

TÜRKİYE'DE MUHASEBE HİLELERİ TARİHİ

Hazırlayan: Ahmet BAYRAKTAR

Danışman: Yrd.Doç.Dr. Kıymet ÇALİYURT

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin İşletme Anabilim Dalı için
öngördüğü YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak hazırlanmıştır.

Edirne
Trakya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Haziran, 2007

ÖNSÖZ

“Türkiye’de Muhasebe Hileleri” isimli bu çalışmanın amacı, Türkiye’de gerçekleşen muhasebe hilelerinin ortaya konulması, bu hilelerin yol açtığı muhasebe skandallarının incelenmesi, muhasebe hilelerinin ülke ekonomisine, işletme ilgililerine ve özellikle muhasebe mesleğine olan olumsuz etkilerinin ortaya konulması ve yapılan muhasebe hilelerinin hangi amaçlarla ve hangi yöntemler kullanılarak gerçekleştirildiklerinin incelenerek bu mevzuda yasalarda, ilke ve esaslarda yer alan boşlukların ortaya konulması ve konuya ilişkin alınabilecek önlemlerin neler olduğunun ortaya konulmasıdır.

Tezimi büyük bir titizlikle inceleyerek eleştirileriyle çalışmalarımda beni yönlendiren değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Kıymet ÇALIYURT’a teşekkürü borç bilirim.

Tezin Adı: Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi

Tez Yazarı: Ahmet BAYRAKTAR

ÖZET

“Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi” başlıklı bu tezde, öncelikle genel anlamda muhasebe mesleğine değinilmiş, daha sonra da muhasebe hilesi kavramı, muhasebe hilelerinin türleri ve hile suçunu işleme nedenleri, dünyada yaşanan önemli muhasebe skandalları ve sonuçları, muhasebe hileleri ile ilgili Türkiye’de çalışan sivil toplum örgütleri ve son olarak da, konuya ilişkin Türkiye’de meydana gelen örnek olaylar, davalar ve sonuçları incelenmiştir. Son yıllarda yaşanan önemli muhasebe skandalları, muhasebe ve denetim alanında bir çok konuyu tartışılır hale getirmiştir. Bir yandan, hile yapanlar yeni yöntemler geliştirmekte, diğer yandan da, bu hileleri ortaya çıkarmak veya engellemek için yeni teknikler geliştirilmektedir. Hileleri önleyecek veya ortaya çıkaracak tekniklerin geliştirilmesi için öncelikle yaygın olarak başvurulan hile yöntemlerinin ve amaçlarının iyi bir biçimde analiz edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, konuya ilişkin Türkiye’de meydana gelen olaylar incelenerek, hilelerin yapılma nedenleri ve uygulanan yöntemler işletmelerin türleri ve özellikleri de göz önüne alınarak ortaya konulmuştur. Türkiye’de hileli muhasebe işlemlerinin yoğun olarak 1990 – 2007 yılları arasında ortaya çıktığı gözlemlenmiştir. Bu nedenle, tezde bu yıllar arasında ortaya çıkan muhasebe hilelerine yer verilmesi uygun görülmüştür. Tezde genel olarak, muhasebe hilesi, yolsuzluk, hayali ihracat, sahte belge kullanımı ve vergi kaçakçılığı ile ilgili kanun dışı olaylar bir araya toplanmaya çalışılmıştır. Anılan yıllar arasında Türkiye’de ortaya çıkan muhasebe hileleri incelendiğinde, hilelerin gerçekleştirilmesinde vergi kaçırma ve zimmelerin ve yolsuzlukların gizlenmesi amacının ön plana çıktığı gözlemlenmiştir. Öte yandan, bu hilelerin gerçekleştirilmesinde, belge sahtekarlığı, kayıt dışı işlemler ve uydurma hesaplar kullanma yöntemlerine ağırlıklı olarak başvurulduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca, kullanılan yöntemlerin işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre, büyüklüğüne, sahiplik yapısına ve halka açık olup olmamasına göre değişiklik arzettiği gözlemlenmiştir. 1990 – 2007 yılları arasında çok sayıda hayali ihracat yapıldığı ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Hilesi, Türkiye, Yolsuzluk,

Name of the Thesis: The History of the Accounting Frauds in Turkey

Written By: Ahmet BAYRAKTAR

ABSTRACT

In this thesis, named “The History of the Accounting Frauds in Turkey”, it was mentioned firstly accounting as an occupation and then the concept of accounting fraud; The types and reasons for accounting frauds; Big accounting scandals and their results in the world; Non-governmental organizations that conduct some studies in Turkey related to the accounting frauds and at last the events that were occurred in Turkey related to these subjects were investigated. Big accounting scandals that happened in the recent years make most of the subjects possible discussable in the field of accounting and auditing. Manipulators are in the need of continuous development to find better and newer methods, on the other hand new techniques are being discovered to prevent these techniques. To develop new techniques to prevent and counteract these frauds, firstly the aim and the methods of the commonly used frauds have to be analyzed. In this context, by analyzing the events related to this subject in Turkey, the reasons of frauds and applied methods are introduced by taking into consideration the types and the characteristics of the establishments. The fraudulent accounting transactions has been observed to happen between 1990-2007. So it was decided to include accounting frauds that occurred between these years. In the thesis it was attempted to collect illegal events related to accounting fraud, corruption, imaginary export, false document usage, tax evasion. When accounting frauds between the years mentioned are investigated, it is observed that in frauds tax evasion, hiding embezzlement and corruption are aimed. On the other hand in realizing these frauds, it is seen that document falsification, unrecorded transactions and false accounts have been widely used. It is also observed that the method used changes according to the corporations business sector, magnitude, owning structure and whether it is open to public or not. It is also observed that between 1990-2007 very imaginary exports have been performed.

Keywords: Accounting Fraud, Turkey, Corruption

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ.....	ix
A. Problem.....	x
B. Amaç.....	xi
C. Önem.....	xii
D. Sayıtlılar.....	xii
E. Sınırlılıklar.....	xii
F. Tanımlar.....	xiii
ARAŞTIRMA YÖNTEMİ.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv

I. BÖLÜM: MUHASEBE MESLEĞİ

1. Muhasebe Mesleği ve Toplum Açısından Önemi	
1.1. Muhasebe ve Muhasebeci Tanımı – Görevleri.....	1
1.2. Muhasebecinin Ekonomik Yaşamdaki Önemi.....	3
1.3. Etik Muhasebeci ile Etik Olmayan Muhasebeci Davranışının Sonuçları	
1.3.1. Etik Tanımı.....	6
1.3.2. Muhasebecinin Uyması Gereken Etik Kurallar....	7

II. BÖLÜM: MUHASEBE HİLELERİ

1. Muhasebe Hilesi Tanımı.....	13
2. Muhasebe Hilelerine Başvurma Nedenleri.....	14
2.1. İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Muhasebe Hilelerinin Nedenleri.....	14
2.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Muhasebe Hilelerinin Nedenleri	18
3. Muhasebede Hile Yöntemleri.....	21

3.1. İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Hile Yöntemleri	21
3.1.1. Kasdi Hatalar.....	25
3.1.2. Kayıtdışı İşlemler.....	25
3.1.3. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt.....	26
3.1.4. Uydurma Hesaplar.....	27
3.1.5. Belge Sahtekarlığı	
3.1.5.1. Belge Sahtekarlığı Tanımı.....	28
3.1.5.2. Belge Sahtekarlığı Nedenleri.....	29
3.1.5.3. Belge Sahtekarlığı Yöntemleri.....	30
3.1.5.4. Belge Sahtekarlığının Mevzuattaki Yeri....	32
3.1.6. Bilançonun Maskelenmesi.....	33
3.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hile Yöntemleri	34
4. Dünyada Ortaya Çıkan Önemli Muhasebe Hilelerinin Tarihçesi ve Alınan Önlemler	
4.1. Muhasebe Skandalları.....	36
4.1.1. Enron Skandalı.....	38
4.1.2. WorldCum'un İflası.....	41
4.1.3. Xerox Skandalı.....	42
4.1.4. Royald Ahold ve Parmalat Skandalları.....	42
4.1.5. Carme Vakası.....	44
4.1.6. Diğer Muhasebe Skandalları.....	45
4.2. Muhasebe Skandalları Sonrası Alınan Önlemler	
4.2.1. Skandalların Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Sonuçları ve Alınan Önlemler	48
4.2.1.1. Sarbanes-Oxley Yasası	
4.2.1.1.1. Sarbanes-Oxley Yasası'nın Çıkarılma Nedenleri.....	49
4.2.1.1.2. Sarbanes-Oxley Yasası'nın Getirdiği Yenilikler.....	50
4.2.2. Skandalların Uluslararası Düzeydeki Sonuçları ve Alınan Önlemler.....	53

III. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE MUHASEBE HİLELERİ TARİHİ

1. Muhasebe Hilelerinin Mevzuattaki Yeri.....	56
2. Muhasebe Hileleri ve İlgili Sivil Toplum Örgütleri.....	60
2.1 Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği.....	60
2.2. Hesap Uzmanları Derneği.....	61
2.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği.....	62
2.4. Vergi Denetmenleri Derneği.....	63
2.5. Türkiye İç Denetim Enstitüsü.....	64
2.6. Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzmanları Birliği Türkiye Şubesi (ACFE).....	64
2.7. Yolsuzlukla Mücadele Derneği.....	65
3. Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi.....	66
3.1. Muhasebe Hileleri ile İlgili Basın ve Website Haberleri	66
3.1.1. Banka Yolsuzlukları ve Hileli İşlemler.....	67
3.1.1.1. İmar Bankası.....	67
3.1.1.2. Etibank ve Bank Kapital.....	71
3.1.1.3. Emlakbank.....	73
3.1.1.4. Demireller ve Banka Yolsuzlukları.....	74
3.1.1.5. Kentbank.....	75
3.1.1.6. Halkbak.....	76
3.1.1.7. Pamukbank.....	77
3.1.1.8. Diğer Banka Yolsuzlukları.....	79
3.1.2. Belge Sahtekarlığı ile İlgili Olaylar ve İddialar..	81
3.1.3. Vergi Kaçakçılığı İle İlgili Genel Bilgiler.....	96
3.1.4. Hayali İhracat İle İlgili Hileli İşlemler.....	103
3.1.5. Diğer Hileli İşlemlere İlişkin Olaylar	107
3.2. Konuya İlişkin Yargıtay ve Danıştay Kararları.....	110
3.2.1. Yargıtay Kararları.....	
3.2.1.1. Sahte Belge Kullanımı Hakkında.....	110
3.2.1.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Hakkında.....	114
3.2.1.3. VUK’ta Cezaların Ayrılığı İlkesi Hakkında	114

3.2.1.4. Vergi Ziyayı Suçu Hakkında.....	115
3.2.1.5. Gümrük Vergisi Hakkında.....	116
3.2.1.6. Dolandırıcılık Suçu Hakkında.....	117
3.2.1.7. 4369 Sayılı Yasa – VUK 359. Md. Hakkında	117
3.2.2. Danıştay Kararları.....	118
3.2.2.1. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Hakkında.....	128
3.2.2.2. Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması Hakkında.....	140
3.2.2.3. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı ve Hasılatın Kayıt Dışı Bırakılması Hakkında.....	150
3.2.2.4. Sahte Belge Kullanımı ve Hayali İhracat Hakkında.....	153
3.2.2.5. Diğer Danıştay Kararları.....	155
4. Türkiye’de Muhasebe Hilelerini Engellemek İçin Yapılan Çalışmalar	
4.1. Sarbanes Oxley (2002) Yasası’nın Türkiye’ye Getirdikleri	157
4.2. Mali Suçları Araştırma Kurulu’nun Çalışmaları.....	160
5. Dünyada ve Türkiye’de Yaşanan Muhasebe Skandallarının Karşılaştırılması.....	161
SONUÇ	164
KAYNAKÇA	170

TABLolar LİSTESİ

TABLO 1: 2001 – 2003 YILLARI ARASINDA MEYDANA GELEN EN BÜYÜK ABD ŞİRKET İFLASLARI.....	38
TABLO 2: TÜRKİYE’DE KAYITDIŞI EKONOMİNİN GSMH’YE ORANI VE VERGİ KAYBI.....	96
TABLO 3: 1998 - 2004 YILLARI ARASINDA KAYITDIŞI EKONOMİNİN YOL AÇTIĞI KATMA DEĞER VERGİSİ,GELİR VERGİSİ, KURUMLAR VERGİSİ VE TOPLAM VERGİ KAYBININ BOYUTLARI (TRİLYON TL).....	97
TABLO 4: 01.01.2003 - 31.12.2003 TARİHLERİ ARASINDA DENETİM BİRİMLERİNCE YAPILAN VERGİ İNCELEME SONUÇLARI	98
TABLO 5: 01.01.2004 – 31.12.2004 TARİHLERİ ARASINDA DENETİM BİRİMLERİNCE YAPILAN VERGİ İNCELEME SONUÇLARI	99
TABLO 6: VERGİ KANUNLARI UYGULAMASI İLE İLGİLİ OLARAK TÜRKİYE GENELİNDE YAPILAN YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ SONUÇLARI.....	100
TABLO 7: 1998 – 2004 YILLARI ARASINDA YAPILAN VERGİ İNCELEME SONUÇLARI.....	101
TABLO 8: DANIŞTAY KARARLARININ ÖZETİ	118

GİRİŞ

Muhasebe, işletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ilişkin bilgilerin toplanması ve bu bilgilerin işletme ilgililerine iletilmesi görevini yerine getiren bir bilim dalıdır. Muhasebeci ise, bu görevi gerçekleştiren kişiye verilen isimdir. Muhasebeci, işletme ile işletmenin çıkar grupları arasında bir köprü görevi görür. İşletmelerin muhasebe bilgilerinin geniş bir kesim tarafından kullanılması ve muhasebe bilgilerinin bu kişilerin verecekleri kararları doğrudan etkilemesi nedeniyle muhasebecinin sorumluluk alanı oldukça geniştir. Dolayısıyla, muhasebecinin, muhasebe uygulamalarında “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri”ne, genel yasalara, mesleki yasalara ve toplumsal değerlere özen göstermesi oldukça önem arz etmektedir. Ancak, özellikle son yıllarda ortaya çıkan “muhasebe skandalları”; ilgili yasalara, meslek etiğine ve toplumsal değerlere özen gösterilmediğini ortaya koymuştur. Ortaya çıkan muhasebe skandalları sonrasında, “muhasebe hilesi” kavramı oldukça önem kazanmıştır.

“Hile” kelimesi, bir takım çıkarlar sağlamak amacıyla birilerini yanıltacak davranışta bulunmak demektir. Dolayısıyla herhangi bir işte hileye başvurulması sonucu, bazı kişiler bundan zarar görmektedir. Muhasebe alanında yapılan hilelerden de çok geniş bir kitle, hatta tüm toplum etkilenmektedir. Muhasebe hilelerinin etkileri makro ve mikro düzeyde ortaya çıkmaktadır. Mikro düzeyde yatırımcılar, borç verenler, ortaklar, çalışanlar zarar görürken, makro düzeyde devlet ve tüm toplum zarar görmektedir.

Muhasebe hilesinin tanımı kanunda yazılmamıştır. Ancak doktrinde değişik tanımlar mevcuttur. Muhasebe hilesi; belli amaçlarla işletmelerin işlem, kayıt, belge ve raporlarında bilinçli bir şekilde tahrifler yapılmasıdır. İşletmelerde yaşanan muhasebe hileleri günümüzde büyük bir sorun haline gelmiştir. Yapılan muhasebe hilelerinden küçük bir kesim büyük yararlar sağlarken, çok geniş bir kesim de olumsuz etkilenmektedir. Muhasebede yapılan hileler işletme ilgililerinin yanlış kararlar vermelerine yol açmakta, ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilemekte ve özellikle

muhasebe mesleğine olan güveni azaltmaktadır. Muhasebe hilelerinin en önemli etkilerinden biri, devletin en önemli geliri olan vergiyi etkilemesidir. Hileye karışmanın birçok amacı olabilir. Hile yapanlar, bu amaçlarını birtakım yöntemler kullanarak gerçekleştirmektedir. Bu yöntemler işletmenin türüne ve özelliklerine bağlı olarak değişebilmektedir. Genel olarak hileler, ya işletmeyi olduğundan iyi göstermek ya da olduğundan kötü göstermek amacıyla yapılmaktadır.

“Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi” isimli bu çalışmada, muhasebe hileleri ve konuya ilişkin Türkiye’deki uygulamalar irdelenecektir.

Tezin birinci bölümünde, muhasebe mesleği ve toplum açısından önemine değinilecektir. İkinci bölümde, öncelikle muhasebe hilelerinin tanımı yapılacak, ardından muhasebe hilelerinin nedenleri ve yöntemleri ve dünyada ortaya çıkan önemli muhasebe hilelerine yer verilecektir. Tezin son bölümünde ise, sırasıyla muhasebe hilelerinin mevzuattaki yerine, muhasebe hileleri ile ilgili sivil toplum örgütlerine ve Türkiye’de 1990 – 2007 yılları arasında ortaya çıkan muhasebe hileleri ile ilgili basında çıkan haberlere ve Danıştay ve Yargıtay kararlarına yer verilecektir. Konuya ilişkin basın haberleri belli başlıklar altında ele alınacaktır. Danıştay ve Yargıtay kararları öncelikle karar yılı, karar numarası, dava konusu ve Danıştay kararı bilgilerini içerecek şekilde tablo halinde özetlenecek ve ardından karar metinlerinin özetlerine yer verilecektir.

A- Problem

Bir işletmenin faaliyet dönemi içinde yapmış olduğu mali işlemlerin sonuçları, faaliyet dönemi sonunda açıklanan finansal tablolar aracılığı ile incelenebilir. İşletmenin “ilgi grupları” adı verilen yöneticiler, çalışanlar, işletme sahipleri, borç verenler, devlet ve toplum işletme ile ilgili alacakları bir takım kararlarda işletmenin finansal tablolarından yararlanırlar. Hazırlanan finansal tabloların, işletme ilgililerinin doğru karar vermelerine yardımcı olacak şekilde doğru, açık ve anlaşılır olması gerekir. Muhasebenin temel kavramlarından “Sosyal Sorumluluk Kavramı”nın bir gereği olarak, muhasebenin organizasyonunda, verilerin saptanması, ölçülmesi ve kaydedilmesinde,

Üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil, tüm ilgi gruplarının çıkarlarının gözetilmesi gerekir.

Muhasebe uygulamalarında işletme yöneticileri, meslek mensupları, kısaca süreçte yer alanlar, genel yasalara, meslek yasalarına ve toplumsal değerlere zen göstermelidir. Ancak, özellikle son yıllarda ortaya çıkan “muhasbe skandalları”; ilgili yasalara, meslek etiğine ve toplumsal değerlere zen gösterilmediğini ortaya koymaktadır. İşletmelerin, bir takım “muhasbe hilelerine” başvurması, hem ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilemekte, hem de işletme ilgililerini yanıltarak, yanlış kararlar vermelerine yol açmaktadır. Öte yandan, muhasbe uygulamalarında hile yapılması sonucu ortaya çıkan muhasbe skandalları muhasbe mesleğine olan güveni sarsmıştır. Dolayısıyla işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliği tartışılır duruma gelmiştir.

Özellikle son yıllarda dünyada ortaya çıkan muhasbe skandalları, muhasbe alanında bir takım yeni uygulamaları gündeme getirmiştir. Bu yeni uygulamaların amacı, muhasbe hilelerini engellemek veya ortaya çıkarmaktır. Türkiye’de de meslek mensupları ve işletmeler tarafından muhasbe hilelerine başvurulmaktadır. Ancak, bu hileleri ortaya çıkaracak veya engelleyecek yeterli uygulamalar ve düzenlemeler konusunda bir takım boşluklar veya eksiklikler bulunmaktadır.

B- Amaç

“Türkiye’de Muhasbe Hileleri Tarihi” konulu tezin amacı; Türkiye’de gerçekleşen muhasbe hilelerinin ortaya konulması, bu hilelerin yol açtığı muhasbe skandallarının incelenmesi, muhasbe hilelerinin ülke ekonomisine, işletme ilgililerine ve özellikle muhasbe mesleğine olan olumsuz etkilerinin ortaya konulması ve yapılan muhasbe hilelerinin gerçekleştiği zamanın, ortam koşullarının, hangi amaçlarla yapıldıklarının, muhasbe hilelerine başvurulurken hangi yöntemlerin kullanıldığının ve hangi dürtülerle yola ıkıldığının incelenerek bu mevzuda yasalarda, ilke ve esaslarda yer alan boşlukların ortaya konulması, yeni uygulamaların muhasbe hilelerini önlemede ne derece etkili olduğunun saptanması ve bu konuda alınabilecek önlemlerin neler olduğunun ortaya konulmasıdır

C - Önem

“Hile” kelimesi, bir takım çıkarlar sağlamak amacıyla birilerini yanıltacak davranışta bulunmak demektir. Dolayısıyla, herhangi bir işte hileye başvurulması sonucu, bazı kişiler bundan zarar görmektedir. Muhasebe alanında yapılan hilelerden de çok geniş bir kitle hatta tüm toplum etkilenmektedir. Muhasebe hilelerinin en önemli etkilerinden biri, devletin en önemli geliri olan vergiyi etkilemesidir. Öte yandan, halka açık işletmelerin finansal tablolarında yapılacak hileler, yatırımcıların yanlış kararlar vermelerine ve dolayısıyla, büyük zararlar görmelerine yol açabilmektedir. Aynı zamanda, yapılan muhasebe hileleri sonucu işletmeler, iflas etme durumuyla karşılaşabilmektedirler. Muhasebe uygulamalarında hile yapılmasının en önemli etkilerinden biri de, muhasebe mesleğine olan güveni ortadan kaldırmasıdır.

D- Sayıtlılar

Araştırmada temel alınan dayanak noktaları şu şekilde sıralanabilir:

1. Muhasebe hileleri tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de yapılmaktadır.
2. Muhasebe hilelerini ortaya çıkarmak amacıyla objektif bir biçimde denetim faaliyetleri yapılmaktadır.
3. Denetim faaliyetleri sonucu ortaya çıkarılan muhasebe hileleri yargıya intikal ettirilmektedir.
4. Denetim faaliyetleri sonucu ortaya çıkarılan muhasebe hileleri basına objektif bir biçimde yansımaktadır.

E - Sınırlılıklar

Muhasebe hileleri konusunda Türkçe araştırma, tez, kitap ve makalelerin yetersizliği, yargıya intikal eden dava sonuçlarına erişimin beklenen düzeyde olmaması ve basında çıkan haberlerden bir kısmının objektiflikten uzak olması çalışmayı sınırlamıştır.

F- Tanımlar

Muhasebe hileleri; belli amaçlarla işletmelerin işlem, kayıt, belge ve raporlarında bilinçli bir şekilde tahrifler yapılmasıdır.

ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bu tezin hazırlanması aşamasında öncelikle literatür incelemesi yapılmış ve konuya ilişkin kanunlar, Türkçe ve İngilizce kitap, dergi, gazete ve websiteleri incelenmiştir. Ayrıca, konuya ilişkin basında ve websitelerinde yer alan haberler ve Danıştay ve Yargıtay kararları incelenmiştir. Yapılan incelemelerde muhasebe hilesi olaylarının 1990 – 2007 yılları arasında yoğun bir biçimde gerçekleştiği gözlemlenmiştir. Bu nedenle tezde, anılan yıllar arasında gerçekleşen olaylara yer verilmiştir. Muhasebe hilesi ile ilgili olaylar araştırılırken, muhasebe hilesi, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, vergi kaçakçılığı, hayali ihracat, mali yolsuzluk, kayıt dışı işlem kelimeleri anahtar kelime olarak kullanılmıştır. Bu şekilde konu ile ilgili olaylara ulaşılmıştır. Daha sonra ulaşılan olaylar anahtar kelime olarak kullanılarak olaylarla ilgili yeni kaynaklar elde edilmiştir.

KISALTMALAR LİSTESİ

AA	Arthur Andersen
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	Association of Certified Fraud Examiner (Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzmanları Birliği)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Mali Müşavirler Odası)
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CFE	Certified Fraud Examiner (Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzman)
CİF	Cost, Insurance and Freight (Mal bedeli, sigorta ve taşıma ücreti)
DGM	Devlet Güvenlik Mahkemesi
EFT	Elektronik Fon Transferi
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
hk.	Hakkında
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
ISA	International Standarts on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
ISQC1	International Standarts on Quality Control (Uluslararası Kalite Kontrol Standartları 1)
KDV	Katma Değer Vergisi
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
SEC	Securities Exchange Commission (Sermaye Piyasası Kurulu)

SOX	Sarbanes-Oxley 2002 Yasası
TCK	Türk Ceza Kanunu
TMSF	Tasarruf ve Mevduat Sigorta Fonu
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
US SEC	United States Securities Exchange Commission (Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu)
VUK	Vergi Usul Kanunu
WM	Waste Management
YDK	Yüksek Denetleme Kurulu
YIBU	Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzman

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ

1. MUHASEBE MESLEĞİ VE TOPLUM AÇISINDAN ÖNEMİ

1.1.Muhasebe ve Muhasebeci Tanımı – Görevleri

Muhasebe kavramı, sözlük anlamıyla hesaplaşma, karşılıklı hesap görmedir (Şimşek, 2001: 8). Terim anlamıyla ise muhasebe, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ait işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletme ile ilgili etkin kararlar alabilmeleri için işletmede gerçekleşen mali olaylara ilişkin bilgilerin toplanması ve iletilmesidir (Ataman, 2004: 1). Bir başka tanımla muhasebe, mali nitelikli sonuçlar doğuran olay ve işlemlerin saptanması, ölçülmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve yorumlanması sistemidir (Peker, 1988: 3). Sevilengül'e göre ise (2003: 9) *muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir.*

440 sayılı kanun gereğince İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu da muhasebeyi şöyle tanımlamıştır: *“Mali nitelik taşıyan mübadele işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olaylar, para cinsinden sistemli bir şekilde teşhis, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı bir şekilde özetleme işlemleriyle varılan sonuçları yorumlayarak ticari kişiliğin sahiplerine, yöneticilerine ve bu kişilikle ilişkisi bulunan diğer kimselere, amaçlarına uygun, faydalı bilgileri sağlayan sanat, bilim ve tatbikattır.”* (Özgür, 1989: 8)

Muhasebe, işletmelerde gerçekleşen mali nitelikli işlemlere ilişkin bilgilerin toplanması ve toplanan bu bilgilerin “işletme ilgilileri” veya “çıkar grupları” adı verilen yöneticiler, çalışanlar, pay sahipleri (ortaklar), borç verenler, çalışanlar, yatırımcılar, devlet ve topluma iletilmesi işlemidir.

Muhasebenin yukarıdaki tanımlarından yola çıkılacak olunursa, muhasebenin iki temel işlevinden bahsedilebilir. Bu işlevler, bilgi toplama ve iletmedir.

Yapılan bu açıklamalardan sonra muhasebenin işlevlerini şu şekilde özetleyebiliriz.

İşletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki olayların;

- Saptanması,
- Ölçülmesi,
- Kaydedilmesi,
- Sınıflandırılması,
- Özetlenmesi,
- Yorumlanması.

“Muhasebe, işletmedeki olayları yansıtması nedeniyle, “işletme dili” olarak nitelenmektedir. Muhasebenin ürettiği bilgiler finansal kararlara esas teşkil edeceğinden, muhasebeye “finansal kararlar dili” demek de mümkündür” (Sevilengül, 2003: 11).

Muhasebeci ise, bir işletmedeki finansal nitelikli işlemleri kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan ve sonuçları ilgililere raporlayan kişidir. Ayrıca, muhasebeci, bütçeleme ve denetim amacıyla bilgi üretir, yönetim faaliyetlerini izler, muhasebe politikalarını oluşturur, hesap planını oluşturur ve finansal raporları tasarlar, yönetimin gereksinim duyduğu özel raporları oluşturur, vergi ile ilgili işlemleri yürütür ve beyannameleri düzenler (www.odevbul.net).

Ülkemizde muhasebe mesleği , 01.06.1989 tarihinde kabul edilen ve 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 3568 sayılı kanunla düzenlenmiştir (Süer, 2004: 29). Bu kanunun 2. maddesinde, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu şu şekilde belirlenmiştir (TÜRMOB, 2-3):

“Gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve teşebbüslerin;

Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr – zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,

Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.”

1.2. Muhasebecinin Ekonomik Yaşamdaki Önemi

Ticaretin en küçük birimi olan bakkaldan başlayarak; sanayi, banka, sigorta, ulaşım, inşaat, kooperatif, vakıf ve derneklere kadar, ekonominin her kesiminde, her aşamasında para, hesap ve muhasebe vardır. Muhasebenin olduğu yerde muhasebeci, denetçi, müşavir vardır. Müteşebbislerin, kâr amacına yönelik oluşturdukları işletmelerde, mal ve hizmet üretimi esnasında verilen kararlar, muhasebenin neticesi olan Bilanço, Kar/Zarar tablolarının vereceği sonuç doğrultusunda olmaktadır. Muhasebeci, müteşebbisin daima yanında yer almış, ekonomik hayatta onun ayrılmaz bir parçası olmuştur (Çavuşoğlu, 1991).

Muhasebeci, işletmelerde gerçekleşen mali nitelikli işlemlere ilişkin bilgileri toplayan ve bu bilgileri işletme ilgililerine ileten kişidir. Dolayısıyla muhasebeci, işletme ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi görür.

İşletmelerin ilgili olduğu çevrelerin çok geniş olması nedeniyle, muhasebe tarafından hazırlanan mali tabloları kullananların da sayısı oldukça fazladır. İşletme ilgililerinin alacağı kararların rasyonelliği veya tutarlılığı kullanmış oldukları bilgilerin niteliğine bağlı olarak değişecektir. Dolayısıyla, muhasebecilerin ürettikleri bilgiler ne kadar açık, anlaşılır ve güvenilir olursa, bu bilgilere bağlı olarak karar alanların almış oldukları kararlarda isabet oranı aynı nisbette yüksek olacaktır. Böylece, işletmeler ve işletme ilgilileri daha etkin faaliyetlerde bulunacak ve iş hayatında toplam verim artmış olacaktır.

Günümüzde, işletmelerin içinde yaşadığı dinamik ekonomik, sosyal ve politik koşullar altında muhasebeci, ilgili kişilere işletmeler ile ilgili yorum yapmak, ileriye dönük planlarında yardımcı olmak ve sorumlu oldukları sistem ve faaliyetleri denetleme olanaklarını sağlayan bir fonksiyona sahiptir. Muhasebeci tarafından zamanında sağlanacak bilgiler işletme yöneticilerinin fonksiyonlarını başarılı bir şekilde yerine getirmesine yol açar.

İşletmelerin tek sahiplilikten çok sahipliliğe geçmeleri ve sahiplik ile yöneticiliğin birbirinden ayrılması ortakların bilgiye olan gereksinimlerini arttırmış, böylece, finansal olaylar ile ilgili bilgileri sunan muhasebecinin de önemi artmıştır.

Muhasebecinin sağlayacağı verileri, alınacak kararlara yardımcı olarak, geleceğe yönelik işletme faaliyetlerini planlamaya ve kontrol etmeye yardımcı olarak da güncel faaliyetleri yönlendirme fonksiyonuna sahiptir (Özay, 1992). Dolayısıyla muhasebeci, yönetim faaliyetlerinin başarısı üzerinde de önemli bir paya sahiptir.

Özellikle, gelişmekte olan ülkelerin ekonomisinin kalkınmasında bir mühendisin ve ekonomistin ne derece bir önemi varsa, muhasebe mesleğini icra eden kişilerin de o derece önemi vardır (Benzerler, 1991).

İşletme sahiplerinin veya yöneticilerinin kendi mali durumları hakkında bilgi edinmeye gereksinimleri vardır. Öyle ki, işletmeler büyüdükçe bu ihtiyaç daha da artar. Özellikle, rekabetin yoğun olduğu ortamlarda işletme sahiplerinin veya yöneticilerinin sağlıklı karar alabilmeleri için sağlıklı muhasebe bilgilerine ihtiyaçları vardır. İşletmenin varlıklar, borçlar, stoklar, kârlılık durumu, yıllar itibarıyla gösterdiği performansını bilmek ve bunlara göre karar almak gerekmektedir. Bütün bunlar da muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğine olan ihtiyacı ortaya koymaktadır. Halka açık şirketlerde pay sahiplerinin ve sermaye piyasalarında da tasarruf sahiplerinin verecekleri kararlarda, muhasebenin ve finansal tabloların önemi ortaya çıkmaktadır. Bu kişilerin gerek haklarının korunmasında ve gerekse ileriye dönük alacakları bir takım kararlarda, muhasebeci ve mali müşavirin önemli fonksiyonu bulunmaktadır. Açık, anlaşılır, doğru ve güvenilir olmayan mali tablolar karşısında, pay sahipleri veya

tasarruf sahipleri olumsuz yönde etkilenecektir. Bu olgu da mesleğin gereğini ve önemini açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Mesleğin önemli fonksiyonlarından biri de "vergi" mükellefiyetinin tam ve zamanında yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi, devletin en önemli gelir kaynağı vergidir. İşte bu noktada, muhasebeci ve mali müşavirin önemi ortaya çıkmaktadır. Çünkü, kayıtlar ne kadar sağlıklı düzenlenirse devletin çıkarları da o kadar korunmuş olur. Dolayısıyla, bu fonksiyonu ile muhasebeci ve mali müşavir bir kamu görevi üstlenmiş olmakta ve sorumluluk alanı genişlemektedir (Kahveci, 1991). Muhasebecinin sağladığı bilgiler doğru olduğu ölçüde ülkenin milli muhasebe kayıtları da doğru olacaktır. Böylece, makro açıdan katma değer ve milli gelir hesapları sağlıklı sonuçlar verecektir. Ayrıca, geleceğe dönük makro ekonomik tahminler daha iyi yapılabilecek ve daha sağlam politikalar belirlenebilecektir. Dolayısıyla, muhasebecilik mesleğinin başarısı, makro düzeyde de önemli etkilere sahiptir.

İşletme yöneticileri ve muhasebeciler, ancak sosyal sorumluluk kavramının gereklerini yerini getirerek görevlerini başarabilir ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirebilirler. İşletmelerde muhasebenin işletme ilgilileri ile iletişimde sosyal sorumluluk olgusu, kamuyu aydınlatmak düşüncesi ile birleşmektedir. Böylece, işletme ilgilileri gereksinim duydukları bilgilere güven içerisinde ulaşmaktadırlar (Üstünel, 1995: 16).

Muhasebeciler, büyümenin ve gelişmenin sağlıklı oluşması için alınan kararların dayandığı ekonomik verileri ilk oluşturan kişilerdir (Güneş, 1991).

Muhasebecilik mesleğinin başarısı, mikro düzeyde işletme ve ilgililerine, makro düzeyde ise ülkeye önemli katkılar ve yararlar sağlayacaktır (Kahveci, 1991).

Küreselleşen dünyada bilgi gereksinimindeki artış giderek daha belirgin hale gelmiştir. Bu bağlamda, işletmelerle ilgili tarafların işletmelerin mali konularında en önemli bilgi kaynağı olan muhasebecinin fonksiyonu önemini giderek arttırmaktadır.

1.3. Etik Muhasebeci İle Etik Olmayan Muhasebeci Davranışının Sonuçları

Bu bölümde, öncelikle etik kavramının tanımı yapılacak, ardından bir takım etik ilkeleri ve kurallarına değinilip, etik muhasebeci ile etik olmayan muhasebeci davranışı arasındaki farklılıklar ortaya konulacaktır.

1.3.1. Etik Tanımı

Etik kelimesi, Yunanca ahlak anlamına gelen “ethos”dan türetilmiş olup (Özkoç vd, 2005: 108), “*kültür veya bir grup insanın davranış biçimi, ruhu ve karakteri*” anlamına gelmektedir. “*Etik, bir disiplin olarak, iyi ve kötünün ne olduğunun belirlenmesi ile ahlaki görev ve zorunluluklar üzerinde durur. İş hayatı söz konusu olduğunda, etik, karar alma ve işlem yapma süreçlerinde şahısların uymaları gereken normlardır. Etik, insanların davranışları sırasında kullandığı ve davranışlarına temel teşkil eden ahlaki ilkeler bütünüdür. Etik, bir insanın doğru ile yanlış ayırt ederken kullandığı kişisel kriterlerdir*” (Saban ve Atalay, 2005: 49).

“*Etik, nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyu ile ilgili görev ve sorumluluğu ifade etmektedir*” (Özkoç vd, 2005: 108). Başka bir tanımla “*Etik; bireylerin ahlaki değerler ve toplumsal sorumluluklar çerçevesinde ve doğru ile yanlış ilkeleri temelinde nasıl davranılması gerektiğini gösteren kurallar olarak tanımlanmaktadır*” (Saban ve Atalay, 2005:49).

“*Etik ikilemler ise, genellikle, karmaşık ve zor tanımlanabilen olgulardır. Etik kuralların varlığı ahlak dışı davranışlara bir sınır getirerek, olası belirsiz durumlarda yol göstermeye çalışır*” (Toraman, 2002). Etik kararlar almada, kişi öncelikli olarak bir etik ikilemin oluştuğunun farkına varabilmeli ve bunu çözme girişiminde bulunmak için çaba sarf etmelidir. Bu etik çatışma, kişinin kendi içinde yaşanabileceği gibi, organizasyon ya da işletme düzeyinde de olabilir. Etik kararlar alma öznel olup, neyin etik olup neyin etik olmadığı konusunda veya bir etik ikilem karşısında verilecek kararda farklı kişiler farklı bakış açılarına sahip olabileceklerdir (Saban ve Atalay, 2005: 49).

1.3.2. Muhasebecinin Uyması Gereken Etik Kurallar

Her meslekte olduğu gibi, muhasebe biliminde de çeşitli etik kuralları mevcuttur. Bu kurallar, yasanın ilgili maddesince tespit edilmiş ve her serbest muhasebeci tarafından uyulmaları mecburi kılınmıştır (www.gencbilim.com). Etik kuralların varlığı ahlak dışı davranışlara bir sınır getirerek, olası belirsiz durumlarda yol göstermeye çalışır niteliktedir (Siegel vd., 1995: 957). Muhasebe mesleği mensuplarının, meslekleri gereği meslektaşlarına, müşterilerine ve topluma karşı taşıdıkları sorumluluklar, çalışmalarını esnasında etik kurallara uymalarını zorunlu kılmaktadır. Diğer mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de bazen etik sorumluluklarla ilgili olarak uygulamada bir takım belirsizliklerle karşılaşılabilir. Bu belirsizliklerin giderilmesi için ülkemizde ve uluslararası alanda yazılı meslek etiği kuralları oluşturulmasına çalışılmaktadır (Çiftci ve Çiftci, 2003: 80).

Muhasebe mesleğinin temelini oluşturan doğruluk, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık prensipleri her muhasebecide öncelikli olarak bulunması gereken özelliklerdir. Çünkü bu özelliklere sahip olmayan muhasebeci, mesleğini gereği gibi yerine getiremeyecektir (www.gencbilim.com).

Muhasebe mesleği açısından meslek etiği, meslek mensubunun bağımsızlığını, kendi kendini kontrol edebilmesini, doğruluğunu ve dürüstlüğünü ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, muhasebede meslek etiği müşterilere, halka ve diğer ilgililere yüksek standartlara bağlanmış ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi demektir. Söz konusu bu hizmette ise meslek mensupları yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliğini sağlamış, kendini denetleyebilen, doğru, dürüst ve tarafsız olma vasıflarına sahip kişiler olmak zorundadırlar. Öte yandan, toplumun meslek mensuplarından bir takım beklentileri vardır ve dolayısıyla muhasebe mesleğini yürütmekle görevli olanların, topluma karşı bir takım sorumlulukları bulunmaktadır. Muhasebe mesleğini icra edenlere güven duyulması için, iki temel nitelik aranmaktadır. Bunlardan birincisi, konunun teknik yönü olan mesleki bilgi birikimine sahip olma, ikincisi ise, etik boyutu olan sorumluluk bilincine sahip olma. Bugüne kadar mesleğin teknik boyutu ön planda tutulmuş ve etik boyutu genellikle göz ardı edilmiştir. Bunda , muhasebenin teknik becerilerden oluşan bir meslek olduğu yanılgısının yanında, muhasebecilerin

sebebe olabileceği muhasebe yolsuzluklarının, bugünkü kadar yaygın olmaması ve halkı bu derece etkilememiş olmasının rolü vardır (Çiftci ve Çiftci, 2003: 82).

Muhasebe meslek mensupları ürettikleri bilgileri kamuoyuna aktarırken hizmet verdiği işletme ile toplum arasında bir köprü görevi görmektedir. Dolayısıyla, kamuoyunu aydınlatma görevi olan meslek mensuplarının her iki tarafı da memnun etme gibi bir sorumlulukları olamaz. Çünkü meslek etiğinin gereği olarak, doğru ne ise onu yapmalıdır (Akdoğan, 2005: 79).

Muhasebe mesleği ve uygulamaları konusunda en gelişmiş düzenlemelerin yer aldığı ülkelerden biri olan ABD’de meslek etiği ile ilgili ilk çalışmalar Amerikan Mali Müşavirler Odası (AICPA) tarafından yayımlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları”yla başlatılmıştır. Bu çalışmalar, 1988 yılında tekrar gözden geçirilerek “Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı” adı altında ve “Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları”nı içerecek şekilde yayınlanmıştır (Çiftci ve Çiftci, 2003: 84). AICPA’nın 6 ilke ve 11 kuraldan oluşan “Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları” aşağıdaki başlıklardan oluşmaktadır (www.aicpa.org/about/code/index.htm):

İlkeler

- Sorumluluklar
- Kamu Yararı
- Dürüstlük
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık
- Mesleki Özen Gösterme
- Hizmetin Kapsamı ve Niteliği

Kurallar

- Bağımsızlık
- Dürüst ve Tarafsız Olma
- Genel Standartlar

- Standartlara Uygun Davranma
- Muhasebe İlkeleri İle Uyum
- Sır Saklama
- Şarta Bağlı Ücret
- Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Hareketler
- Reklam Yasağı
- Komisyon ve Bilirkişi Ücreti
- Meslek Ünvanı ve Şirketleşme
- Meslek Etiğine Aykırı Davranışlarla İlgili Yaptırımlar

AICPA'nın yanısıra, muhasebeciler arasında birliği sağlamak ve ülkeler arası uyumlaştırmayı gerçekleştirmek üzere kurulmuş, uluslararası bir kuruluş olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından da meslek etiği kuralları düzenlenmiştir.

Daha önce de bahsedildiği gibi, muhasebenin ürettiği bilgileri kullanan kesim oldukça geniştir. Dolayısıyla, muhasebecilerin, muhasebe uygulamalarında gerekli özeni göstermemesi, tarafsız olmaması, doğru ve güvenilir bilgi üretmemesi ve yeterli mesleki bilgi ve beceriye sahip olmaması durumunda bundan olumsuz yönde etkilenecek kesim oldukça geniştir. Muhasebecilerin meslek etiği kurallarına uyması demek, yukarıda sıralanan mesleki etik kurallarının gereklerini yerine getirmek demektir.

Muhasebenin temel kavramlarından biri olan “sosyal sorumluluk kavramı”nın bir gereği olarak, muhasebeciler, muhasebenin organizasyonunda, uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında belli bir grubun değil, tüm ilgi gruplarının çıkarlarını gözetmelidir (Akdoğan, 2005: 79). Eğer muhasebeci, tarafsızlık ilkesinin gereklerini yerine getirmez ve uygulamalarında belli kişi veya grupların çıkarlarını ön planda tutarsa meslek etiğine aykırı davranmış olur ve bunun sonucunda bazı ilgi gruplarının yanlış değerlendirmelerde bulunup, yanlış kararlar vermesine yol açmış olur. Muhasebeciler, sorumluluk alanlarının geniş olması

nedeniyle, mesleklerini icra ederken gerekli mesleki özeni göstermeleri gerekmektedir. Bu da ancak yeterli mesleki bilgi ve beceriyle donanmakla mümkün olur. Muhasebeciler aynı zamanda, meslek etiği kurallarından “sır saklama” kuralının bir gereği olarak, hizmet verdikleri işletmelere ait bilgileri ifşa etmemekle yükümlüdür. Muhasebeciler, zorunlu haller dışında bu bilgileri gizli tutmak zorundadırlar. İşletmeler hakkında sahip oldukları bilgileri, kendi çıkarları veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanamazlar.

Muhasebeciler, mesleklerini icra ederken “müşteri memnuniyeti”ni sağlama çabaları, sosyal sorumluluklarının önüne geçmemelidir. (Akdoğan, 2005: 79). Meslek etiği kurallarını ihlal eden veya bu kuralların gereklerini yerine getirmeyen muhasebeciler, müşteri memnuniyetini sosyal sorumluluklarının önünde tutarlar. Dolayısıyla, bu uygulamadan belli bir kesim büyük yararlar sağlarken, geniş bir kesim de olumsuz yönde etkilenmektedir. Meslek etiğine uygun davranan muhasebeciler, hiçbir koşul ve şartta, müşteri memnuniyeti uğruna, bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük ve doğruluk gibi etik ilkelere taviz vermezler.

Meslek etiği kurallarından “bağımsızlık” ilkesinin bir gereği olarak, muhasebeciler, uygulamalarında başkalarının görüşü ve duygularına değil, kendi uzmanlığına ve yargısına bağlı kalmalıdır. Meslek mensupları, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmamalıdır. Yani, meslek mensupları, mesleğin iyi tanınmasını engelleyecek davranışlarda bulunmamalıdır (Çiftci ve Çiftci, 2003: 92).

Muhasebeciler, meslek etiğinin bir gereği olarak, mesleki yasalara ve “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri”ne bağlı kalmak zorundadır.

Özellikle, son yıllarda yaşanan önemli muhasebe skandalları, toplum nazarında, muhasebe mesleğine olan güveni oldukça sarsmıştır. Yaşanan skandallar neticesinde, toplumun, muhasebe bilgi ve raporlarına ve mali tablolara güveni oldukça azalmıştır. Meslek etiği ilkelerine uymayan bazı muhasebecilerin gerçekleştirdikleri usulsüz işlemler ekonomik anlamda çok büyük boyutlarda zararlara yol açmış, aynı zamanda tüm dünyada muhasebe ve denetim alanında bir çok konuyu tartışılır hale getirmiştir.

Buradan, muhasebe meslek etiğine aykırı hareket etmenin ve meslek onuru ile bağdaşmayan davranışlarda bulunmanın muhasebe mesleğine ne derece zarar verdiği görülmektedir.

Muhasebecilerin, meslek etiğine uygun davranmaları, devletin en önemli geliri olan verginin tam olarak alınması sonucunu doğurur. Eğer muhasebeci, “sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve dürüstlük” kavramlarına aykırı hareket edip, bir takım yöntemlerle hizmet verdiği işletme yararına bazı uygulamalar yaparsa, bundan, devlet ve tüm toplum olumsuz yönde etkilenir.

Bu açıklamalardan sonra, muhasebe uygulamalarında, mesleki etik kurallarına bağlı kalan muhasebecilerin davranışlarını şu şekilde özetleyebiliriz:

- Etik muhasebeciler, bilgi ve yeteneklerini sürekli geliştirerek mesleki yeterlilik düzeylerini daima muhafaza ederler (Saban ve Atalay, 2005: 57).
- Mesleklerini ilgili yasalara ve standartlara göre icra ederler.
- Çalışmalarını büyük bir mesleki özen içinde gerçekleştirerek, bilgileri açık ve anlaşılır raporlar halinde ilgililere sunarlar.
- Meslek etiği kurallarından “sır saklama” kuralının bir gereği olarak, hizmet verdikleri işletmelere ait bilgileri ifşa etmezler, kendi veya başka şahısların çıkarları için kullanmazlar.
- Sosyal sorumluluk kavramının bir gereği olarak, uygulamalarında tüm toplumun çıkarlarını gözetirler.
- Mesleki faaliyetlerini yerine getirirken “doğruluk, dürüstlük ve tarafsızlık” ilkelerine sıkı sıkıya bağlı kalırlar.
- Meslek etiği kurallarından “bağımsızlık” ilkesinin bir gereği olarak, uygulamalarında, kendi uzmanlık ve yargısına bağlı kalırlar (Çiftci ve Çiftci, 2003: 92).
- Meslek onurunu zedeleyecek davranışlarda bulunmazlar.

Muhasebecilerin muhasebe uygulamalarında etik davranması sonucu işletme ilgililerinin tümünün çıkarları gözetilmiş olur ve böylece, ilgililerin işletme ile ilgili vermiş oldukları kararlarda yanılma riski azalmış olur. Yani, işletme ilgilileri, doğru ve

güvenilir bilgileri elde ederek, daha sağlam değerlendirmelerde bulunur ve böylece, daha tutarlı kararlar almış olurlar. Etik olmayan muhasebeciler ise, yukarıda sıralanan davranışların aksi yönde hareket eder ve bir çok kesimin olumsuz etkilenmesine yol açar. Meslek etiğine aykırı davranışların sonucunda, güvenilir ve doğru bilgi üretilemez ve böylece, işletme ilgilileri sağlıklı değerlendirmeler yapamaz ve alacakları kararlarda hata yapma riskleri artar. Öte yandan, meslek etiğine aykırı davranmanın bir diğer önemli sonucu da, devletin en önemli geliri olan verginin olumsuz etkilenmesidir.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HİLELERİ

1. MUHASEBE HİLESİ TANIMI

“Hile” kelimesi, bir takım çıkarlar sağlamak amacıyla birilerini yanıltacak davranışta bulunmak demektir. Hata, herhangi bir işi gerçekleştirirken bir takım yanlışlıklar yapılmasını ifade ederken, hile, yanlışlıkların veya uygun olmayan eylemlerin bilerek yapılmasını ifade eder. Dolayısıyla, hatada herhangi bir kasıt söz konusu olmazken, hilede bir kasıt söz konusudur.

Bir çok alanda olduğu gibi, muhasebe alanında da bir takım hileler söz konusudur. “*Muhasebe hilesi, belirli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir.*” Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın, muhasebe hileleri bilinçli olarak yani kasden yapılır. Muhasebe hilelerinde, yapılacak eylemi daha önceden planlayıp, kurgulama söz konusudur. Muhasebe hataları daha çok kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılır. Hilenin, belge ve kayıtlar üzerinde bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez. Aksine, bilerek yapılması nedeniyle tespit edilip ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur. Bunun nedeni, insan zekâsının sürekli olarak yeni yöntem ve usüller geliştirmesidir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 151).

İşletmelerde yapılan çeşitli düzensizliklerin hata veya hile olduğunu birbirinden ayırt etmek kasıt unsurunun ortaya çıkarılmasına bağlı olduğundan dolayı, bu ayırımın yapılması oldukça güç bir iştir. Hata ve hile arasındaki temel belirleyici fark, yapılmasındaki niyet olup; kasıtlı yapılan düzensizlikler hile, kasıtsız yapılanlar ise hata olarak adlandırılır (Şimşek, 2001: 13).

Muhasebe, daha önce de açıklandığı üzere, işletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ilişkin bilgileri saptayan, ölçen, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve

yorumlayan bir sistemdir. Dolayısıyla, muhasebe hilesi, bu sistem içerisinde işletmeye veya üçüncü kişilere karşı bilinçli olarak yapılan her türlü düzensizliğe verilen isimdir.

Bir başka tanımla “*muhasebe hilesi, hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı olarak tutulması şeklinde tanımlanabilir*” (Seviğ, 2004).

Muhasebe hilesi kavramı, V.U.K.’nun kaçakçılık suçlarının düzenlendiği 359. maddesinin a fıkrasında yer almaktadır. Bu kavram, sözü edilen fıkroda, “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan ; Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar...*” şeklinde geçmektedir (Pınar, 2003: 315). V.U.K.’nun 359. maddesi, muhasebe hilesini tanımlamaz sadece ondan bahseder.

Muhasebe hilelerinin vergi hukukundaki sonucu kasıtlı olarak vergi kaybına sebebiyettir ve kaçakçılık sayılır. Ayrıca, muhasebe hileleri genellikle vergi suçu raporu yazılmasını gerektirir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 152).

2. MUHASEBE HİLELERİNE BAŞVURMA NEDENLERİ

Yukarıda da belirtildiği gibi, muhasebe hileleri farklı kişiler tarafından, farklı amaçlarla gerçekleştirilmektedir. Muhasebe hileleri, genellikle, işletme yönetimi ve çalışanlar tarafından yapılmaktadır. Çalışmada, muhasebe hilelerine başvurma nedenleri bu iki grup için ayrı ayrı incelenecektir.

2.1. İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

İşletme yönetimi tarafından yapılan muhasebe hileleri, yapanın özellikleri ve yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden farklıdır. Bu tür muhasebe hileleri, ağırlıklı olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin kayıt ve mali tabloları üzerinde yapılan hileli düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. En tipik örnek olarak, tepe

yöneticilerinin ortaklara işletmeyi iyi durumda göstermek amacıyla muhasebe kayıtları üzerinde yaptıkları düzenlemeler gösterilebilir (www.alomaliye.com).

İşletme yönetimi tarafından yapılan ve salt kendilerine veya işletme sahiplerine avantaj sağlayabilecek, bunun yanında diğer bütün üçüncü kişilere önemli zararlar verebilecek düzenlemeler iki ana gruba ayrılabilir (Bozkurt, 2000: 15-22):

- İşletmeyi olduğundan iyi gösterebilecek düzenlemeler
- İşletmeyi olduğundan kötü gösterebilecek düzenlemeler

İşletme yönetimleri tarafından yapılan muhasebe hileleri, genel olarak bu iki amaç etrafında toplanmaktadır. İşletme yönetimleri yaptıkları hileli uygulamalarla ya işletmenin durumunu olduğundan iyi göstermekte ya da olduğundan kötü göstermektedir.

İşletmelerin gerçek durumunu olumlu veya olumsuz gösteren düzenlemeler; işlemlerin kaydedilmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin taraflı davranışı sonucu, üçüncü kişilerin aleyhine çıkar için yapılan hilelerdir. Bu hilelerden zarar görenler alıcılar, ortaklar ve pay sahipleri, borç verenler ve bazen de işletmenin kendisi olabilmektedir (www.alomaliye.com).

İşletme yönetimi tarafından yapılan muhasebe hilelerinin nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 151):

- Zimmetlerin gizlenmesi
- Ortakların birbirini yanıltma isteği
- Daha az kâr dağıtma isteği
- Yolsuzlukların gizlenmesi
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği

- Vergi kaçırma düşüncesi

Ayrıca, tepe yöneticilerini hileli düzenlemelere iten nedenler olarak şunlar da sayılabilir (Bozkurt, 2000: 15-22):

- Yaptıkları hileli düzenlemelerden dolayı kendilerine çıkar sağlamaları. Örneğin; işletmenin gelirlerinin iyi bir noktaya gelmesi sonucu ikramiye elde etmeleri gibi.
- Yöneticilerin, hileli düzenlemeleri çeşitli yöntemlerle kolayca yapabilmeleri. Örneğin; envanter değerlendirme yöntemleri ve amortisman uygulamaları ile çeşitli hileli düzenlemeler yapmak oldukça kolay olmaktadır.
- Yaptıkları hileli düzenlemeler sonucu muhtemelen yakalanmayacaklarını düşünmeleri. Zayıf iç kontrol yapıları ve denetimler bu şekilde düşünmelerine yol açmaktadır.
- Aşırı rekabete dayanan baskılarla karşı karşıya kalmaları.

İşletme yönetimleri tarafından yapılan muhasebe hilelerinde vergi kaçırma amacı ön plana çıkmaktadır. İşletmeler, farklı yöntemlerle giderlerini şişirerek veya gelirlerini az göstererek, kârlarını olduğundan düşük göstermekte ve dolayısıyla daha az vergi ödemektedir. Bu da, devletin en önemli gelir kaynağını olumsuz etkilemektedir.

İşletmelerin kârını az göstererek, daha az vergi ödemeye yönelik düzenlemeler, işletmeler büyüdükçe etkisini yitirmektedir. Bu gibi düzenlemeler daha çok orta ölçekli ve daha küçük işletmelerde etkin olmaktadır. İşletmeler büyüdükçe kendilerini daha iyi göstererek işletme ile ilgili üçüncü kişileri yanıltma ve onlardan yararlanılma yoluna gidilmektedir. Yani, işletmenin durumunu olduğundan kötü gösterme amacı küçük ve orta ölçekli işletmelerde; işletmenin durumunu olduğundan iyi gösterme amacı ise büyük ölçekli ve özellikle de halka açık işletmelerde kendini göstermektedir (Bozkurt, 2000b: 15-22).

İşletmeler, cironun saklanması, stoklar üzerinde oynamalar, giderlerin gerçeğe uygun olmayan şekilde artırılması, fazla amortisman ve karşılık ayrılması gibi çeşitli

şekillerde kârlarını azaltma yoluna gidebilmektedirler. Böylece, olması gerekenden çok daha düşük tutarda vergi öderler. Bir işletmede gerçek durumun yukarıda sayılanların aksine değiştirilmesi de mümkündür. Bunun için de, hileli bir şekilde kârın arttırılması veya zarar yerine kâr gösterilmesine yönelik işlemler yapılabilir (www.alomaliye.com). Böylece, işletmenin finansal durumu olduğundan çok daha iyi görünecek ve dolayısıyla, işletme ilgilileri yanıltılmış olacaktır. Özellikle, halka açık işletmelerde bu tür hileli düzenlemelere daha sık rastlanmaktadır. Halka açık işletmeler, çeşitli hile yöntemleriyle finansal durumlarını olduğundan iyi göstererek, işletmenin piyasa değerini oldukça arttırabilmektedir. Böylece, hem işletmenin piyasa değeri haksız bir şekilde arttırılmakta, hem de işletmenin itibarı artarak daha fazla kaynak sağlayabilmektedir.

ABD’de dünyaca tanınmış bazı büyük şirketlerde 2001 yılı itibariyle meydana gelmeye başlayan muhasebe skandalları serisi uluslar arası finansal piyasalarda geniş yankılar uyandırmıştır. Yaşanan muhasebe skandalları, kamunun finansal raporlara ve kurumsal açıklamalara olan güvenini oldukça sarsmıştır. Zararda olan şirketlerin kamuya açıklanan finansal tablolarında, yapılan muhasebe hileleriyle ve denetim şirketlerinin bu hilelere göz yummasıyla birlikte gerçek olmayan kâr rakamları ilan edilmiştir. Böylece, bu şirketlerin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları haksız bir şekilde yükselmiştir. Yatırımcılar, olumlu finansal tablolar ve sürekli artan hisse senedi fiyatları nedeniyle büyük beklentiler içine girmiştir. Ancak, yöneticilerin sahip oldukları hisse senetlerini, finansal tablolar düzeltilerek yeniden ilan edilmeden önce yüksek fiyattan satmaları sonucu yatırımcılar büyük zarara uğramıştır. Aslında, şirketler zararda ve büyük borç yükü altındaydılar. Ancak çeşitli yöntemlerle finansal tablolar gerçek olmayan bir şekilde düzenlenmiş ve böylece yatırımcılar yanıltılarak büyük zararlara uğratılmıştır (Süer, 2004: 44).

İşletmelerin mali durumlarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin amaçları olarak şunlar sıralanabilir (www.alomaliye.com):

- Daha fazla kredi alabilmek,
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek için fazla kâr dağıtmak,
- İşletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek,
- Borsada hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,

- Vergi ödeyebilmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek.

İşletmelerin mali durumlarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin amaçları ise şu şekilde sıralanabilir (www.alomaliye.com):

- Ayrılan ortaklarla veya ortakların varisleriyle avantajlı anlaşmalar yapmak,
- Az kazanç dağıtmak ya da hiç dağıtmamak,
- Hisse senetlerinin borsa fiyatlarını düşürmek (Anonim şirketlerin borsada kötü olan hisse senetlerinin rayiçleri üzerinde etki yapmak, aksiyon toplamak, satmak veya benzer spekülasyon yapmak),
- Az vergi ödemek.

2.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

İşletme çalışanları tarafından yapılan hileler, “*Bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasdî olarak yanlış kullanımı veya uygulanmasıyla bir çalışanın kişisel yarar sağlamaya çalışması çabasıdır.*”(Şimşek, 2001: 20)

Küreselleşen ve rekabetin giderek yoğunlaştığı dünyada çalışan kişilerin çalıştıkları işletmeler bünyesinde yaptıkları hileler son yıllarda önemli ölçüde artış göstermiş ve yapılan hilelerin yol açtığı zararlar büyük boyutlara ulaşmıştır. İşletme çalışanları tarafından yapılan hileler, hem çalıştıkları işletmeye, hem de ekonomiye büyük zararlar vermektedir. Örneğin, İngiltere’de bir tek çalışanın hile yapması yüzünden koca bir şirket iflas etmiştir. Ayrıca, bir tek çalışanın yaptığı hile, öteki çalışanların da işine son verilmesi gibi istemeyen sonuçlar doğurabilmektedir (www.alomaliye.com). İşletme çalışanları tarafından yapılan hileler oldukça çeşitlidir. Çalışmanın bu bölümünde, işletme çalışanları tarafından yapılan muhasebe hileleri üzerinde durulacaktır. İşletme çalışanları tarafından yapılan muhasebe hilelerinin nedenleri genel anlamda hile nedenleri ile benzerlik göstermektedir.

İşletme çalışanları tarafından yapılan muhasebe hileleri gün geçtikçe artmaktadır. İşletmeler büyüdükçe, işletmelerde çalışan sayısı ve otomasyon arttıkça işletme içinde

hile yapma imkanı da artmaktadır. Çünkü bu durumlarda hile olaylarının tespit edilip ortaya çıkarılması ve önlenmesi güçleşmektedir (www.alomaliye.com).

Bir kişinin çalıştığı işletmede hile yapmasına neden olarak, bilinen veya bilinmeyen çok çeşitli unsurlar olabilmektedir. Ancak bazı unsurların bir araya gelmesi durumunda hile eylemi kaçınılmaz olmaktadır. Bir işletme çalışanın hile yapması için gerekli olan üç unsurun varlığından söz edilmektedir. Bu unsurlar;

- Baskı,
- Fırsat ve
- Haklı gösterme olarak sıralanabilir.

Hile üçgeni adı verilen ve yukarıda sıralanan üç unsurun bir araya gelmesiyle hileye neden olan süreç şu örnekle açıklanabilir: (www.alomaliye.com)

- Çalışan, kumar tutkusu nedeniyle büyük miktarda bir borç altına girmiştir. Gelir düzeyinin yetersiz olması nedeniyle borcunu ödeyememiş ve ölümle tehdit edilmektedir. (Baskı unsuru)
- İşletmede sağlıklı bir iç kontrol yapısı ve denetim mekanizması olmadığından çalışan yakalanmayacağını düşünerek parayı zimmetine geçirmektedir. (Fırsat unsuru)
- Yakalandığında, yaptığı eylemin ahlaki nitelik taşımadığını bilse de parayı sonradan yerine koyacağını ve bu nedenle suçlanabileceğini tahmin etmediği gibi bahaneler ileri sürerek kendini haklı gösterme çabası içine girebilmektedir. (Haklı gösterme unsuru)

Yukarıdaki örnekte görüleceği üzere bahsedilen üç unsurun bir araya gelmesi ile hile eylemi meydana gelmiştir. Bu üç unsurdan birinin veya daha fazlasının olmaması halinde hilenin yapılma olasılığı oldukça azalacaktır.

İşletmede çalışan bir kimsenin, işletmede güvenilir bir konuma gelmesi ve bu nedenle fazla denetlenmemesi hileyi doğuran nedenlerden sayılmaktadır. Öte yandan, buldukları konum nedeniyle işletmenin iç kontrol yapısını ve açık noktalarını iyi bilmeleri daha rahat bir şekilde hile yapmalarına yol açmaktadır. Çalışanın, özellikle

işletmeye mal ve hizmet satanlar ve müşterilerle ilişkilerini çok içli dışlı bir konuma getirmeleri yapılabilecek bir yolsuzluk açısından uygun bir ortam hazırlamaktadır. Çalışanları, çalıştıkları işletmelerde hile yapmaya iten nedenlerin başında gelir düzeylerinin düşüklüğünden dolayı fakirlik çekmeleri ve yüksek bir yaşam standardına sahip olma istekleri gelmektedir. Öte yandan, çalışanın işinden memnun olmaması, haksızlığa uğradığını düşünmesi, beklediği terfiyi alamaması, düşük ücretle çalıştırılması, üstlerinden gerekli takdiri görememesi gibi nedenler de hileyi doğuran etkenler arasında sayılmaktadır (www.erolkara.siteleri.com). İşletmelerde işçi – işveren ilişkilerinin zayıf olması da çalışanların hile yapma ihtimalini arttırmaktadır (Şimşek, 2001: 23).

İşletmede çalışanlara hile yapma fırsatını sağlama, hilelerin gerçekleşmesinde en önemli etkilerden biri olarak kabul edilmektedir. İşletmede sıkı bir kontrol olduğunu bilen, hile yapması durumunda yakalanma olasılığının yüksek olduğunu düşünen bir çalışan, kolay kolay hile yapmamaktadır. Bunun aksine, çalıştığı işletmede kontrol açısından bazı eksiklikler gören, hile yapma için bir takım fırsatlar olduğunu düşünen ve yakalanma olasılığının düşük olduğunu bilen bir çalışan, hile yapmaya daha istekli olmakta ve dolayısıyla, hile için gerekli zemin hazırlanmış olmaktadır. İşletmelerde çalışanlara hile yapmaları fırsatını sağlayan diğer unsurlar şu şekilde sıralanabilir: (www.erolkara.siteleri.com)

- Zayıf ahlak politikaları
- Üçüncü kişilerle ve ortaklarla yapılan gizli anlaşmalar
- Çalışanların yaptıkları işlerin kalitesini değerlendirmede yetersizlik
- Hile yapanların cezalandırılacağı disiplinli bir ortamın olmaması
- İşletmede çalışanlar arasında bilgi akışının zayıf olması
- Tepe yönetiminde var olan mesleki yetersizlik, umursamazlık ve yeteneksizlik
- Düzenli ve sağlıklı denetim çalışmalarının olmaması (Etkili iç denetim yapısının olmaması)
- Aşırı derecede karmaşık işletme yapısı
- Etkili iç denetçilerin olmaması
- İşletmelerin varlıklarında önemli derecede eskime
- Yöneticilerin sık sık değişmesi

3. MUHASEBEDE HİLE YÖNTEMLERİ

İşletmelerde yapılan muhasebe hileleri, farklı amaçlarla, farklı kişiler tarafından, farklı yöntemler kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Muhasebede hile yöntemleri incelenirken, yine yukarıda yapılan genel ayırım esas alınacaktır. Dolayısıyla, muhasebe hile yöntemleri, işletme yönetimleri tarafından yapılan muhasebe hile yöntemleri ve işletme çalışanları tarafından yapılan muhasebe hile yöntemleri şeklinde iki ana bölümde incelenecektir.

3.1. İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hile Yöntemleri

Yönetim tarafından yapılan muhasebe hileleri çoğunlukla tepe yönetimleri tarafından, işletmelerin kayıt ve mali tabloları üzerinde yapılan hileli düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerde meydana gelen muhasebe hilesi veya yolsuzluklara bakıldığında, tepe yöneticilerin veya işletme sahiplerinin yaptıkları hilelerin, işletme çalışanlarının yaptıkları hilelerden oldukça fazla olduğu görülür. (www.alomaliye.com).

İşletme yönetimleri tarafından başvuru muhasebe hile yöntemleri, amaçlarına göre farklılaşmaktadır. Bu amaçlar da işletmelerin özelliklerine göre değişebilmektedir.

Ülkemizde ortaya çıkan muhasebe hilesi olaylarında vergi kaçırma amacı ön plana çıkmaktadır. Gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, yapılan hilelerin, vergi matrahını azaltmaya ya da gider ve maliyetleri yükseltmeye yönelik oldukları ortaya çıkmaktadır. Vergi matrahını azaltmaya yönelik fiiller şu şekilde sıralanabilir: (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 229)

- Defterlerde gelir toplamını olduğundan eksik hesaplamak,
- Yapılan satışlar karşılığında belge düzenlememek, ya da düşük tutarlı düzenlemek,
- Düzenlenen belgeleri defterlere eksik tutarlarla kaydetmek,
- Cari döneme ilişkin geliri gelecek döneme kaydırmak,

- Paravan firma ya da şahıslar kullanarak hasılatı başkasına mal etmek,
- Satış hasılatını avans ya da teminat gibi kaydetmek; bazı sabit kıymet satışlarını kiralama ya da bedelsiz kullanım gibi muhasebeleştirerek geliri gizlemek,
- Teminat maksadıyla verilen parayı, menkul kıymetleri, üçüncü kişilerce tahakkuk ettirilen faizleri kaydetmemek,
- Hasılat ya da ciro primi gibi dolaylı gelir unsurlarını kayıt dışı bırakmak,
- Döviz mevcudu ya da döviz üzerinden bir alacaktan doğan kur farklarını hesaplamamak ya da eksik hesaplamak,
- Taksitli satışlar ya da geç ödemeler dolayısıyla müşterilerden alınan vade farklarını kaydetmemek,
- İşletmelerin normal konusu dışında, mali sektörden elde ettiği arzi gelirleri yasal kayıtlar dışında tutmak,
- İşletmeye ait kaynakların ortaklar tarafından bedelsiz olarak kullanılması ya da gerçek işlemlerin bu şekilde gizlenmesini sağlamak.

Gider ve maliyetleri olduğundan yüksek göstermeye yönelik fiiler ise, şu şekilde sıralanabilir: (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 230)

- Defterlerin gider kısmı toplamını olduğundan fazla hesaplamak,
- Düzenlenen belgeleri muhasebe defterlerine fazla tutarlarla kaydetmek,
- Gelecek döneme ilişkin bir gideri cari döneme kaydırmak,
- Gerçek bir mal akımını yansıtmayan sahte gider ya da maliyet belgeleri (naylon fatura) temin ederek, bunları kullanmak,
- Gerçek bir alış belgesi üzerinde tahrifat yaparak, tutarını olduğundan fazla göstermek,
- Ticari bir ilişki ya da ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu kişilere ait gider unsurlarını kendisine mal etmek,
- İşle ilgisi olmayan şahsi giderler ile yasaların kabul etmediği gider unsurlarını indirim konusu yapmak,
- Döviz üzerinden bir borçtan dolayı kur farklarını fazla hesaplamak,
- Yasal şartları oluşmadığı halde bazı alacakları şüpheli ya da değersiz alacak gibi dikkate almak,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bedelini doğrudan gider yazmak ya da bunlara ilişkin amortismanları fazla hesaplamak,

- Alacak senetlerinin reeskont işlemleri sırasında yanlış hesaplama suretiyle fazladan gider indirimine sebebiyet vermek,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde amortisman ve genel gider dağıtımının yanlış yapılması suretiyle cari yıla fazladan gider yazılması,
- Üretilen ya da satın alınan değerlerin maliyet bedelinin yanlış hesaplanması suretiyle dönem giderlerinin yüksek belirlenmesi.

İşletme yönetimleri tarafından başvurulan muhasebe hile yöntemleri bunlarla sınırlı değildir. Yukarıda sıralanan hile yöntemlerinin yanı sıra, aşağıda belirtilen yöntemler de işletmeler tarafından oldukça sık kullanılmaktadır (Güçlü, 2005: 75 – 76):

- Belgelere dayanmayan muhasebe kayıtları (hayali kayıt),
- Belgedeki miktar önüne ya da sonuna rakam eklemek yoluyla yapılan kayıtlar (tahrifatlı kayıt),
- Sahte belgeye dayalı kayıtlar: Paravan şirketlerden alınan, gerçek mal ve hizmet alış verişine dayanmayan faturalara dayalı kayıtlar,
- Ortaklara ya da yakınlarla hayali avans kaydı yapılması,
- Kapalı faturanın (bedeli peşin alınmış) açık fatura gibi kayıtlara yansıtılması ya da vadeli mal alımı olduğu halde peşin ödenmiş gibi kasadan çıkış yapılması,
- İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili olmayan bazı harcamaların işletme kayıtlarına yansıtılmış olması,
- Gerçekte daha az miktarda mal ve hizmet satın alındığı halde, alınıandan daha fazla miktarda mal ve hizmet alındığını gösteren fatura vb. belge alınmış olması,
- Bilinçli yapılan matematiksel hatalar,
- Yargı kararıyla alınan gelirlerin kaydedilmemesi,
- Muhatap tarafından düzenlenmesi mümkün olan gider pusulasının her konuda sıkça düzenlenmesi,
- Bilinçli yapılan mükerrer kayıtlar ya da, bazı tahsilat kayıtlarının atlanması,
- Ortaklar cari hesabının sık kullanılması, üretilen mal miktarının gizlenmesi,
- Depo ve stok mevcudunun olduğundan az ya da çok gösterilmesi,
- Sigorta şirketlerinden, bağlı olunan şirket adına ödenen ve borçtan mahsup edilen gider vergisinin hiç ödenmediği halde ödenmiş gibi gösterilmesi ya da

daha az ödendiği halde tamamının mahsup edilmesi, veya yangın sigorta vergisinin beyan edilmemesi,

- İşletme çalışanlarının kayıt dışı kalması ve sigorta yaptırılmaması,
- Banka ve havale giriş-çıkışlarında bilinçli olarak yapılan kayıt atlamaları,
- Gerçekte olmayan isimlere hesap açılması,
- Mal ve hizmetlerin alış veya satış tarihi ile fatura tarihinin aynı olmaması,
- Kayıt dışı mal ve hizmet satışları,
- Fire oranlarının gerçek değerinde gösterilmemesi,
- Amortisman ayırırken, ayrılması gereken tutardan daha fazla ayırma,
- Duran varlığın daha yüksek bir fiyattan satılmasına rağmen, düşük bedelle satılmış gibi gösterilmesi,
- Temsil ve ilzam giderlerinin olduğundan daha fazla gösterilmesi,
- Mal ve hizmetin, işletme ile ilgili olmayan birisi adına alınmasına rağmen, belgenin işletme adına alınması,
- Hisse senedi ve tahvilden sağlanan gelirlerin kayıtdışı bırakılması,
- Yabancı para kur farklarının gizlenmesi,
- Hayali bir firma kurarak, sahte belge akışının sağlanması,
- Vergi mükellefi olmayan kooperatif, vakıf ve dernek gibi kuruluşlarda, tutanaklarla harcama yapılmış gibi gösterilmesi,
- Götürü işi altında, adresi belli olmayan şahıslara gider pusulası düzenletirilmesi,
- Daha önce ticari faaliyetine son vermiş vergi mükelleflerinin kullanılmayan ve iptal edilmeyen faturalarının kullanılması,
- Kimliğini kaybeden ya da ölmüş şahıslar adına vergi numarası alarak, onlar adına fatura düzenlenmesi,
- Kayıtlarla mali tabloların birbiri ile uyumlu olmamasına rağmen uyumlu gibi gösterilmesi,
- Henüz ödenmemiş borçların ödenmiş gibi gösterilmesi ya da tahsil edilen alacakların henüz tahsil edilmemiş gibi gösterilmesi,

- Gerçekte daha az tutarda mal satışı yapıldığı halde, yüksek bedelli fatura düzenlenmesi, ya da daha fazla tutarda mal satıldığı halde, daha az bedelli fatura düzenlenmesi (muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge)

Yukarıda sıralanan hile yöntemlerini çoğaltmak mümkündür. Bu yöntemlerden bazılarında, işletme çalışanları da başvurmaktadır. İşletme yönetimleri tarafından yapılan muhasebe hile yöntemleri çok sayıda olmakla birlikte, bu yöntemleri altı ana grup altında toplamak mümkündür.

3.1.1. Kasdi Hatalar

Daha önce de açıklandığı üzere, muhasebe hataları bilgisizliğe ve dikkatsizliğe dayanır. Ancak, bu yanlışlıklar belli amaçlarla sistematik olarak yapılırsa kasdi hata olur ve muhasebe hilesi sayılır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 152). Bu yöntemde, işlemler veya hesaplamalar üzerinde bilerek bir takım yanlışlıkların yapılması söz konusudur. Dolayısıyla, burada yapılan hata değil, hiledir.

Ancak, yapılan yanlışlığın hata mı yoksa hile mi olduğunun tespiti genellikle çok zordur. Yapılan yanlışlıkta kasıt unsuru ispat edilemiyorsa, o yanlışlığı muhasebe hatası olarak kabul etmek gerekir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 152).

3.1.2. Kayıt Dışı İşlemler

İşletmelerin her türlü işlem ve kayıtlarının belgelere dayanması gerekir. Bir kısım işlemlerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denir. Bir işletmede kayıt dışı işlemlerin varlığı, o işletmenin defter kayıtlarının gerçek durumu göstermesini engeller. Kayıt dışı işlemler fatura almamak, fatura düzenlememek veya mevcut olan faturayı gizlemek suretiyle yapılır. Kayıt dışı işlem, satış gelirini gizleyerek, vergi kaçırma amacı ile yapılır. Satışı belgesiz yapılan malın işletmeye girişi de belgesiz yapılmış ise, matrah farkı, satış bedeli ile o malın işletmeye giriş bedeli arasındaki farktır. Ancak, satışı kayıt dışı olan malın işletmeye girişi kayıtlı ise, satış bedelinin tamamı matrah farkı olur (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 152).

Kayıt dışı işlem nedeniyle defter kayıtları vergi matrahının doğru bir biçimde tespitine imkan vermiyorsa ihticaca salih değildir ve tespit edilen matrah farkları re'sen tarhiyatı gerektirir (V.U.K. md. 30).

Günümüzde birçok işletme, satışlarının bir kısmını kayıt altına almayarak, daha az vergi ödeme yoluna gitmektedir. Yapılan vergi incelemeleri bu durumu açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Örneğin, İstanbul – Beyoğlu'nda faaliyet göstermekte olan bir ekmek fabrikasına yönelik 2002 yılında yapılan vergi incelemesinde gerçek satış rakamları ile kayıt altına alınan satış rakamları arasında büyük farklar olduğu ortaya çıkmıştır. Denetçiler, söz konusu işletmenin o dönem içindeki satışlarını ve almış oldukları un miktarlarını incelemişlerdir. Bir çuval undan üretilen ekmek sayısı standart olduğu için alınan un miktarını ve kayıt altına alınan satışları göz önüne alarak depoda olması gereken un miktarını hesaplamışlardır. Ancak, yapılan fiziki incelemede, depoda bulunan un miktarının olması gerekenden çok daha düşük miktarda olduğu ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni ise, yüksek tutarlardaki kayıtdışı satışlardır. Yapılan inceleme sonucunda, söz konusu işletmeye yüksek miktarda para cezası kesilmiştir.

Ülkemizde kayıtdışı ekonominin boyutları giderek artış göstermektedir. Bu bağlamda, söz konusu gelişmenin önüne geçilebilmesi için yapılan çalışmalar ve alınan önlemler yetersiz kalmaktadır. Kayıtdışı ekonomiye yol açan nedenler alınan ekonomik kararlar ve yapılan yasal düzenlemelerle yakından ilgilidir. Ancak, kayıtdışı işlemlere yol açan nedenleri incelerken olayı sadece vergisel açıdan değerlendirmek doğru değildir. *“Çünkü kayıtdışı işlemleri arttıran etkenlerin başında gelir oluşturan faaliyetlerin izlenemez olması gelmektedir. Gelir oluşturan faaliyetlerin izlenebilmesi için parasal faaliyetlerin izlenebilir duruma getirilmesi gerekir”* (Seviğ, 2006).

3.1.3. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt

İşletme faaliyetleri düzenli bir biçimde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemlerin yapıldığı tarih önemlidir ve kayıtların o tarih itibarıyla yapılması gerekir. İşlemin gerçekleşme zamanı ile kayıt altına alınma zamanı karıştırılmamalıdır. Kayıt zamanı, muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan bir süredir ve ilke olarak on

gündür. Yapılan işlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibariyle kaydedilmesi gizli bir amacın varlığına işaret eder. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yıl sonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraki bir tarihe bırakılması veya işletmenin likidite durumunu iyi göstermek amacıyla bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi gibi hileler buna örnektir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 152). V.U.K.'nun 219. maddesine göre, işlemler defterlere zamanında kaydedilmelidir. Bu maddeye göre, muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve açıklığını bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şart olup, bu kayıtların 10 günden fazla geciktirilmemesi gerekir. Anılan maddede bir takım şartların varlığı halinde bu süre 45 gün olarak belirlenmiştir. Genellikle dönem sonlarında başvuru bu yöntem sonucu vergi ziyayı ortaya çıkmışsa, bulunan matrah farkı kural olarak ikmalen tarhiyata konu olur (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 152).

3.1.4. Uydurma Hesaplar

Bu yöntemde, hasılatı gizlemek veya maliyetleri şişirmek amacıyla fiktif kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılır. Bu hesaplar kullanılarak yapılan işlemler olduklarından farklı şekillerde kayıtlara yansıtılmış olur. Bu amaçla açılmış olan uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır. Uydurma hesaplar belgesiz ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirmek için kullanılır. Burada hem işlem hem de belge vardır, ancak, işlem ile belgenin içeriği birbirinden farklıdır. Bu yöntemde bir başka hileyi gizlemek amacıyla başvurulur. Gerçekte birisine yüksek bir bedelle ancak faturasız satılan mal, fiktif bir isme daha düşük bir bedelle satılmış gibi fatura edilebilir ve kayıtlara bu tutar yansıtılabilir. Dolayısıyla aradaki gelir farkı gizlenmiş olur. Öte yandan, gerçekte imalata verilen ve mamül şeklinde belgesiz olarak yapılan satış, uydurma bir kişiye hammadde olarak satılmış gibi fatura edilerek gerçek satış bedeli ile faturadaki satış bedeli arasındaki fark, uydurma hesaplar aracılığı ile kayıtdışı bırakılmış olur. Uydurma hesaplar kullanılarak maliyet arttırılması ise; gerçekte faturasız olarak alınan bir malın veya yaptırılan hizmetin, başka bir kişiye yüksek bedelli bir belge düzenlemek suretiyle gerçekleştirilir. Bu kişiler daha çok vergiye tabi olmayan veya götürü usulde vergilendirilen kişiler olmaktadır. Maliyet şişirilmesi olayına, maliyetleri üzerinden prim veya destekleme ödemesi yapılan iş

kollarında daha sık rastlanmaktadır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 153). Uydurma hesap kullandıkları tespit edilen işletmelerde ortaya çıkarılan matrah farkları re'sen tarhiyat konusu yapılır.

3.1.5. Belge Sahtekarlığı

Bu bölümde, öncelikle muhasebe hile yöntemleri içinde çok yaygın olarak kullanılan yöntemlerden biri olan belge sahtekarlığının tanımı yapıp, amaçlarının ve yöntemlerinin neler olduğu ortaya konulacak, ardından da mevzuattaki yerine değinilecektir.

3.1.5.1. Belge Sahtekarlığı Tanımı

Belge sahtekarlığı, belgeler yoluyla yapılan bir muhasebe hilesi türüdür. Belge sahtekarlığı, muhasebe hile yöntemleri içinde en çok başvurulan yöntemlerden biridir. Belge sahtekârlığı iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi, hem belgenin kendisinin hem de içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu, tam anlamı ile sahte belge kullanımınıdır. İkincisi ise, belgenin kendisinin gerçek olup, içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu yöntemde, belgede yer alan miktar veya fiyat, olduğundan farklı gösterilir. Dolayısıyla, belge gerçekleşen işlemi olduğundan farklı gösterir. Bu tür belgelere de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge denir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının tespit edilip, ortaya çıkarılması oldukça güç bir iştir. Bu nedenle, belge sahtekârlığı en çok başvurulan muhasebe hile yöntemlerinden biridir (Hesap Uzmanları derneği, 2004: 154).

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre sahte veya yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması kaçakçılık suçu sayılmaktadır. Sahte belge ile yanıltıcı belgenin birbirinden ayırdedilmesi önem arz etmektedir. Sahte belge, gerçek bir işlem olmadığı halde böyle bir işlem varmış gibi düzenlenen belge iken (Sarısu, 2002), muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise gerçek bir işlemi miktar veya mahiyeti itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belgedir (www.kobifinans.com). Sahte belge kullanımında ortaya konulan belge tamamen hayal ürünü iken, yanıltıcı belge kullanımında belge

içeriğinde bir takım değişikler yapılmaktadır. Mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren, alıcı veya satıcısı, seri numarası, tarihi tahrif edilmiş, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine bir başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belgeler kullanıcı açısından yanıltıcı belgedir) muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge sayılmaktadır (Yavuz, 2006).

Gerek zimmet, gerekse Vergi Usul Kanunu'na aykırı davranışların tespit edilip, ortaya çıkarılması açısından sahte belge ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi son derece önemlidir (Güçlü, 2005: 77). Son yıllarda yapılan vergi incelemelerinin en büyük bölümünü sahte belge incelemeleri almaktadır. Kullanılan belgelerin ve kullanıcı sayısının çokluğu vergi idarelerini güç durumda bırakmaktadır (<http://www.ismmmo.org.tr>).

3.1.5.2. Belge Sahtekarlığı Nedenleri

Muhasebede hile yapmaya götüren ana nedenlerin sahte veya yanıltıcı belge kullanımı için de geçerli olduğu söylenebilir. Bunun yanında, sahte veya yanıltıcı belge kullanımının bir takım özel nedenlerinden bahsedilebilir. Belge sahtekarlığının başlıca nedenleri olarak şunlar sayılabilir (<http://www.ismmmo.org.tr>):

- Gelir ve Kurumlar vergisi matrahını azaltmak (sahte veya yanıltıcı belgelerle gider oluşturmak),
- Belgesiz bir harcamayı belgeli hale getirmek
- Tahsil edilen KDV'yi devlete ödememek
- KDV iadesi alabilmek, alınan iadeyi yükseltebilmek
- Bir takım teşviklerden yararlanmak
- Şirkette bir yolsuzluğu gizlemek
- Önceki süreçlerde mal kayıt dışı ise
- Alınan mal, ülkeye kaçak girmişse

- Tarım sektöründe müstahsilden yapılan alımlar (KDV ve Stopaj nedeniyle)
- Belgelenemeyecek komisyon vb. harcamalar nedeniyle
- Enflasyon dolayısıyla sermayeyi kaybetme kaygısı ile
- Vergi veriyor olmayı haksız rekabet olarak algılamak
- Kazancı şahsi servete dönüştürme hırsı
- Suç gibi algılanmaması

Sahte belge kullanımının ilk madde ve malzeme alımlarında daha yaygın olduğu görülmektedir (Şimşek, 2001: 36). Türkiye’de gerçekleşen sahte veya yanıltıcı belge kullanımı ile ilgili olaylar incelendiğinde vergi kaçırma ve KDV iadesi alma amacı ön plana çıkmaktadır.

3.1.5.3. Belge Sahtekarlığı Yöntemleri

Belgeler üzerinde yapılan hilelerin farklı yöntemleri bulunmaktadır. Belge sahtekarlığında yaygın olarak kullanılan yöntemler şunlardır: (<http://www.ismmmo.org.tr>).

- Mal veya hizmet bedelinin faturada düşük veya yüksek gösterilmesi
- Mal veya hizmet tanımının faturada değiştirilerek yer alması
- Gerçekte mal veya hizmet alınmadığı halde alınmış gibi fatura almak
- Faturanın üst suretine farklı, alt suretine farklı rakamlar yazmak
- Belgelerde tahrifat yapılması
- Gerçek alıcı, satıcı yerine başka birinden fatura alınması veya alıcıdan başkası adına belge düzenlenmesi
- Sahte belgelerle vergi iadesi veya diğer çeşitli teşvikler alınması
- Gayri faal veya ticari faaliyetine son vermiş firmaların faturalarının kullanılması

- Fiilen ihraç edilmemiş malların ihraç edilmiş gibi gösterilerek KDV iadesi alınması ve ihracat taahhüdünün yerine getirilmiş gibi gösterilmesi
- İhraç edilen mal bedellerini yüksek göstererek haksız KDV iadesi alınması
- Varlıksız, hayali ya da ölü kişiler adına vergi kaydı açılması, ortaklıklar, şirketler kurulması ve faaliyetlerin (özellikle vergi kayıp ve kaçığına yol açan faaliyetlerin) bunlar üzerinden yürütülmesi
- Vasfının veya miktarının veya fiyatının doğru beyan edilmemesi suretiyle ithalat yapılması
- Vergi iadesi almak için sahte (nylon) fatura veya fiş kullanılması
- İthal edilen ürün belgelerindeki döviz cinsini değiştirme (Ergu, 2006)

Konuya ilişkin Türkiye’de gerçekleşen olaylar incelendiğinde, bir konu dikkatleri çekmektedir. Nylon faturaların genellikle şirketlerin muhasebe kayıtlarının arasından çıkması alışılmış bir durum iken, yapılan incelemeler sonucunda bu tür belgelerin halkın vergi iadesi almak için verdiği zarflardan da çıkması ilgi çekicidir. İstanbul Defterdarlığı’nın 1998 yılında yapmış olduğu incelemelerde 19776 ücretlinin toplam 10 trilyon 75 milyar liralık (10.075.000 YTL) sahte fatura ve geçersiz fiş vererek 1 trilyon 10 milyar liralık (1.010.000 YTL) vergi iadesi aldığı ortaya çıkmıştır. Çalışan sayısı binin üzerinde olan 56 kamu ve özel şirket ile belediyelerdeki toplam 88612 kişinin verdiği vergi iadesi zarflarındaki fiş ve faturaların yüzde 22,32’sinin geçersiz olduğu belirlendi. Bu belgelerden yüzde 67,84’ünün nylon fatura denilen sahte belgelerden oluştuğu tespit edildi. Yine İstanbul Defterdarlığı’nın 1999 yılında yapmış olduğu incelemelerde ise denetlenen 54.108 ücretli arasından 12.039 kişinin verdiği geçersiz belge tutarının 10 trilyon 363 milyar lira (10.363.000 YTL) olduğu ortaya çıktı. Bu kişiler geçersiz belgelerle toplam 1 trilyon 45 milyar liralık (1.045.000 YTL) vergi iadesi aldılar. Bu belgelerin yüzde 58,12’si nylon faturalardan, yüzde 41,88’i de geçersiz fiş ve belgelerden oluştuğu tespit edilmiştir (Şener, 1999).

Belge sahtekarlığı, uygulamasının kolay olması nedeniyle çok yaygın bir şekilde başvuru alan bir muhasebe hile yöntemidir. Türkiye’de gerçekleşen muhasebe hilesi olayları incelendiğinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının ne kadar yaygın olduğu açık bir şekilde görülmektedir. Özellikle de, bazı kişilerin sahte belge düzenlemeyi bir meslek haline getirmesi ve komisyon karşılığında bu eylemi yapması dikkatleri çekmektedir. Dikkatleri çeken diğer bir önemli nokta ise, belge sahtekarlığına başvuranların sahte belge akışını paravan şirketler kurarak onlar üzerinden gerçekleştirmeleridir.

3.1.5.4. Belge Sahtekarlığının Mevzuattaki Yeri

Yasa koyucunun sahte belge terimi ile ifade etmek istediği, gerçekte olmayan, alınması veya verilmesi gerekmeyen bir belgenin fail tarafından oluşturulmasıdır. Yanıltıcı belge düzenlenmesi durumunda ise, fail, gerçekte alınması veya verilmesi gereken bir belge olduğu halde, bu belgenin içeriğini gerçek hukukî durumu yansıtmayacak şekilde düzenlemektedir (Hızlı,1984). Sahte belge, V.U.K.’nun 359. maddesinin (b) bendinin 1 no’lu fıkrasının parantez içi hükmünde; “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir” şeklinde tanımlanmıştır. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise, yine V.U.K.’nun 359. maddesinin (a) bendinin 2 no’lu fıkrasının parantez içi hükmünde; “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir” şeklinde tanımlanmıştır.

Anılan maddenin (a) bendinin 2 no’lu fıkrasında suç unsurları olarak belgeleri tahrif etmek, gizlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak sayılmaktadır. Aynı maddenin (b) bendinin 1 no’lu fıkrasında ise belgeleri yok etmek, sahte belge düzenlemek veya kullanmak, suç unsurları olarak sayılmaktadır. Görüldüğü gibi, sahte veya yanıltıcı belgeleri düzenleyenlerin yanı sıra, kullananlar da ‘vergi kaybı cezası’ ve hürriyeti bağlayıcı kısıtlamalarla karşılaşabilmektedir. Önceden hapis cezasının uygulanabilmesi için, sahte veya yanıltıcı belgenin ‘bilerek’ kullanılmış olması şartı aranıyordu. Ancak 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle bu kelime madde metninden çıkarılmıştır. Dolayısıyla ‘bilmeyerek’ de olsa sahte veya yanıltıcı belge kullananlara da hapis cezası getirilmiştir. Naylon fatura kullanılmasını

engellemek için yapılan kanuni değişikliğin ardından firmalar, kendi iradeleri dışında bile bu yüzden ceza almakla karşı karşıya kalabilmektedir. Örneğin, bir giyim mağazası, X firmasından gömlek, pantolon gibi mamuller almış olsun. Ancak X firması, bu alışveriş için düzenlediği resmî evraklarda sahte belge kullanmış olsun. Yapılan vergi incelemelerinde, sahte faturaya rastlanıldığında, ‘satın alınmamış bir malın satışının olamayacağı’ düşüncesinden hareket edilmektedir. Bu yüzden, satış rakamlarının da gerçeği yansıtmadığı kabul edilmekte ve mükellef ‘iyi niyetli’ olsa bile ‘hürriyeti bağlayıcı’ cezalara muhatap olarak sabıkalı duruma düşebilmektedir (Yavuz, 2006).

Kanunun kötü niyet şartı aramaması ve iyi niyetle de olsa sahte belge kullananların hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılaşmaları ilgili kurumlar ve basın tarafından yoğun bir biçimde eleştiri konusu olmuştur.

3.1.6. Bilançonun Maskelenmesi

İşletmenin mali yapısı ile kârlılık ve likiditesi hakkında yanlış, yanılıcı bilgi vermek ya da bu yönde imaj oluşturmak amacıyla bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesine bilançonun maskelenmesi denilir (şimşek, 2001: 37).

Bilanço çıkarmak envanter çalışmalarının bir parçası ve son aşaması olduğundan bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler dönem sonunda değerleme sırasında yapılır. Bilançonun maskelenmesi olumlu ve olumsuz yönde olmak üzere iki şekilde olmaktadır. Değerleme yapılırken işletmenin mevcut kıymetleri, stokları olması gerekenden yüksek değerlenirse, amortisman ile karşılık ayrılmasından vazgeçilirse, işletmenin likiditesi arttırılır ve borçları azaltılırsa (şimşek, 2001: 37) bilanço olumlu yönde maskelenmiş olur. Kıymetlerin düşük değerlenmesi halinde ise bilanço olumsuz maskelenmiş olur (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 154). Olumsuz yönde maskelemede, maliyetler şişirilir, giderler arttırılır, gelirler olduğundan düşük gösterilir ve böylece işletmenin kârı olduğundan daha az gösterilmiş olur (şimşek, 2001: 37 - 38).

Bilançonun olumlu yönde maskelenmesine bilanço güzelleştirilmesi adı verilmektedir. Bilanço güzelleştirmesinin belli başlı amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz: (www.alomaliye.com)

- Daha fazla kredi alabilmek,
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek için fazla kâr dağıtmak,
- İşletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek,
- Borsada hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- Vergi ödeyebilmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek.

Bilanço güzelleştirmeye, çoğunlukla bankalara karşı daha fazla kredi almak ve işletmenin imajını güçlendirmek için başvurulur. Bazen de, vergi ödeme isteği amaç olabilmektedir. Bilançonun olumsuz yönde maskelenmesinin amaçları ise şu şekilde sıralanabilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 154):

- Vergi kaçırmak,
- Kar dağıtmamak veya az dağıtmak,
- Hisselerin borsa değerini düşürerek spekülasyon yapmak.

Son yıllarda ABD’de ortaya çıkan muhasebe skandalları serisinde bilançonun maskelenmesi olayı karşımıza çıkmaktadır. ABD’de faaliyet göstermekte olan dünyaca ünlü bazı halka açık şirketler, bilançolarını maskeleyerek işletmelerinin durumunu olduğundan farklı göstermiş ve böylece büyük çıkarlar sağlamışlardır. Bu konuya ilerleyen bölümlerde yer verilecektir.

3.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Muhasebe Hile Yöntemleri

Daha önce de bahsedildiği gibi, işletme yönetimleri tarafından yapılan muhasebe hile yöntemlerinden bazılarını işletme çalışanları da başvurmaktadır. İşletme çalışanları

kendilerine bir takım çıkarlar sağlamak, öç almak gibi bazı nedenlerle çok sayıda muhasebe hilesine başvurmaktadır.

İşletme çalışanları tarafından başvuru muhasebe hile yöntemlerinin başlıcaları şunlardır (www.alomaliye.com):

- Çeşitli biçimlerde yapılan para tahsilatının kayıt altına alınmadan zimmete geçirilmesi,
- İşletme kayıtlarında gözüken paranın zimmete geçirilmesi ve daha sonra kayıtlar üzerinde hileler yaparak zimmetin gizlenmesi,
- İşletmeye ait çeklerin üzerinde bir takım değişiklikler yapılarak çalınması veya çalışanların bu çekleri kendi çıkarları için kullanması,
- Banka kayıtları ile oynanarak parasal kazanç sağlanması,
- Belgeler üzerinde yapılan bir takım değişikliklerle veya sahte belgeler düzenlenmesi suretiyle çeşitli çıkarlar sağlamak,
- Yapılmaması gereken veya önceden yapılmış ödemelerin yapılması,
- İşletmeye gerçekte olmayan borçlar oluşturularak lehte ödemenin sağlanması,
- Sahte satıcılar oluşturularak lehte ödeme sağlanması,
- Depodaki malları zimmetine geçiren bir çalışanın bu durumu gizlemek için stok kartlarında değişiklik yapması,
- Gerçek olmayan harcamalar oluşturularak lehte ödemenin sağlanması,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak suretiyle gider kalemlerinin şişirilerek lehte ödemenin sağlanması,
- Arttırılmış kişisel sağlık harcamaları ile menfaat sağlanması,
- Arttırılmış seyahat harcamaları ile menfaat sağlanması,
- Yetkisiz veya uygun olmayan biçimde iskonto uygulanarak yarar sağlanması (www.erolkara.siteleri.com),

Yukarıda sıralanan muhasebe hile yöntemlerinin kullanılma sıklığı, işletmelerin büyüklüğüne ve bir takım özelliklerine bağlı olarak değişmektedir. Özellikle, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı, uygulamasının kolay olması ve tespit edilmesinin güç olması nedeniyle işletme çalışanlarınca sıklıkla başvuru bir yöntemdir. Bu tür belge kullanarak hile yapılması daha çok satın alma personelleri

tarafından başvuru olan bir yöntemdir. Örneğin, 2002 yılında İstanbul – Şişli’de faaliyet göstermekte olan bir tekstil işletmesinin satın alma personeli, satıcıdan aldığı faturalar üzerinde değişiklikler yaparak, yüksek tutarda parayı zimmetine geçirmiştir. İşletme yöneticileri bu personelin düşük ücret almasına karşılık, yaşam standardının yüksek olmasından şüphelenmiş ve söz konusu satıcıdan iki yıllık hesap özeti istemişlerdir. Hesap özeti aldıklarında, muhasebe kayıtlarında görünen tutarlarla satıcı işletmede görünen tutarlar arasında büyük farklılıklar olduğunu görmüşlerdir. İşletme çalışanının bu şekilde hile yapmasına, denetim eksikliği ve işletme sahiplerinin kendine olan güveni fırsat vermiştir.

4. Dünyada Ortaya Çıkan Önemli Muhasebe Hilelerinin Tarihçesi ve Alınan Önlemler

Bu bölümde, ABD’de ve Avrupa’da meydana gelen ve büyük yankı uyandıran muhasebe skandallarına değinilecek ve ardından bu skandallar sonrası alınan önlemlere yer verilecektir.

4.1. Muhasebe Skandalları

ABD’de dünyaca tanınmış bazı büyük şirketlerde 2001 yılı itibarıyla meydana gelmeye başlayan muhasebe hileleri serisi uluslararası finans piyasalarında geniş yankılar uyandırmıştır. Büyük şirketlerdeki bu başarısızlıklar, kamunun finansal raporlara ve kurumsal açıklamalara olan güvenini sarsmış ve böylece muhasebe mesleğine olan güven azalmıştır. ABD ekonomisini büyük bir krizin eşiğine taşıyan, halka açık şirket modelini tartışmalı hale getiren, muhasebe ve denetim şirketleri üzerine dikkatleri toplayan muhasebe skandalları serisi, ekonomik sistem üzerinde olumsuz etkiler bırakmıştır. Zararda olan şirketlerin kamuya açıklanan mali tablolarında, bir takım muhasebe hileleriyle ve denetim şirketlerinin bu hilelere göz yummasıyla birlikte gerçek olmayan kâr rakamları ilan edilmiştir. Böylece, bu şirketlerin hisse senetlerinin fiyatları yükselmiştir. Yatırımcılar, olumlu finansal tablolar ve sürekli yükselen hisse senedi fiyatları nedeniyle büyük beklentiler içine girmiştir. Ancak, yöneticilerin sahip oldukları şirket hisse senetlerini finansal tablolar düzeltilerek yeniden ilan edilmeden önce yüksek fiyattan satmaları sonucu yatırımcıların büyük

beklentileri gerçekleştirememiştir. Finansal tablolar düzeltilerek yeniden ilan edildiğinde, aslında şirketlerin kâr etmediği, tam tersine büyük zararda ve borç yükü altında olduğu anlaşılmış, bunun sonucunda da yüksek hisse fiyatları birden düşmeye başlamıştır. Yatırımcıların büyük beklentiler içinde yatırım yaptıkları hisse senetleri değersiz kağıt parçalarına dönüşmüştür. Hızlı bir şekilde büyümenin getirdiği şüpheler, bazı şirketlerin Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu (US SEC) tarafından incelenmeye alınmasına yol açmıştır (Süer, 2004: 44). ABD’de ortaya çıkan muhasebe skandalları serisi tüm dünyada geniş yankılar uyandırmış ve sonuçta muhasebe ve denetim alanında bir çok değişikliği beraberinde getirmiştir.

Muhasebe skandallarına yol açan temel unsurlar olarak şunlar sayılabilir (Journal of Accounting and Public Policy, 2002: 281):

- Yükselen hisse senetleri karşısında yatırımcıların mantık dışı coşkunu ve hırsları,
- Yükselen beklentilerin oluşturduğu kağıttan yapılmış sanal kalelerin yıkılması,
- Yöneticilerin doğruluk anlayışlarının körelmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, bağımsız denetçilerin ve US SEC’in başarısız olması,
- Denetçileri mali tabloların olduğundan iyi görünmesini sağlayacak düzeltmeleri kabul etmeleri konusunda teşvik eden finansal raporlama standartlarının parlak çizgisi.

ABD’de 2001 – 2003 yılları arasında ortaya çıkan en büyük şirket iflasları Tablo 1’de özetlenmiştir.

**TABLO 1: 2001 – 2003 YILLARI ARASINDA MEYDANA GELEN EN BÜYÜK
ŞİRKET ABD İFLASLARI**

ŞİRKET	TARİH	TUTAR (MİLYAR \$)
Pasific Gas	2001	21
Enron	Aralık 2001	63
Kmart	Ocak 2002	17
Tyco	2002	80
Global Crossing	Ocak 2002	26
NTL	Mayıs 2002	17
Adelphia	Haziran 2002	24
Worldcom	Temmuz 2002	107

(Süer, 2004: 45)

ABD’de ortaya çıkan muhasebe skandalları, büyük halka açık şirketlerin güvenilir yöneticileri tarafından yapılan yanıltıcı açıklamalarla meydana gelen politik ve ticari skandallardır. Bu yanıltmalar, tipik olarak fonların yanlış yönlendirilmesi ya da yanlış kullanımı, gelirleri olduğundan fazla açıklama, harcamaları düşük gösterme, şirket malvarlığının değerini olduğundan fazla gösterme, kısa vadeli borçları olduğundan düşük göstermeyi içermektedir (www.wikipedia.org).

Finansal raporlamada giderek yaygınlaşan bu başarısızlığın kaynağı olarak işletme içi kontroller kusurlu bulunmaktadır. Meydana gelen muhasebe skandallarından sonra hisse senedi piyasasının düşmesinin nedeninin muhasebe problemleri hakkındaki endişeler olduğu ileri sürülmektedir (Agrawal, 2003 :2).

4.1.1.Enron Skandalı

ABD’de patlak veren muhasebe skandalları serisi, dünyanın en büyük şirketi olan enerji kuruluşu Enron’un 2001 yılı Ekim ayında, 1997 – 2000 yılları arasında

raporlamış olduğu net kâr rakamlarını yapılan muhasebe hataları nedeniyle düzelttiğini bildirmesi ile başlamıştır (Süer, 2004: 46).

Enron, iflasını istediği 2 Aralık 2001 tarihine kadar Amerika'nın yedinci büyük şirketi, dünyanın da en büyük enerji ticaret şirketi idi (Ertan, 2002). Enron Şirketi, iflas etmeden önce 21.000 çalışana sahipti. Enron, elektrik, doğalgaz, kağıt ve iletişimde dünyanın önde gelen şirketlerinden biriydi. 2000 yılında 101 milyar \$ geliri olduğunu iddia etmişti (www.wikipedia.org). Enron, 2 Aralık 2001'de iflas ettiğini ilan etmiştir. Bu enerji ve ticaret devinin, 2001 Kasım ayındaki varlıklar toplamı 70 milyar dolar, hisse senetlerinin New York Borsası'ndaki pazar değeri de 80 milyar dolar idi. ABD ekonomik tarihinin bu en büyük iflas olayının ardından, şirketin hisselerine yatırım yapmış yatırımcıların servet kaybının 80 milyar dolara ulaşabileceği tahmin edilmiştir (Aysan, 2002).

Bu büyük başarısızlıkta pay sahibi olanlar arasında, şüphesiz ki, muhasebe uzmanlığı mesleğinin dev şirketlerinden ünlü Arthur Andersen (AA) firması da vardır. Enron olayı, bağımsız denetim ve işletme danışmanlığı alanının en güçlü şirketlerden AA'nın denetimi altında batmış olan üçüncü büyük firmadır. 1996'dan 2002 yılına kadar ortaya çıkmış olan bu üç büyük başarısız firmanın, bilanço ve gelir tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) göre denetlenmiş ve gösterilen tarihte şirketin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını, GAAP'a göre doğru ve tarafsız olarak yansıttıkları, AA uzmanlarınca onaylanmıştı. Dünyanın en büyük muhasebe şirketlerinden birinin bu başarısızlıkları, mesleğe olan toplum güveninin sarsılmasına neden olmuştur. 1996 yılındaki ilk olay, ABD'nin büyük firmalarından Waste Management (WM) ile ilgilidir. Bu olayda, AA'nın 1992'den beri düzenlediği denetim raporlarının, firmanın kârlarının, toplam olarak 1 milyar dolar kadar yüksek gösterilmesine neden olduğu, Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından ilan edilmiş ve mahkeme kararıyla tescil edilmiştir. Bu olayda AA, mahkemede, sorumluluk üstlenmeden 8 milyon dolar tazminat ödemeye ve ortakların zararlarını karşılamak üzere, WM'nin ödemeyi kabul ettiği 220 milyon dolarlık tazminata katkıda bulunmaya razı olmuştur. İkinci olay, 1997'deki ünlü Sunbeam skandalı ile ilgilidir. SEC, bu büyük şirketin bir önceki finansal raporlarında, kârların olduğundan yüksek gösterilmesine rağmen, AA tarafından bilerek

onaylandığını iddia etmiştir. Sunbeam, iflasını ilan etmiş olmakla birlikte, SEC'in bu iddiasını çürütmeye çalışmıştır. Dava sonuçlanmadan, Sunbeam ortaklarının zararlarının bir kısmını karşılamak ve SEC'in, AA'yı suçlamaması kaydıyla AA, 110 milyon dolar tazminat ödemeyi kabul etmiştir. AA tarafından 1992'den beri denetlenmiş bulunan Enron'un iflası, hepsinden büyüktür. SEC'in uyarıları üzerine, AA tarafından denetlenmiş bilançoda gösterilmiş Enron'un birikmiş öz varlığı, 2001 yıl sonunda, 1.2 milyar dolar azaltılmış, 2001 yılı kârından da 600 milyon dolar indirilmiştir (Aysan, 2002).

Enron Şirketi'nin çöküşü, sistemden kaynaklandığı ileri sürülen bir çok zayıflığı ve bir çok çıkar grubunu içeren güzel bir örnektir (Süer, 2004: 46). Enron sadece, muhasebecilerin artan müşteri baskısıyla karşılaştığı son örnektir (Chartier, 2002).

Çok sayıda insan Enron Şirketi yüzünden para kaybetmiştir. Bunlar, yeni ekonominin gücüne inandıkları için Enron hisselerini almış, ancak, yanıltıldıklarından dolayı büyük miktarlarda zarara uğramışlardır. Enron, kârsız bir şirket değildi ve sağlam bir kurum gibi görünüyordu. Dışarıdan bakıldığında, akıllı ve sağlam yöneticiler tarafından yönetilen, iş etiğine sahip, karşılıklı sadakatin hakim olduğu bir kurum görünümü veriyordu (Milliyet Gazetesi, 07.02.2002). Ancak, beklentiler doğru çıkmamış ve kendisine güvenenler büyük zarara uğramışlardır.

Enron şirketinde, farklı teknikler kullanılarak şirketin büyük miktardaki borcu ve zararı finansal tablolar dışında tutulmuştur. Teoride, denetçilerin, müdürlerin şüphe uyandıracak muhasebe yöntemleri yoluyla hisse senedi fiyatlarını yükseltmelerini engelleyecek pek çok koruyucu unsur bulunmaktaydı. Yönetim kurulu ve denetim kurulu çoğu şirketten daha iyi olmasına rağmen, üyelerden bazıları finansal çıkar çatışmaları ile karşıya karşıya kalmıştır. Enron şirketini yıllardır denetleyen ve şirkete aynı zamanda danışmanlık hizmeti veren Arthur Andersen Şirketi bu skandalda önemli bir role sahiptir (Süer, 2004: 46).

4.1.2. WorldCom'un İflası

2002 yılı Haziran ayında Amerikan şirketlerinin finans ve muhasebe uygulamalarını denetleyen en yüksek makam olan US SEC, mali durumunu olduğundan farklı göstermek için 3.8 milyar dolarlık muhasebe hilesi yaptığı ortaya çıkarılan ABD'nin ikinci büyük telekomünikasyon şirketi Worldcom hakkında dolandırıcılık davası açmıştır (Hürriyet Gazetesi, 28.02.2002: 10). ABD'nin en büyük ikinci telefon şirketi WorldCom'un kârını olduğundan fazla göstermesi üzerine şirketin hisse senetleri büyük ölçüde değer kaybetmiştir. Skandal ayrıca borsada işlem gören diğer iletişim hisse senetlerini de olumsuz etkilemiştir (www.voanews.com). Worldcom Şirketi'nin 2001 yılındaki 1.4 milyar dolarlık ve 2002 yılının ilk üç ayındaki 130 milyon dolarlık kârının doğru olmadığı açıklanmış ve şirketin finans yönetiminin bir takım muhasebe hileleriyle 3.8 milyar dolarlık harcamalarını sermaye gideri kapsamına alıp şirketin gerçek finansal durumunu ilgililerden gizlediği ortaya çıkmıştır. Worldcom şirketinde bu muhasebe hileleri gerçekleşirken, şirketin denetçisi yine Arthur Andersen Denetim Şirketi'ydi (Hürriyet Gazetesi, 28.06.2002: 10).

WorldCom, son 15 aya ait kâr rakamlarının yeniden hesaplanıp açıklanacağını duyurmuş, şirketin 2001 yılında 1.4 milyar dolar kâr ettiği yolunda daha önce yapılan açıklamanın gerçek olmadığını, 2001 yılında ve 2002 yılının ilk üç aylık döneminde toplam 3.8 milyar dolarlık şirket giderinin "yanlışlıkla" sermaye yatırımı olarak gösterildiğini bildirmiştir. Worldcom'un dünyanın değişik yerlerindeki şubelerinde çalışanların toplam sayısı 80.000 idi. Worldcom şirketi, masraflarını azaltacağını ve bu arada 17.000 çalışanını işten çıkaracağını açıklamıştı. Worldcom'un toplam borçlarının 30 milyar dolara yaklaştığı ileri sürülmüştü. Worldcom olayı, ABD'de büyük şirketlerin ne şekilde yönetildiği, hesaplarının nasıl tutulduğu ve hisse senedi sahiplerine karşı ne kadar açıklıkla bilgi verildiği konusunda son zamanlarda yaşanan skandalların yeni bir örneği olarak görülmekteydi (www.voanews.com). Telekomünikasyon devi Worldcom'un yöneticileri, tarihteki en büyük iflasa yol açan muhasebe hilesini gerçekleştirmişlerdir (www.securitiesfraudfyi.com/worldcom_fraud.html).

4.1.3. Xerox Skandalı

Worldcom skandalından sonra, büro donanımları üreticisi Xerox'un da bir takım muhasebe hileleri ile 1997 – 2000 yılları arasında gelirlerini 6 milyar dolar fazla gösterdiği ortaya çıkmıştır (Hürriyet Gazetesi, 2002: 11). Xerox'da bu muhasebe hileleri gerçekleşirken, şirketin denetçisi KPMG denetim şirketi idi (Kay, 2002).

Nisan ayında Xerox'u hesaplarını bağımsız denetime açmaya zorlayan SEC'in, Xerox'un 1997 ile 2000 yılları arasındaki faaliyetlerinden şüphelendiği, buna karşılık, kurum tarafından Nisan ayında görevlendirilen bağımsız hesap uzmanının 2001 yılındaki muhasebe işlemlerinde de usulsüzlük saptadığı kaydedilmiştir (Milliyet Gazetesi, 29.06.2002).

Konuyla ilgili açıklama yapan şirket sözcüsü Christa Carone, 1997 – 2002 yılları arasında Xerox'un elde ettiği gerçek gelirlerin açıklanandan 2 milyar dolar kadar eksik olduğunu kabul etmiştir. Sözcü Carone, bu farkın aslında 6 milyar doları aşabileceği yönündeki iddialar karşısında ise sessiz kalmıştır (Milliyet Gazetesi, 29.06.2002).

4.1.4. Royald Ahold ve Parmalat Skandalları

ABD'de yaşanan bu skandalların ardından, 2003 yılı Şubat ayında Avrupa'da da benzeri bir durum ortaya çıkmıştır. Dünyanın üçüncü büyük perakende şirketi olan Royald Ahold (Hollanda Şirketi) 2001 ve 2002 yılları için ilan edilen kâr rakamlarının olması gerekenden 500 milyon dolar daha fazla olduğunu bildirdikten sonra şirketin hisse senedi fiyatı bir günde yüzde 63 değer kaybetmiştir (Süer, 2004: 47).

Avrupa'da Royald Ahold'dan sonra 2003 yılı Aralık ayında İtalyan şirketi Parmalat'ın yolsuzluğu patlak vermiştir.

29 ülkede 30.000 çalışanı bulunan Parmalat gıda şirketi, hesaplarında milyarlarca doların (yaklaşık 13 milyar dolar (www.voanews.com)) görünmemesinin ardından iflasını istemiştir. İflas işlemi, Amerika Merkez Bankası'nın Parmalat'ın şirketlerinden

Cayman Adaları'nda bulunan Bonlat Finans Şirketi'nin sözde sahip olduğu 5 milyar dolar değerindeki nakit ve senetlerin ortada olmaması nedeniyle başlatılmıştır (Bilanço Dergisi, Şubat 2004: 2).

Parmalat Grubu'nun baş denetçisi olan Deloitte Touche'den önce grubun denetçiliğini Grant Thornton sürdürmekteydi. Ancak 1999 yılında Grant Thornton, İtalya'daki denetim firmalarının 9 yılda bir rotasyonunu gerektiren kurala uymadığından ötürü görevi Deloitte Touche devralmıştı. Buna rağmen, Grant Thornton Parmalat'ın grup şirketlerinden bazılarını denetlemeye devam etmiştir. Bu şirketlerin arasında, Parmalat'ın kayıp paralarını saklamada baş rol oynadığı kabul edilen Cayman Adaları'nda bulunan Bonlat Finans Şirketi de bulunmaktaydı (Bilanço Dergisi, Şubat 2004: 2).

Parmalat, Amerikalı yatırımcılara karşılığı olmayan 100 milyon dolar değerinde hisse senedi satmış (Bilanço Dergisi, Şubat 2004: 2) ve mal varlığını 8 milyar dolar şişirmiştir (www.wikipedia.org).

Parmalat, Aralık 2003'te Bank of America'da bir hesaptaki 4.9 milyar Eurosunun kaybolduğunu açıklamış, ancak banka böyle bir hesabın hiç açılmadığını belirtmişti. Bilançolarında 4.2 milyar Euro nakti olduğunu açıklayan Parmalat Şirketi, 8 Aralık'ta vadesi gelen 150 milyon Euro'luk tahvilini ancak banka ve hükümet kredileriyle ödeyebilince zihinlerde ilk soru işaretleri doğmuştu (Radikal Gazetesi, 23.12.2003).

Parmalat'ın hesaplarındaki kaybın çok yüksek boyutlarda olması, bu skandalı dünyanın en büyük skandallarından biri haline getirmiş ve Parmalat'ın denetçileri hakkındaki soruların artmasına neden olmuştur (Barigazzi, 2004). Parmalat'ın kayıtlarında milyarlarca dolar açık çıkması nedeniyle "Avrupa'nın Enron'u" olarak adlandırılmaktadır (www.wikipedia.com).

Parmalat'ın eski finans müdürlerinden Fausto Tonna ve Luciano Del Soldato; Parmalat çalışanlarından Gianfranco Bocchi ve Claudio Pessina; grubun muhasebesini denetleyen şirket Grant Thornton'dan Başkan Lorenzo Penca, Maurizio Bianchi ve Avukat Giampaolo Zini bu olayla ilgili gözaltına alınmıştır (Radikal Gazetesi, 31.12.2003).

Parmalat olayında, üst düzey ve sorumlu şirket müdürlerinin uzun bir süredir sahtekârlık olaylarına karıştıkları ve zimmetlerine para geçirdikleri iddiaları, şirket yönetim kurulu üyelerinin dürüst davranmadıkları müddetçe, etkin güvenlik önlemlerinin sağlanmasının zor olduğunu göstermektedir (Bilanço Dergisi, Şubat 2004: 4).

Citigroup Bankası da Parmalat'a, "Black Hole" adlı özel amaçlı girişimini¹ kurmasına yardım ederek Parmalat grubu içinde borçların birimler arasında kullanılmasını sağlamıştır (Barigazzi, 2004).

4.1.5. Carme Vakası

Merkezi California'da bulunan Carme Şirketinin üst düzey finans yöneticisi (CFO) Maria Mei Wenner ile şirketin CEO'sunun ve satış müdürünün de isminin karıştığı yolsuzluk olayında, 1993'de Carme Şirketini kârlı göstermek amacıyla yaklaşık olarak 20 müşteri firmaya her ay sahte satış faturaları kesilmiş ve böylece gerçek olmayan bir satış hasılatı ile alacak hesabı oluşturulmuştur. Nitekim, Carme'nin Kanada'da bulunan müşterisi Axel Craft şirketine kestiği bu tip faturalarla bazı ay sonlarında bu şirkete 800.000 \$'ı geçen tutarlarda satış yapılmış gibi kayıt yapılmıştır. Bu tutarlar, toplamda yıllık olarak 1,6 milyon \$'ı aşmaktadır. Sahte fatura keserek gerçeğinden fazla kâr rakamları oluşturma faaliyeti 1994'ün üçüncü çeyreğine kadar sürmüş ve şirketin Eylül 1994 sonu itibariyle alacakları 2,4 milyon \$, net kazancı ise 450.000 \$ fazla gösterilmiştir. Carme'nin 1994 yılı finansal tablo denetimi esnasında, Carme Şirketinin denetçisi, Axel Craft Şirketinden olan 800.000 \$ tutarındaki alacak hesabının teyidini almak istemiştir. Wenner, Axel Craft'ı bu tutarı onaylaması hususunda ikna etmiş ve

¹ Özel amaçlı girişimler, sınırlı bir ömür ve sınırlı faaliyetlerle sınırlı bir amaç için kurulur ve bir ortaklığın, şirketin, tröstün veya ortak girişimin yasal şeklini alabilirler (Süer, 2004: 62).

denetçiye gönderilen doğrulama mektubunun olumlu olmasını sağlamıştır. Carme'de gerçekleşen bu olayları Ocak 1995'de şirketin muhasebe müdürü fark etmiş ve ortaya çıkarmıştır (Securities Exchange Commission, 1998)

4.1.6. Diğer Muhasebe Skandalları

Fine Host Şirketi, masrafların varlık hesaplarına kaydedilmesi ve gelirlerin maniple edilmesi suretiyle vergi öncesi kârını 1992-1996 mali yılları boyunca her yıl 28 milyon doların üzerinde, 1997'nin ilk üç çeyreğinde ise 21 milyon dolara varan tutarlarda fazla göstermiştir. Şirket 1994, 1995 ve 1996 mali yıllarında vergi öncesi gelirini sırasıyla %149, % 213 ve %197 oranında fazla göstermiştir (Securities Exchange Commission, 2001).

Enron olayı konuşulmaya devam ederken, dünyanın önde gelen elektronik ekipmanları üreticisi Tyco'nun hisse senetleri iki günde yüzde 20 gerilemiş ve 80 milyar dolarlık şirketin piyasa değeri iki gün içerisinde 63 milyar dolara düşmüştür (Mutlu, 2002: 9). Tyco Şirketi, elektronik ekipmanlardan sağlık bakım ürünlerine kadar çok geniş yelpazede üretmekteydi. Şirket, dünya çapında 100'den fazla ülkede faaliyet göstermekteydi ve 24.000 çalışana sahipti (www.securitiesfraudfyi.com/tyco.html). Tyco şirketinin iflas etmesinin ardından, 26 milyar dolar değerinde bir telekomünikasyon şirketi olan Global Crossing iflas etmiştir (Milliyet Gazetesi, 15.08.2002: 9).

2002 yılında, Bristol-Myers Squibb Şirketi 1999'dan 2001 yılına kadarki gelirlerini yeniden ilan ederek muhasebe skandalları serisine dahil olmuştur (www.wikipedia.org).

2005 yılında, AIG şirketi muhasebe hilelerinden dolayı inceleme altına alınmıştır. Şirket, skandaldan dolayı zaten 45 milyar dolardan fazla para kaybetmişti. Bu, Enron ve Worldcom skandallarından sonra en hızlı düşüştü. İncelemeler, aynı zamanda muhasebe işlemlerinde 1 milyar dolardan fazla değerdeki hatayı ortaya çıkarmıştır (www.wikipedia.org).

İş dünyasını sarsan muhasebe yolsuzlukları bunlarla sınırlı değildir. Bunların yanında küçük çaplı çok sayıda muhasebe yolsuzluğu ortaya çıkmıştır.

Yıllara göre muhasebe skandalları aşağıdaki gibidir (www.wikipedia.org):

- Miniscribe (1989)
- Cendant (1998)
- Xerox (2000)
- One.Tel (2001)
- Enron (2001)

2002 Skandalları

- AOL
- CMS Energy
- Adelphia
- Computer Associates
- Bristol – Myers Squibb
- Duke Energy
- Dynegy
- El Paso Corporation
- Freddie Mac
- Global Crossing
- Halliburton
- Harken Energy
- HealthSouth
- Homestore.com
- ImClone Systems
- Kmart
- Lucent Technologies
- Merck & Co.
- Merrill Lynch
- Mirant
- Nicor Energy, LLC

- Peregrine Systems
- Qwest Communications
- Reliant Energy
- Sunbeam
- Tyco International
- Waste Management, Inc.
- Worldcom

Diğer Skandallar

- Royal Ahold (2003)
- Parmalat (2003)
- AIG (2005)

Son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları yukarıda sıralananlarla sınırlı değildir. Meydana gelen skandallar göz önüne alındığında bir husus dikkatleri çekmektedir. Muhasebe usulsüzlüklerinin ortaya çıktığı şirketlere bakıldığında, çoğunlukla denetçilerinin dünyanın beş büyük denetim şirketleri olduğu görülmektedir.

Skandalların ardından dünyanın önde gelen denetim şirketleri – Arthur Andersen, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG, Pricewaterhouse Coopers ve diğerleri – denetçi olarak görevlerini yerine getirirken ihmalkar davranmakla suçlanmışlardır (www.wikipedia.org).

Yaşanan muhasebe skandalları, tüm dünya kamuoyunun dikkatlerini çekmiş ve muhasebe mesleğine olan güveni sarsmıştır. Skandalların ardından, mesleğe olan güveni yeniden inşa etmek ve denetim olgusunun eksikliklerini gidermek amacıyla bir takım düzenlemelerin yapılması gerekli olmuştur.

4.2. Muhasebe Skandalları Sonrası Alınan Önlemler

Dünyada meydana gelen ve geniş yankılar uyandıran muhasebe skandalları sonrası muhasebe ve denetim alanında birçok değişiklik yapılmıştır. Bu bölümde, öncelikle skandalların ABD'deki sonuçlarına ve burada alınan önlemleri değinilecek, ardından da uluslararası düzeydeki sonuçlarına ve alınan önlemlere yer verilecektir.

4.2.1. Skandalların Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Sonuçları ve Alınan Önlemler

ABD'de ortaya çıkan muhasebe skandalları Amerikan kamuoyunun finansal piyasalara olan güvenini sarsmıştır. Muhasebe skandallarına yol açan şirketlerin, hissedarlarını ve çalışanlarını sistematik etmesi piyasa denetiminin etkinliğinin sorgulanmasına yol açmıştır (Bilanço Dergisi, Şubat 2002: 8).

ABD'de meydana gelen şirket skandallarından önce, çalışma ilkeleri iyi ortaya konulmuş menkul kıymet piyasaları, US SEC'in disiplinli yöneticileri, güvenilirliğine inanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve dünyanın önde gelen beş büyük denetim firmasının herkes tarafından kabul edilen yetenekleri, dünyanın en likit ve en etkin sermaye piyasaları için temel unsurlar olarak görülmekteydi. Ancak, meydana gelen muhasebe ve şirket skandalları bu hususta belirmeye başlamış olan kaygıları daha da derinleştirmiştir. Enron skandalı sonrası halka açık şirketlerin denetimini yapan şirketlerin sorumluluğu tekrar gündeme gelmiştir (Bilanço Dergisi, Şubat 2002: 8).

Yaşanan skandallar sonrası, sistemin genelinde üç konuda reform yapılması gereği ortaya çıkmıştır. Birinci konu, denetim mesleğine dair düzenlemelerle ilgilidir. Meslek mensupları yıllarca mesleğin kendi kendini düzene sokmasının ve mensupların mesleki faaliyetlerinin, yine meslek örgütleri tarafından gözetime tabi tutulmasının meslekte yüksek standartların elde edilmesi için yeterli olabileceğini düşünmüşlerdir. Ancak, Enron skandalı bu mekanizmanın artık yeterli olmadığını göstermiştir. İkinci konu, muhasebe firmalarındaki çıkar çatışmalarının engellenmesine ilişkindir. Üçüncü konu ise, dünyanın en etkin ve en kapsamlı standartları olduğu kabul edilen ABD'deki Genel

Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'dir. Bu muhasebe standartlarının ayrıntılı ve yoruma açık olması, şirketlere muhasebe uygulamalarında, bu standartları yorumlama fırsatları vererek uygulama alanlarında esneklik sağlamıştır. Bu nedenle, US SEC'in ve onun standart koyucu organı olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB), US GAAP'ı yeniden incelemeye alması gündeme gelmiştir (Süer, 2004: 76-77).

ABD'de denetim alanında, kendi kendini kontrol etmekte olan sisteme karşı güvenin ortadan kalkması nedeniyle ve bu tür olayların tekrarlanmasını önlemek amacıyla 30 Temmuz 2002 tarihinde "Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası" onaylanmıştır. Bu yasa, halka açık şirketlerle onları denetleyen firmaları ve bu görevlerde çalışanları ilgilendirmektedir. Bunun yanında, yasa, şirketlerde çalışan muhasebeci ve iç denetçileri de kapsamaktadır. SOX Yasası, Amerikan sermaye piyasaları tarihinde çok önemli bir gelişme olarak kabul edilmektedir (Süer, 2004: 77-78).

4.2.1.1. Sarbanes-Oxley Yasası

ABD'de yaşanan muhasebe skandallarına yanıt, hızlı bir şekilde, 2002 tarihli SOX Yasası yoluyla verilmiştir. SOX Yasası ile muhasebe ve denetim alanında birçok değişiklik yapılmıştır.

4.2.1.1.1. Sarbanes-Oxley Yasası'nın Çıkarılma Nedenleri

SOX Yasası, esas itibarıyla, halka açık şirket muhasebe (denetim) reformu ve yatırımcıyı koruma yasasıdır. SOX Yasası'nın amacı; yasa da belirtildiği şekilde, sermaye piyasası mevzuatına göre açıklanan şirketlere ilişkin kurumsal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırarak yatırımcıları korumak; "muhasebe hizmetlerinin, finansal raporların ve bağımsız denetçilerin kalitesini arttırmak ve şeffaflığın sağlanması (Sayar, 2002: 4)"dır. Bu yasa da, yatırımcıların sermaye piyasalarına güvenini yeniden sağlama düşüncesi ön plandadır (Süer, 2004: 78).

Son yıllarda yaşanan şirket skandallarının, sadece, yasaların ve düzenlemelerin yanlış bir şekilde uygulanmasından kaynaklanmadığı, aynı zamanda şirket liderlerinin ve avukatlarının hatalı davranışlarından kaynaklandığı görüşü, yasanın hem geniş bir

davranışlar dizisini hükümleri temelinde kapsamaya çalışması hem de spesifik olarak hükümleri temelinde kapsanmayan davranışları, daha büyük ölçüde, kendi kendini gözetlemeyi sağlamaya yönlendirmesinde yansımaları bulunmaktadır. Şirketlerin açıklama sorumluluğu konusunda yeni bir dönemin habercisi özelliğindeki SOX Yasası, yatırımcıların finansal bilgilere olan güvenini yeniden oluşturmak amacıyla, eski Kurul'un (Kamusal Gözetim Kurulu) yerini almak üzere, halka açık işletmelerin denetçilerine yönelik standartlar oluşturmak yetkisiyle donatılmış yeni bir Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu oluşturmuştur (Uysal, 2004: 18-19).

4.2.1.1.2. Sarbanes-Oxley Yasası'nın Getirdiği Yenilikler

SOX Yasası, kamuya açık şirketlerin gözetimi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun ve üst yönetim düzeyinde açıklama sorumluluğunun artırılması ve halka açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve esnekliğinin artırılmasını amaçlayan pek çok hüküm içermektedir. Yasa, hem şirketlerin sorumluluğu hem de kamusal sorumluluk açısından önemli değişiklikler oluşturacak niteliktedir (Uysal, 2004: 21).

SOX Yasası, ABD'de, şirket denetim kurumlarının bağımsızlığı ve daha etkin hale getirilmesi, şirket yöneticilerinin sorumlulukları, açıklanan mali tabloların güvenilirliği ve kapsamının genişletilmesi, şirket yöneticileri ve çalışanlar için ön görülen cezai yaptırımlar ve Amerikan Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu'nun yetkilerinin genişletilmesi gibi konuları düzenlemekte ve son yıllarda büyük güven kaybeden Amerikan şirket yönetişimine yeniden güven kazandırılmasını amaçlamaktadır (Bilanço Dergisi, Mart 2005: 8-9).

Yasa yoluyla, halka açık şirketlerin iş yapma ve denetçilerin yapılan bu işi denetleme şekilleri köklü bir biçimde değiştirilirken, finansal piyasalara yönelik oluşturulan güvensizliğin giderilmesi amaçlanmıştır (Uysal, 2004: 21).

SOX Yasası, bir muhasebe yasası olmanın ötesinde yolsuzluklar nedeniyle halka açık şirketlerin yönetimlerine sorumluluk yükleyen, şirket yöneticileri ile ilgili çok

önemli bazı suçların tanımlandığı ve cezaların öngörüldüğü, şirketlerin karar verme sisteminde etkili olan diğer kişilerle ilgili bir takım yeni yükümlülüklerin getirildiği ve bu yükümlülüklerin yerine getirilmediği durumlarda uygulanacak yaptırımların düzenlendiği bir kurumsal yönetim yasası olup, Amerika'daki halka açık şirketlerin kurumsal yönetimlerinin güçlendirilmesini sağlamaya yönelik düzenlemeleri içermektedir (Süer, 2004: 78-79).

Yasa metni 11 ana başlık ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır. Yasa metninin ana başlıkları şunlardır (Süer, 2004: 79):

1. Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu
2. Denetçi Bağımsızlığı
3. Kurumsal (şirket) Sorumluluk
4. Kapsamı Genişletilmiş Mali Bildirimler
5. Analist Çıkarlarının Çatışması
6. Komisyon Kaynakları ve Yetkileri
7. Çalışmalar ve Raporlar
8. Kurumsal ve Kriminall Kötüye Kullanma Sorumluluğu (Şirket ve Suçlunun Sahtekârlıktaki Sorumluluğu)
9. Büro Elemanlarının Suç ve Cezalarının Arttırılması
10. Kurumsal Vergi Beyanı
11. Kurumsal Kötüye Kullanma ve Sorumluluk

ABD'de bazı büyük halka açık şirketlerde başlayarak yayılan ve daha sonra Avrupa'da da ortaya çıkan, muhasebe kayıtlarındaki hilelerden kaynaklanan ve şirketlerin iflasına kadar varan olumsuz sonuçlarıyla yatırımcıları büyük zarara uğratan olaylar, tüm dünyada finansal raporlama ve finansal raporlamanın etkinliği açısından vazgeçilmez bir mekanizma olan bağımsız denetimin önemini bir kez daha gözler önüne sermiştir (Sayar, 2002: 4).

Yasanın özü niteliğindeki en önemli kısmı, bağımsız denetime ayrılmıştır. Finansal tablolara yönelik güvensizliğin temelinde denetçi ile denetim müşteri arasındaki

ilişkinin yeterince bağımsız olmadığına ilişkin yargı bulunmaktadır. Bu nedenle denetçiler ve halka açık şirketler arasındaki ilişki, Yasa ve SEC tarafından 22 Ocak 2003 tarihinde kabul edilen kurallar çerçevesinde büyük ölçüde sınırlandırılmıştır. Yasa SEC'e vaka temelindeki istisnaları kabul etmek yetkisini vererek, denetim şirketlerinin denetim hizmeti vermedikleri halka açık şirketlere ve halka açık olmayan şirketlere denetim hizmeti dışı hizmetler vermelerini sınırlandırmamıştır. Öte yandan Yasa, denetim şirketlerinin denetim hizmeti verdiği halka açık şirketlere aşağıda belirtilen hizmetleri sunmaları açık bir şekilde yasaklanmıştır (Uysal, 2004: 22-23):

1. Defter tutma ya da denetim müşterisinin muhasebe kayıtlarına ya da finansal kayıtlarına ilişkin diğer hizmetler
2. Finansal bilgi sistemlerinin tasarımı ve geliştirilmesi
3. Değer takdiri ya da değerlendirme hizmetleri, bu konuyla ilgili bir işleme ilişkin görüş bildiren raporların hazırlanması
4. Aktüarya hesaplarıyla ilgili hizmetler
5. İç denetimin dışarıdan sağlanması hizmetleri
6. Yönetim ya da insan kaynakları hizmetleri
7. Borsada aracılık ya da menkul kıymet hizmetleri, yatırım bankacılığı ya da yatırım danışmanlığı hizmetleri
8. Hukuki hizmetler ya da denetimle ilişkisiz olan uzmanlık hizmetleri
9. Yeni Kamuya Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun düzenlemelerle belirlediği diğer hizmetler.

Yasa, söz konusu düzenleme ile, denetim dışında kalan ve denetim şirketi açısından temel çıkar çatışması kaynağı oluşturacak etkinlikleri ayrıntılı bir biçimde belirlemeyi tercih ederek, denetçinin kendi yaptığı işi denetler duruma düşmesini engellemeyi amaçlamıştır. Yasa, yasaklanmış bir hizmet olarak tanımlanmamış herhangi bir denetim dışı hizmetin (vergi hizmetleri de dahil), denetçi bağımsızlığını zedelemekten verilebilmesini bile, denetim müşterisinin denetim komitesinin ön izni koşuluna bağlamıştır. Öte yandan, denetim müşterisine yönelik denetim dışı hizmetlerin bütününe yönelik bir yasaklamanın, denetim şirketlerinin teknik anlamdaki uzmanlığını azaltacağı ve bunun sonucunda da denetimin etkinliğini düşüreceğine ilişkin görüşler de ileri sürülmektedir. Yasanın bağımsız denetim olgusuna bakışı bir bütün olarak

değerlendirildiğinde, denetim firmasının denetim müşterisinin kendi çalışanı gibi işlev görmesi, genel olarak insan kaynakları olarak adlandırılan hizmetleri sunması, bunun yanında hukuki ve uzmanlık gerektiren konularda katkıda bulunması yasaklanmıştır. Ancak, bir bütün olarak bakıldığında, Yasanın bağımsız denetim açısından geliştirdiği potansiyeli, köklü bir değişiklik olarak değil, mevcut düzeni daha da incelten bir dönüşüm olarak değerlendiren yaklaşımlar da söz konusudur. Denetim müşterileri piyasasının, denetim hizmetinin değerini doğru ya da uygun bir biçimde algılamaması ve gerektiğinden çok daha az bir değer biçmesi, denetim mesleğinin karşı karşıya kaldığı en temel sorunlardan birisidir. Yeni yasanın, bu temel sorunun çözümüne yönelik düzenlemelerden yoksun olması nedeniyle, sorunun daha da derinleşmesine yol açabileceği yönünde kaygılar da ileri sürülmektedir (Uysal, 2004: 21).

SOX Yasası'nın geçmesiyle, pek çok şirket kurumsal yönetim politikalarını gözden geçirmek zorunda kalmıştır (Acar, 2006).

Son zamanlarda yapılan bir araştırmanın sonuçlarına göre, SOX Yasası ve ilgili mevzuat uyarınca denetim firmaları tarafından yapılması zorunlu hale getirilmiş kurallar nedeniyle dört büyük muhasebe firması, ABD'de faaliyet gösteren müşterilerinden almakta oldukları denetim ücretlerini ikiye katlamışlardır (Bilanço Dergisi, Mart 2005: 9).

4.2.2. Skandalların Uluslararası Düzeydeki Sonuçları ve Alınan Önlemler

Enron olayı ve sonrasında ortaya çıkan muhasebe skandaları, ABD'de olduğu kadar Avrupa'da da geniş yankılar uyandırmıştır. Meydana gelen skandallar, herşeyden önce, muhasebe mesleğine ve finansal raporlara olan güveni sarsmıştır. Skandalların, muhasebe ve denetim mesleği ve finansal piyasalar üzerinde büyük etkiler meydana getirmesi, bir takım önlemler alınmasını gerekli kılmıştır.

Skandallar, Avrupa Birliği'nde finansal raporlamanın, yasal denetimin, kurumsal yönetimin ve menkul kıymet piyasalarının daha ileri boyutlarda incelenmesini gerektirmiştir. Enron sonrasındaki dönem, ABD'nin yatırımcıların kaybolan güvenini

kazanmak için çıkardığı SOX Yasası ve Avrupa'da finansal raporlama konusunda yaşanan son problemler, Avrupa Komisyonu'nun kurumsal yönetişimin güçlendirilmesi ile ilgili insiyatiflerinin bir parçası olarak Avrupa Birliği'nin yasal denetimdeki öncelikleri üzerinde tekrar düşünülmesini gerekli kılmıştır. Bu nedenle, Avrupa Komisyonu, 8. Direktifi (8th Company Law Directive) modernize eden bir yönerge hazırlayarak Parlamento'ya sunmuştur (Süer, 2004: 95-96).

1984 yılında kabul edilen 8. Direktif ile ilgili olarak, uzun yıllar bir değişiklik yapılmamıştı. Dolayısıyla, modernize edilmemiş durumda olan 8. Direktif, uygun denetim alt yapısını sağlayan kapsamlı unsurlardan yoksundu ve denetim standartları, bağımsızlık gereklilikleri ve etik kodlardan söz etmemekteydi. Son gelişmeler ışığında, kısa ama daha kapsamlı, Avrupa' da yapılan tüm yasal denetimlerde ilkeli bir uygulama sağlayan yeni bir 8. Direktif oluşturulmasına karar verildi (Süer, 2004: 96).

Direktif tasarısı; denetçilerin görevlerini açıkça belirtmekte ve denetim firmalarının müşterilerine başka hizmetler de sunması durumunda tarafsızlıklarını ve bağımsızlıklarını korumak için belli ahlak ilkeleri ortaya koymaktadır. Bu direktif ile denetim mesleği üzerinde güçlü kamu gözetimi sağlamak ve AB'de düzenleyici makamlar arasında işbirliğini geliştirmek, kalite ve güvence şartlarını sağlamak amaçlanmaktadır (Bilanço Dergisi, Nisan 2004: 13).

8. Direktifin modernizasyonunun nedenleri olarak aşağıdaki unsurlar sayılmaktadır (Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Sekizinci Direktifi, 2006):

- Sekizinci Direktif'teki etik gereklerin çok yüksek görülmesi,
- Sarbanes-Oxley'den sonra ABD baskısı,
- Parmalat'tan sonra AB Parlamentosu baskısı.

Direktif, Uluslararası Denetim Standartlarının kullanımını, Avrupa Birliği içinde yürütülen yasal denetimlerin tamamı için 2005 yılından itibaren geçerli kılmaktadır. Direktifte, denetledikleri şirketlerin yöneticilerden gelen uygun olmayan baskılara karşı

direnmelerinde denetçilere yardım edecek maddeler yer almaktadır. Denetlenen şirket, bağımsız üyelerden oluşan bir denetim komitesi kurmak zorunda kalacak ve denetçinin muhatabı doğrudan denetim komitesi olacaktır (Süer, 2004: 97).

Dış kalite güvencesi ve denetim mesleği üzerinde sağlıklı kamu gözetimi tedbirlerinin alınması, yeni direktifin getirdiği değişiklikler arasında sayılmaktadır. Yapılan bir araştırmada, direktifin önceki halinde sadece yasal denetçilerin yer aldığını, yeni düzenleme ile AB içindeki birbirini tamamlayan otoriteler arasında işbirliğini geliştirdiği gibi, ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu gibi üçüncü ülkelerdeki düzenleyicilerle de işbirliğini geliştireceği öne sürülmüştür. Yeni düzenleme ile, hem uluslararası muhasebe standartlarını hem de uluslararası denetim standartlarını kapsayacak şekilde denetçiler için olan eğitim standartları yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca, denetçiler ile denetim firmaları için elektronik kayıt sistemi getirilmiş ve meslek ahlak kurallarının temelleri tanımlanmıştır (Bilanço Dergisi, Aralık 2004: 22).

Direktif taslağı, dünyadaki birçok bölgede değişik firmalar tarafından denetlenen şirket gruplarındaki durum için net bir sorumluluk zinciri kurmaktadır. Önerilen yönerge, şirket gruplarının konsolide hesaplarından sorumlu denetçi gruplarının, konsolide hesapların denetiminde tüm sorumluluğu üzerine almasını gerekli kılmaktadır (Bilanço Dergisi, Nisan 2004: 14). Yönergenin gerektirdiği şekilde Uluslararası Denetim Standartlarının kullanımı, Avrupa Birliği'nin her yerinde denetimin kalitesini yükseltmesi ve denetimi uyumlu hale getirmesi beklenmektedir. Denetçilerin zorunlu sürekli eğitimi, bu standartların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır. Kayıtlı şirketleri, bankaları ve sigorta şirketlerini denetleyen denetim şirketleri yıllık şeffaflık raporu yayınlayacaktır. Bu rapor, denetim şirketinin uluslararası ağını, sunulan diğer denetim dışı hizmetleri, yönetim şeklini, iç kalite kontrol sisteminin tanımını ve denetim şirketi yönetimi tarafından bu sistemin etkinliğinin onayını kapsayacaktır (Süer, 2004: 97).

Uluslararası Muhasebe Federasyonu (IFAC)'nın Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) denetime ilişkin yeni standartlar ortaya koymuştur. Finansal tabloların denetlenmesinde muhasebe hilesi riski gözönüne alınarak, Uluslararası Denetim Standartlarını (ISA) gözden geçirerek yeni ilavelerle birlikte kalite kontrol standartlarını yayımlamıştır. Finansal tabloların denetiminde hilelerin dikkate alınması için denetçilerin sorumluluğu ile ilgili yeni ISA; 2003 yılında yayımlanan yeni denetim risk standartlarına ve denetçilerin, muhasebe hileleri nedeniyle önemli yanlış beyan riski taşıyan, yönetim tarafından yapılan hileleri de içeren, alanlara odaklanmaları gerekliliğine dayanmaktadır. Yeniden düzenlenmiş bu standart, denetçinin her ne kadar yönetimin dürüstlüğü ile ilgili eski tecrübeleri olsa da denetim sürecinde denetçinin profesyonel bir şüphecilik tarzı geliştirmesi üzerinde durmaktadır. Bu standart, muhasebe hilelerinden dolayı önemli yanlış beyana karşı, mali tabloların nasıl daha duyarlı olabileceğini ve hilelerin ortaya çıkarılabilmesi için ne gibi denetim prosedürlerinin etkili olabileceğini içermektedir. Ayrıca bu standart, denetçinin, muhasebe hilelerinden kaynaklanan, önceden tanımlanmış maddi yanlış beyan riskine cevap vermek için ve yönetimin kontrol kurallarını çiğnemelerine karşın, denetim prosedürlerinin planlamasını ve uygulamaya konulmasını gerektirmektedir (Bilanço Dergisi, Nisan 2004: 10-11). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Parmalat skandalından sonra (Süer, 2004: 98) kalite kontrolü ile ilgili iki yeni standart ortaya koymuştur. Bunlardan birincisi, “Uluslararası Kalite Kontrolü 1 (ISQC1)” bir firmanın, tüm denetim ve güvence anlaşmaları için bir kalite kontrol sistemi kurması ve uygulaması konusundaki yükümlülüklerini belirtmektedir. Standart, firmaların dikkate alması gereken, müşteri kabulü kriterlerine rehber oluşturmasının yanı sıra, denetçiler ve firmanın yaptığı diğer anlaşmalar için bir anlaşma kalite kontrolü incelemesi yapılmasını öngörmektedir. Denetim raporunun yayınlanmasından önce tamamlanmak zorunda olan inceleme, şu konuları içerecektir:

- Sözleşme süresince belirlenen önemli riskler ve bu risklere cevaplar,
- Denetim süresince belirlenen düzeltilmiş ve düzeltilmemiş yanlış beyanların durumu,
- İhtilafli konularda uygun istişarelerin yapılıp yapılmadığı ve bu istişarelerin sonuçları.

İkinci kalite kontrol standardı, ISA 220, “Tarihi Finansal Bilginin Denetimi İçin Kalite Kontrolü”, bir bireysel denetim sözleşmesinde, işletme personelinin belli yükümlülükleri için standartlar kurmakta ve ISQC1 ile işletmenin geneli için kurulan kalite kontrol standartlarının şartları için bir temel teşkil etmektedir (Bilanço Dergisi, Nisan 2004: 11).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE MUHASEBE HİLELERİ TARİHİ

1. MUHASEBE HİLELERİNİN MEVZUATTAKİ YERİ

Muhasebe hilesi kavramı, V.U.K.'nın “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”nın düzenlendiği 359. maddesi a fıkrası 1. bendinde yer almaktadır. Anılan hükümde, “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolünür*” ifadesi yer almaktadır. Muhasebe hilesi, sadece kavram olarak anılan hükümde yer almış ve kaçakçılık suçu olarak nitelendirilmiştir. Ancak muhasebe hilesinin tanımı yapılmamıştır. Kaçakçılık, kanun dışı yöntemlere başvurmak suretiyle vergiden kurtulmak ya da kurtulmaya teşebbüs etmek olarak tanımlanmakta, bir suç olmasının yanı sıra, vergide eşitlik ilkesine aykırı olması ve verginin verimini azaltması yönüyle de sosyal ve ekonomik bir olay olarak nitelendirilmektedir. Muhasebe hilelerinin yapılması sonucu kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır (Şimşek, 2001: 125-126).

“Kaçakçılık suçları ve cezaları, V.U.K. m. 359’da iki bent halinde düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçuna konu olan fiiller niteliklerine göre iki ayrı bölümde düzenlenmiş ve bu suçlara ilişkin yaptırımlar da ilgili bentlerde ayrı ayrı düzenlenmiştir” (Şimşek, 2001: 128). V.U.K. m. 359 aşağıdaki gibidir:

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

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

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir) veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeyi kullananlar (muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir),
hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir),

2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,
hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanamaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

“Kaçakçılık suçları ve cezalarını düzenleyen V.U.K.’nın 359. maddesinde birden çok fiilin sayıldığı görülmektedir. Kaçakçılık suçunun oluşması için bu maddede yer alan fiillerden herhangi birinin işlenmesi yeterlidir” (Şimşek, 2001: 129).

Muhasebe hilesi, V.U.K.’nda sadece kavram olarak yer almakta ancak tanımı yapılmamaktadır. Yani, hangi unsurların muhasebe hilesi sayılacağı kanunda belirtilmemiştir. Türk Ceza Hukuku’nun temel ilkelerinden biri kanunsuz suç ve ceza olmayacağıdır. Yani kanunda belirlenmeyen konularda kimseye ceza verilemez. *“Vergi Hukuku’nda, vergilerin yasallığı ilkesi gereği kıyas yasağı söz konusudur (Şimşek, 2001: 140-141)”*. Bu çelişkinin giderilmesi için kanunda muhasebe hilesinin tanımı yapılarak, hangi unsurların muhasebe hilesi sayılacağı açık bir şekilde belirlenmelidir.

2. MUHASEBE HİLELERİ VE İLGİLİ SİVİL TOPLUM ÖRGÜTLERİ

Muhasebe hilelerinin giderek yaygınlaşması ve olumsuz etkilerinin geniş boyutlara ulaşması, birçok sivil toplum örgütünü harekete geçirmiş ve bu alanda birtakım faaliyetler ortaya koymalarına yol açmıştır. Bu bölümde, Türkiye’de muhasebe hileleri ile ilgili çalışmalar yapan sivil toplum örgütleri tanıtılacaktır.

2.1. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1989 yılında 3568 sayılı yasayla kurulmuştur. 70 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 8 Yeminli Mali Müşavirler Odası, 17000 öğrenci ve 65000 üyesi bulunan TÜRMOB, muhasebecilik mesleğindeki geleneği ve başarılı çabalarıyla güçlü bir kuruluştur. Türkiye’de muhasebe ve denetçilik alanında çalışmak için birliğe üye olmak şarttır. Birlik ayrıca, devam eden mesleki eğitim kapsamında seminerler ve konferanslar da düzenlemektedir (www.turmobil.org.tr).

TÜRMOB, meslekî eğitim faaliyetlerine büyük önem vermektedir. TÜRMOB, nitelikli meslek mensuplarının yetişmesi amacıyla, muhasebe ve denetim ile ilgili birçok

konuda seminerler vermektedir. TÜRMOB ayrıca, yayın faaliyetlerine de büyük önem vermektedir. TÜRMOB tarafından 300'e yakın kitap yayınlanmıştır. Ayrıca, Bilanço Dergisi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sirküler Rapor yayınları, Mali Bülten ve TÜRMOB Haber Bülteni'ni yayınlamaktadır (www.turmob.org.tr).

Türkiye'de Muhasebe Denetimi konusunda 1989'dan bu yana TÜRMOB tarafından yayınlanan yönetmeliklerde yer alan denetim düzenlemelerinin dünya gelişmelerine hızla ayak uydurabilmesi için 2003 yılında TÜRMOB tarafından "Türkiye Denetim Standartları Kurulu" kurulmuştur. Kurul, öncelikle "Uluslararası Denetim Standartları"nı tercüme ettirerek yayınlamıştır. Kurul, 2005 yılında Ulusal (Türkiye) Denetim Standartları'nı hazırlamak üzere ilgili temsilcilerinin katıldığı "35 adet meslek standardı komitesi" oluşturmuştur. TÜRMOB, uluslararası mesleki kuruluşlarla yakın iş birliği içinde çalışmalarını sürdürmektedir (www.turmob.org.tr).

TÜRMOB, gerçekleştirdiği faaliyetlerle Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimine büyük katkılar sağlamaktadır. Öte yandan TÜRMOB, yapmış olduğu çalışmalar ve yayınlarla muhasebe hileleri konusuna dikkatleri çekmekte, muhasebe hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılması konularında gelişmeler kaydetmektedir.

2.2. Hesap Uzmanları Derneği

Hesap Uzmanları Derneği (HUD), üyeleri arasında sosyal ve ekonomik yardımlaşmayı sağlamak, bilimsel araştırmalar yapmak ve yayınlamak, mesleki ve kültürel gelişmeyi arttırıcı yönde faaliyette bulunmak amacıyla 1974 yılında kurulmuştur. Maliye Bakanlığı Hesap Uzman ve Muavinleri ile bu meslekte emekli olanların üye olabildiği Dernek, kuruluşundan günümüze kadar aşağıda belirtilen kültürel, bilimsel, mesleki ve sosyal konularla ilgili çalışmalar yapmış ve yapmaya devam etmektedir (www.hud.org.tr).

- a) Üyelerinin bilgilerini arttıracak ve kültürlerini geliştirecek toplantılar, konferanslar ve kurslar düzenlemek,
- b) Mesleki konularda her türlü yayımda bulunmak,

- c) Üyelerin yararlanması için misafirhane ve lokaller tesis etmek,
- d) Üyelerin ve ailelerinin boş zamanlarını en iyi ve faydalı bir şekilde değerlendirmelerine yardımcı olmak
- e) Dernek mensuplarının tüketim, kredi ve yapı kooperatifleri ile yardımlaşma sandıkları kurmaları ve geliştirmeleri hususunda kendilerine her türlü yardımda bulunmak.

Hesap Uzmanları Derneği yaptığı seminerler, çıkardığı yayınlar ve gerçekleştirdiği diğer faaliyetleri ile Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimine önemli katkılar sağlamaktadır. Dernek, faaliyetlerinde muhasebe hileleri konusuna da yer vermekte ve bu alanda çalışmalar ortaya koymaktadır. Gerçekleştirdiği faaliyetlerle HUD, muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması, engellenmesi ve azaltılması hususlarında çalışmalar ortaya koymaktadır.

2.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin amacı, Türkiye’de özel ve resmi her alanda ve çeşitli kademeler için ehliyetli muhasebe elemanları yetiştirmek, mevcut muhasebe elemanlarının gelişmesini ve muhasebe bilgilerinin yönetimde ve incelemelerde verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayıcı çalışmalarda bulunmak, muhasebe uzmanlığı mesleğini teşkilatlandırıp ilerletmek, üyelerinin kültürel, sosyal ve iktisadi gelişmelerini sağlamak, hak ve menfaatlerini korumaktır. Dernek, amacına ulaşmak için aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirmektedir (www.tmud.org.tr):

- a) Muhasebe elemanları ihtiyacı ve çeşitli muhasebe konularında araştırma yapmak ve yaptırmak,
- b) Muhasebe ile ilgili konularda konferanslar,seminerler düzenlemek,
- c) Muhasebe ile ilgili konularda yayın yapmak,
- d) Muhasebe kongreleri düzenlemek,
- e) Muhasebe elemanları yetiştirmek, dernek amacına uygun eğitim ve araştırma müesseseleri kurmak, yürütmek, benzer kuruluşlara yardım etmek,

- f) Muhasebe alanında, sertifikalar ihdas etmek, yapılacak yönetmeliğe göre sertifikaları tevdi etmek,
- g) Yurt içindeki muhasebe ile ilgili dernekler, kuruluşlar ve eğitim kurumları ile işbirliği yapmak,
- h) Mesleki ve ahlaki muhasebe ölçü ve prensiplerinin tespiti, korunması ve yükseltilmesini sağlamak,
- i) Muhasebe ile ilgili konularda kanun koyucu ve uygulayıcı organlara ve işletmelere mütalaa ve raporlar vermek,
- j) Yurt dışında faaliyet gösteren muhasebe ile ilgili kuruluşlarla işbirliği yapmak, federasyonlara üye olmak ve yurt dışında yeni kurulacak muhasebe ile ilgili kuruluşlarda kurucu üye olmak. (www.tmud.org.tr)

2.4. Vergi Denetmenleri Derneği

Derneğin amacı, vergi denetmenlerinin birlik ve beraberliğini, karşılıklı yardımlaşma ve dayanışmasını sağlamak ve geliştirmek, yasalardan doğan hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek, mesleki bilgi birikimini artırmak, mesleki ihtiyaçlarını karşılamak, bilgi iletişimini sağlamak, maliye, ekonomi, muhasebe ve diğer bilim dallarında inceleme yapmak ve sorunlarının çözümünde her türlü yardımda bulunmaktır. Dernek, amaçlarına ulaşabilmek için aşağıda belirtilen faaliyetleri gerçekleştirmektedir (www.vdd.org.tr):

- a) Üyelerinin yasalardan doğan haklarının gerçekleştirilmesi, yasalarla alınan veya verilmeyen hakların alınması ve verilmesi için gerekli çalışmaları yapmak, görüşlerini açıklamak ve yetkili makamlara önerilerde bulunmak,
- b) Üyelerin mesleki bilgi ve becerilerini arttırmak, bilgi iletişimini sağlamak ve bilgi birikiminden ilgili kişileri yararlandırmak için konferans, sempozyum ve kurslar düzenlemek ve sonuçlarını yayınlamak,
- c) Mesleki konularda kitap, dergi, gazete ve benzeri yayınlar çıkarmak,

Vergi Denetmenleri Derneği, yapmış olduğu yayınlar ve çalışmalarla muhasebe hileleri konusunda katkılar sağlamaktadır. Dernek, ‘‘Muhasebenin Genel Esasları, Muhasebe Hata ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi’’ isimli bir kitap yayınlamıştır.

2.5. Türkiye İç Denetim Enstitüsü

Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün (TİDE) gerçekleştirdiği faaliyetler aşağdaki gibidir (www.tide.org.tr):

- Mesleki Toplantılar ve Eğitim alışmaları
- Mesleki Hizmet alışmaları
- Uluslararası İlişkiler
- Türkiye İç Denetim Kongresi ve Euro 2000 Avrupa İç Denetim Konferansı
- Eğitim alışmaları
- Yayın alışmaları
- Mali alışmalar
- Diğer Faaliyetler

TİDE, denetim ve özellikle de iç denetim alanında çok sayıda çalışma gerçekleştirmiştir. TİDE, yapmış olduğu çalışmalar ile denetim ve muhasebe hileleri konularında önemli gelişmeler sağlamıştır.

2.6. Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzmanları Birliği Türkiye şubesi (ACFE)

Merkezi ABD’de bulunan Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzmanları Birliği (ACFE), devlet kurumları ve işletmelerde her konudaki yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve bu meslekle ilgili nitelikli kişilerin eğitilmesini sağlayan 31.000 üyeli lider bir kuruluştur. Bu kurumdan, Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzman (YIBU) ya da İngilizce adıyla Certified Fraud Examiner (CFE) ünvanını almış kişiler uluslararası düzeyde yolsuzluk incelemesi yapma yetkisine sahiptirler. Birliğin dünyada 100’den fazla yerde örgütü bulunmakta ve birlik üyeleri 100’ü aşkın üniversitede yolsuzluk ile ilgili olarak eğitim

vermektedirler. Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzmanı (YIBU) ünvanına sahip olan kişiler yolsuzluğun önlenmesi, araştırılması ve ilgili inceleme dosyalarının hazırlanmasında çalışan meslek üyeleridir. YIBU ünvanı, yolsuzlukla mücadelede, yolsuzlukların önlenmesi ve incelenmesi alanlarında dünyada en çok tercih edilen ünvanıdır. Halen, 15.000 YIBU, devlet ve özel şirketlerde çeşitli kademelerde yolsuzlukla mücadele ile ilgili görevlerde çalışmaktadır ve milyar dolara varan yolsuzlukları ortaya çıkarmış ve incelemişlerdir. YIBU'lar başka bir meslek veya disiplinde bulunmayan bir dizi niteliklere sahiptirler. YIBU'lar karmaşık mali işlemler üzerindeki uzmanlıkları ve diğer alanlardaki bilgileri ile yolsuzluk iddialarının çözümlenmesi için yapılacak soruşturmanın yöntemini tasarlar ve uygularlar. YIBU'lar yolsuzluğun çözümlenmesinin yanısıra yolsuzluğun nedenleri üzerinde de dururlar. Bu ünvana sahip kişiler yolsuzluğa karşı mücadele için aldıkları eğitim sürecinde başlıca dört çeşit bilgilendirme üzerine yoğunlaşırlar: Mali işlemler, Tahkikat Yöntemleri, Hukuk ve Kriminoloji (Suç işlemeyi ve suçluluğu inceleyen bilim dalı). YIBU'lar aşağıdaki görevleri yerine getirme yetkisine sahiptirler:

- Yolsuzluğun analizi ve kişilerin olaydaki rollerinin tesbiti,
- Hileli işlemlerin izlenmesi ve ortaya çıkarılması amacıyla kayıtların ve defterlerin incelenmesi,
- İtirafın ve verilerin toplanması için zanlılarla mülakat yapılması,
- Tahkikat raporlarının yazılması, görevli kişi veya makama sonuçların bildirilmesi ve açılacak muhtemel davada bilirkişilik veya tanıklık edilmesi,
- Yolsuzluk ve yolsuzluğun soruşturulması ile ilgili olarak hukuksal açıdan danışmanlık yapılması,
- Kişilerin yolsuzluğa katılma ve suç işleme nedenlerinin ortaya çıkarılması. (http://www.iibf.trakya.edu.tr/Kongreler/icafe/acfeturkey_branch.htm)

2.7. Yolsuzlukla Mücadele Derneği

Yolsuzlukla mücadele derneğinin merkezi Ankara'dadır. Derneğin başlıca amaçları şunlardır:

- Yolsuzlukların, oluşum ve işleyiş mekanizmalarını araştırmak, aydınlatmak,

- Yolsuzlukların özellik ve niteliklerini saptamak,
- Yolsuzluğa karşı etkin mücadele yöntemlerini araştırmak,
- Yolsuzluğa etkili mücadele yolları konusunda ödüllü araştırmalar yapmak,
- Cumhuriyet tarihimizdeki özellikli ve önemli yolsuzlukların envanterini, bilgi, belge ve kayıtlarını tutmak,
- Bilimsel bir bakış açısıyla yolsuzlukların çarelerini araştırmak,
- Yolsuzlukla mücadele konusunda ulusal ve uluslararası nitelikteki dernek ve federasyonlarla, birlikte çalışmak, gerektiğinde onlara üye olmak,
- Yolsuzluk ve yolsuzlukla mücadele konularında olayın sosyo ekonomik boyutlarıyla ilgili kitap, dergi ve internet ortamında yayınlar çıkarmak.
(www.yolsuzluklamucadele.org)

3. TÜRKİYE’DE MUHASEBE HİLELERİ TARİHİ

Muhasebe hileleri olaylarına, tarihin hemen her dönemde rastlanmaktadır. Bu bölümde, Türkiye’de 1990 – 2007 tarihleri arasında yapılan muhasebe hileleri olaylarına yer verilecektir. Şüphesiz ki, günümüze kadar çok sayıda muhasebe hilesi olayı ile karşılaşılmasıdır. Ancak, anılan tarihler arasında bu olayların yoğunlaştığı gözlemlenmektedir. Bu bölümde, muhasebe hileleri olaylarına yer verilirken, yapılan hilelerin büyük çaplı olması veya uygulanan yöntemlerin dikkat çekici olmasına özen gösterilecektir. Bu doğrultuda, öncelikle, muhasebe hileleri ile ilgili olarak basında ve websitelerinde çıkan haberlere, daha sonra da konuya ilişkin Yargıtay ve Danıştay kararlarına yer verilecektir.

3.1. Muhasebe Hileleri İle İlgili Basın ve Website Haberleri

Bu bölümde, basında ve websitelerinde yer alan muhasebe hileleri olaylarına, yapılan hilelerin türüne veya büyüklüğüne göre, belli başlıklar altında yer verilecektir. Bu bölümde verilecek örnekler değişik baskı unsurlarının yönetimindeki gazete ve websitelerinden alınmıştır. Bu nedenle bilimsel dayanakları yoktur. Okuyucunun buna dikkat etmesi gerekmektedir.

3.1.1. Banka Yolsuzlukları ve Hileli İşlemler

Türkiye Cumhuriyeti tarihine bakıldığında, bir çok banka yolsuzluğu olayı ile karşılaşmaktadır. Gerçekleşen banka yolsuzluklarından bazı kesimler büyük çıkarlar sağlarken, toplumun geniş bir kesimi ise ekonomik açıdan önemli zararlar görmüştür. Banka yolsuzluklarında dikkatleri çeken husus yapılan yolsuzlukların çok büyük tutarlara ulaşmasıdır. Aşağıda bu yolsuzluklardan bazılarına yer verilecektir.

3.1.1.1. İmar Bankası

İmar Bankası, 1984 yılında Uzan Grubu tarafından satın alınmıştır. 20 Haziran 1994 tarihinde İmar Bankası, 3182 sayılı Kanun'un 64. maddesi kapsamına alınmıştır (BDDK, 2003: 61). İmar Bankası, bünyesinde yapılan usulsüzlükler ve yolsuzluklar nedeniyle bankacılık sektöründe geniş yankılar uyandırmıştır. İmar Bankası'nda yaşanan yolsuzluk skandalı, Türkiye'de son yıllarda ortaya çıkan en büyük yolsuzluklardan biridir.

Uzan Grubu'nun elindeki İmar Bankası'na TMSF tarafından el konulunca, fona devredilen diğer bankalarda görülmeyen yolsuzluk metotları dikkat çekmiştir. Hesaplanması bile çok uzun süren yolsuzluğun 8,5 katrilyon lirayı bulması, bankanın Uzan Grubu'na ait televizyon kanallarında yayınlattığı reklâmların gerçek dışı olduğunu da açık bir şekilde ortaya koymuştur. "En yüksek faizi İmar veriyor" şeklindeki reklâmlardan etkilenen mudiler, biraz da hızlı tarafından köşeyi dönme hevesine kapılınca Uzan depremiyle enkaz altında kalmaktan kurtulamamıştır" (Kesen, 2006). "İmar Bankası olayı, ilk olarak, bankanın vergi kaçırdığı ve hayali hesaplar açıldığı iddiasıyla başlatılan soruşturma ile gündeme gelmiştir. Bankacılık izni kaldırılan ve el konulan İmar Bankası'nda hayali hesap furçasının ilk sinyali 1992 yılında verilmiş, ancak dönemin siyasi iktidarı bu sinyali görmezden gelerek, soruşturmanın derinleştirilmesine ihtiyaç duymamıştır. Meclis soruşturması sırasında, Bankalar Yeminli Murakıby tarafından düzenlenen raporda "Bankayı kârlı göstermeye yönelik kayıt düzeninden vazgeçilmesi" konusunda bankanın uyarıldığı belirlenmiştir. İmar Bankası'nda Şubat 1990'da mevduat sahiplerinin bankadan aldıkları faiz üzerinden alınan yüzde 10 stopaj ve binde 5 Savunma Sanayi Destekleme Fonu kesintilerinden

oluşan yaklaşık 1 milyar lirayı vergi dairelerine yatırmadığı iddiası Maliye Bakanlığı'na gelen bir ihbar üzerine araştırılmıştır. Soruşturma komisyonunun raporunda, hesap uzmanları tarafından yapılan incelemelerin sonuçlarına da yer verilmiştir. Buna göre, bankanın Karaköy ve Bakırköy dahil sekiz şubesinde 2.5 milyar liralık matrah incelemesi yapılmış ve 3.9 milyar liralık matrah farkı bulunmuştur. Hesap uzmanları şu tespiti yapmıştır: "Yapılan incelemede, İmar Bankası'nın gelir vergisi stopajları ve fonlarla ilgili mükellefiyetlerini mer'i mevzuata uygun şekilde yerine getirmedeği saptanmıştır. Ancak, mevcut tespitler muayyen sayıda (sekiz banka şubesi) şubede gerçekleştirilen vergi incelemesinin sonuçlarını yansıtmaktadır. İmar Bankası'nın 54 şubesinin tümünde yapılacak vergi incelemesi sonuçlarının olayın gerçek boyutlarını yansıtabileceği açıktır. (Hürriyet Gazetesi, 12.08.2003)

20 Haziran 1994 tarihinde İmar Bankası, 3182 sayılı Kanun'un 64. maddesi kapsamına alınmıştır. Bankanın yakın gözetime alınma nedenleri şunlardır:

- Kredilerin neredeyse tamamını Uzan Grubuna kullandırması,
- Bankacılık işlevlerinden uzaklaşması,
- Gelir-gider dengesinin bozulması,
- Kârlılığın düşmesi,
- Likidite sıkışıklığı. (BDDK, 2003: 61):

3 Temmuz 2003 tarihinde İmar Bankası'nın bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izni kaldırılmış ve bankanın yönetim ve denetimi TMSF'ye devredilmiştir. İmar Bankası'nın mevcut bilanço verileri çerçevesinde, iki hafta içinde tamamlanması beklenen mutabakat çalışmasından sonra, mudilere ödemelere başlanacağı kamuoyuna ilan edilmiştir. Ancak, TMSF ve BDDK'nın bankanın resmi kayıtlarına ulaşması Uzan Grubu tarafından büyük ölçüde engellenmiştir. İlk incelemeler sonucunda, işlemlerin kayıt dışı bırakıldığı veya eksik beyan edildiği ve gerçek mevduat rakamının kamu otoritelerinden gizlendiği ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, kamuoyuna ilan edilen süreç uzamıştır (BDDK, 2003: 76).

BDDK incelemelerinde kullanılmak üzere banka kayıtları talep edildiğinde, Merkez Yatırım'daki canlı kayıtlar ve yedekleme sistemleri tamamıyla kapatılmış, durdurulan bilgi-işlem raporlarının ikamesi, kilit konumda bulunan yöneticilerin (teftiş, hukuk, operasyon, krediler birimlerindeki personel ile bazı büyük şubelerin müdürleri) toplu halde istifa etmeleri nedeniyle mümkün olmamıştır. Resmi kayıtlara ulaşılmasının engellenmesi üzerine Genel Müdürlüğün yanısıra şube bazında da incelemelere gidilmiştir. Ele geçirilebilen ve deşifre edilen bilgisayar kayıtları yeterli olmayınca, mudilerden belge derlenmesine başlanmıştır. BDDK'ya son raporlama tarihi olan 25 Haziran 2003 tarihi itibarıyla 746,9 trilyon lira olarak bildirilen tasarruf mevduatı tutarının yaklaşık 8.144 trilyon lira seviyesinde olduğu anlaşılmıştır (BDDK, 2003: 77-78).

İmar Bankasının bilgisayar sisteminin ana belleğindeki veriler, sadece 2003 yılına ilişkin tespit yapılabilmesine olanak vermiştir. Bu kayıtlar, aşağıdaki hususların tespit edilmesini sağlamıştır:

- Fiili mevduat toplamı ile kamu otoritelerine bildirilen mevduat arasında farklılık,
- İmar Off-shore'dan yurt içine dönüştürülen mevduat,
- İzinsiz ve açığa Devlet İç Borçlanma Seneti satışı,
- Mevduat faizinden yapılan kesintilerin (stopaj, fon payı, özel işlem vergisi gibi) düşük beyan edilmesi,
- Diğer yasa dışı uygulamalar. (BDDK, 2003: 81):

Bakanlıktan yapılan yazılı açıklamada, İmar Bankası A.Ş'nin bankacılık yapma ve mevduat kabul etme izninin kaldırılmasının, finans tarihinin en büyük ölçekli yolsuzluk, hırsızlık ve vergi kaçakçılığı olayını gün yüzüne çıkardığı kaydedilmiştir (Radikal Gazetesi, 18.12.2003).

Uzan ailesinin, İmar Bankası yönetiminden çekildikten sonra kendi şirketlerini başkalarına devretmeye devam ettiği, ancak devir tarihlerini geriye yönelik attıkları tespit edilmiştir. Uzan Grubu'na ait söz konusu işlemler Emniyet Genel Müdürlüğü

kriminal uzmanlarınca incelemeye alınmıştır. Polis, devir işlemleriyle ilgili sahte belgelerin büyük bölümünü İstanbul Florya'daki operasyonda açılan kasalarda bulmuştur (www.gazeten.com).

İmar Bankası'ndaki trilyonluk yolsuzluk davası kapsamında gıyabi tutuklu olarak aranan Kemal ve Yavuz Uzan'ın da aralarında bulunduğu 14 sanık hakkında 2004 yılında, hileli işlemlerle 833 trilyon lira vergi kaçırdıkları iddiasıyla 33 yıla kadar hapis cezası istemiyle dava açılmıştır. İstanbul Cumhuriyet Savcısı Emin Ateşgaoğlu'nun iddianamesine göre, bankaya el konulmasından sonra, 1999-2003 arasında mevduat faizleri üzerinden kesilen gelir vergileri ile repo işlemleriyle ilgili inceleme yapılmıştır. Sanıkların bu süre içinde bankada toplanan TL ve döviz cinsinden mevduatlardaki faizlerden kesilen gelir vergisi, fon payı ve özel işlem vergilerine ait belgeleri değiştirdikleri ve yeniden düzenledikleri belirlenmiştir. Ayrıca, 1999 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) izin vermediği halde bankada işlemler yapıldığı ve bu işlemlere ait kesilen gelir vergisinin büyük bölümünün de kayıtlara geçirilmediği saptanmıştır. Sanıklar, azaltılarak gösterilen ve beyan edilmeyen vergilere paralel olarak düzenledikleri sahte belgeleri resmi kurumlara vermiştir. Bu işlemler gerçekleştirilirken de özel bir bilgisayar programı hazırlanmış, birden fazla defter düzenlenmiş, kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılmış ve defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka kayıt ortamlarında tutulmuştur. İddianamede yapılan işlemlerle 833 trilyon 157 milyar 272 milyon lira verginin beyan edilmediği belirtilmiştir. İddianamede, sanıkların işledikleri suçun, “Sahte belge düzenlemek, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek ve vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası zorunlu, incelenmek üzere istendiğinde ibraz etme mecburiyeti bulunan defter ve belgeleri ibraz etmeyerek vergi kaçakçılığı yapmak”, suçlarını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine muhalefet kapsamına girdiği belirtilmiştir (Radikal Gazetesi, 30.12.2004).

Uzan grubu ile ilgili olarak öne sürülen yolsuzluklarla, ABD'de 1998 yılında ortaya çıkmış bulunan Enron olayı arasında büyük bir benzerlik söz konusudur. Her iki olayda da, gruptaki şirketlerin ortakları olan yöneticiler tarafından mali durumu ve

kârlılıkları olduğundan iyi gösterilen işletmeler, ortak-yöneticiler tarafından kendi çıkarları için kullanılmışlar ve bunları tespit eden bağımsız denetçiler, bu uygunsuz işlemlere göz yummuşlardır. Denetimi sıkı olan halka açık şirketlerin bazı giderleri, denetimi olmayan şirketlere aktararak, halka açık şirketler kârlı hale getirilmiş, bu şirketlerden bol kâr payları dağıtılmış ve sermaye piyasasından hisse satışı gelirleri elde edilmiştir (Radikal Gazetesi, 06.09.2003).

İmar Bankası olayı, devlet organınca yapılmış olan denetimlerde, Bankalar Yeminli Murakıpları'nın bankayla ilgili uygunsuz uygulamalarla ilgili uyarıların, yetkili devlet organlarınca zamanında dikkate alınmamış olduğunu göstermektedir (Radikal Gazetesi, 27.08.2003).

3.1.1.2. Etibank ve Bank Kapital

Etibank, 1996 sonuna kadar kamuya ait bir bankaydı. Mevduatı ve kredileri sıfırlanarak, bağlı bulunduğu madencilikte faaliyet gösteren Eti Holding'ten ayrılarak özelleştirilmesi için ihale açılmıştır. 1997 Ocak ayında yapılan ve televizyondan canlı yayınlanan Etibank özelleştirmesi ihalesini 185 milyon dolarlık teklifiyle Doğan Kumaşçılık'ın sahibi Sabri Doğan kazanmıştır. İhaleye, Akmaya Sanayi ve Ticaret, Nurol Holding, Şahinler Holding - Örsa Holding, Ceylan İnşaat, Korkmaz Yiğit, Türk Çimentosu ve Kireci AŞ, Diler Holding gibi gruplar katılmıştır. Bankadaki yüzde 100 kamu hissesinin Doğan Kumaşçılık'a satılması kararlaştırılmıştır. Ancak, Doğan Kumaşçılık'ın sahibi Sabri Doğan, bir süre sonra, mali zorluk içine düşerek peşinatı ödeyemeyince, ihale iptal edilmiştir. Bankayı daha sonra Nergis Holding'in sahibi ve o dönem Bursa Milletvekili olan Cavit Çağlar, Medya Holding'in sahibi Dinç Bilgin ailesiyle yüzde 50-50 ortak olarak Özelleştirme İdaresi'nden satın almıştır. Ancak, 9 Ocak 1999'da Çağlar'ın sahibi olduğu İnterbank'a TMSF tarafından el konulmuştur. Bunun üzerine, Sabah Medya Grubu ve Bilgin Ailesi, sermaye artırımı yoluyla Etibank hisselerinin tamamına sahip olmuştur (www.ntvmsnbc.com).

Bankacılık piyasasında o zamanlar, yandaş şirketlerine kredi kaçma, basın-yayın kuruluşlarına reklam adı altında trilyonlar aktarma normal bir olaydı. Etibank'ı 112

trilyon 402 milyar 403 milyon zarara uğratan banka sahibi Dinç Bilgin ve yöneticiler Zafer Mutlu, Zeki Önal, Vural Beyazıt, Ercan Arıklı, İsmail Karakaya ve Ayşe Handan Güven, uzun bir süreçten sonra tutuklanmışlardır. 9 Ekim 2000’de Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu Başkanı Zekeriya Temizel’e Etibank ile ilgili bir dosya sunulmuş ve Etibank sahibi ve yöneticileri hakkında suç duyurusunda bulunulmuştur. Bir süre sonra, Dinç Bilgin ve ekibi göz altına alınmıştır (Bilanço Dergisi, Nisan 2001).

Bank Kapital’in ana ortağı Ceylan İnşaat Taahhüt İth. Ltd. Şirketi idi. Bankanın Yönetim Kurulu Başkanı Mahmut Ceylan idi. Bank Kapital, Mart 1995’te Ceylan Holding bünyesine katılmıştır. Bank Kapital’in sahibi Ceylan Holding, ağırlıklı olarak inşaat alanında faaliyet gösteriyordu. Ceylan İnşaat 1993-98 arasında 8.750 konut projesi gerçekleştirmiştir. Ceylan Holding ayrıca, medya, sanayi, enerji, ticaret alanlarında birçok şirketin de sahibiydi. Holdinge bağlı enerji şirketi Cedaş, 1996 yılında 155 milyon dolara Kocaeli-Gebze bölgesinin elektrik dağıtım ihalesini kazanmıştır. Ceylan Holding, ayrıca İstanbul Taksim’deki Ceylan Intercontinental Oteli’ni de bünyesinde bulundurmaktaydı (www.ntvmsnbc.com).

27 Ekim 2000 tarihinde BDDK, Etibank A.Ş. ile Bank Kapital T.A.Ş.’nin yönetim ve denetiminin, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na devredildiğini açıklamıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun, 27.10.2000 tarihli, 85 ve 86 sayılı kararında, bu bankaların yönetim ve denetiminin fona devredilmesinin gerekçeleri ise “Mali bünyelerinin, taahhütlerini karşılayamayacak şekilde zaafa uğraması, yetkili kurumlar tarafından yapılan uyarılara karşın, kanunda belirtilen tedbirleri almamaları, gelir-gider dengesi bozulan ve yükümlükleri değerinin, varlıklarının toplam değerini aşması, faaliyetlerini sürdürmelerinin mevduat sahiplerinin hakları ve mali sistemin güven ve istikrarı bakımından risk oluşturması olarak sıralanmıştır (www.ntvmsnbc.com).

3.1.1.3. Emlakbank

11 Kasım 1998 tarihli Hürriyet Gazetesi'nde yer alan habere göre, Kemal Horzum Emlak Bankası'nı 80 milyon dolar, bir başka habere göre ise 90 milyon dolar (Mercan, 2003), dolandırmış ve bu olayda Fikret Öngen kilit rol oynamıştır. Fikret Öngen, Horzum kredilerini veren Kızılay Şubesi'nin müdürüydü. Gazete haberine göre yolsuzluk şu şekilde gerçekleşmiştir:

- 1) Banka yetkilisi, soyguncu şirketle (o örnekte Kemal Horzum'la) anlaşmıştır.
- 2) Şirket (Horzum) yabancı bankalardan kredi istiyor, kefil olarak da anlaşığı bankayı göstermiştir.
- 3) Yabancı banka, Türk meslektaşına kefaleti teyit etmesini istediğinde, banka yetkilisi (Öngen) gizli şifreyle “olur” yanıtını vermiştir.
- 4) Yabancı banka, soyguncu şirkete krediyi vermiş, ama kefil olarak gösterilen bankanın haberi bile olmamıştır.
- 5) Sonuçta soyguncu şirket paralarla ortadan kaybolmuş ve yabancı banka, kredi vadesi dolunca Türk bankasının kapısına dayanmıştır.

Ve Türk bankası, dış kredi itibarını yitirmemek için zorunlu olarak ödemeyi yapmıştır. Bu yöntem ilk kez 1980'li yılların başında İş Bankası'nın İstanbul'daki büyük şubelerinden birinde başarıyla denenmiştir. 1983-1985 yılları arasında Fikret Öngen tarafından Kemal Horzum'a açılan ve toplamı 80 milyon doları bulan kredilerde aynı yöntem bir daha uygulanmıştır. Mahkeme, tutuksuz yargılanan Fikret Öngen'e on yıl hapis cezası verdiğiğinde genç bankacı ortadan kaybolmuştur (Hürriyet Gazetesi, 10.11.1998).

Öte yandan benzer bir şekilde, 1988 yılının Ağustos ayında Şekerbank'ta büyük bir kredi vurgunu ortaya çıkarılmıştır. Şekerbank'tan Yahya Demirel'in şirketine usulsüz 20 milyon 50 bin dolar tutarında kredi kefaleti verildiği anlaşılmıştır. Senaryo Horzum olayını hatırlatıyordu. Yine bankanın gizli şifrelerinin, yetkisi olmayan kişiler tarafından kullanıldığı iddiası gündemdeydi. Açılan davada, önce Şekerbank Dış İlişkiler Müdürü mahkûm olmuş, ardından Yahya Demirel'e 15 ay hapis cezası verilmiştir. Bu tarihte ise

Fikret Öngen, Demirel ailesinin yanında finans müdürü olarak çalışmaktaydı (Hürriyet Gazetesi, 10.11.1998).

3.1.1.4. Demireller ve Banka Yolsuzlukları

Paravan bir şirket kurduğu iddia edilen Ali Demirel'in oğlu Yahya Demirel, Magosa, Cenova ve Tripoli limanlarına demonte ceviz kaplama, birinci sınıf yatak ve yemek odası yerine sunta ihraç ettiği ileri sürülmüştür. Yahya Demirel, Atilla Özçelik ile 1974'te yapılan 20 milyon liralık işlemde dolayı vergi iadesi almıştır. Yahya Demirel'in diğer usulsüz işlemleri arasında sahte teminat mektupları ve bankanın şifrelerini kullanarak Şekerbank'ı 20 milyon dolandırmak, arandığı dönemde Kıbrıs'ta kurduğu bankaya Sümerbank'tan mevduat toplamak, Emlakbank'tan şirketlerine yüklü miktarlarda kredi almak gibi işlemler de olduğu ileri sürülmüştür. Yahya Demirel'in Türkiye'ye değişik dönemlerdeki toplam maliyetinin yaklaşık 50 milyon dolar olduğu iddia edilmektedir (www.haberbilgi.com).

1990'lı yıllara gelindiğinde, Yahya Demirel, Türkiye gündeminde yer alırken, diğer kardeş Şevket'in oğlu Yahya Murat Demirel, ailenin Bayraktar Holding'den aldığı bankası Egebank'ın başında, genç ve başarılı bir işadamı portresi çiziyordu. Yahya Murat Demirel'in, kurduğu paravan şirketler, ortaklarının şirketleri, off-shore hesapları ve daha çok değişik birtakım yollarla sahibi olduğu bankanın içini boşalttığı iddia ediliyordu. Egebank'ın Türkiye'ye maliyeti Devlet Güvenlik Mahkemesi (DGM) iddianamesine göre 1.2 milyar dolardır (www.haberbilgi.com).

Öte yandan, Yahya Demirel'in annesi Şefika Demirel, 1992 Mart ayında, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde bir banka satın almış, bir kaç ay sonra Halk Bankası'ndan KKTC'deki bankaya 4 milyon dolar (Milliyet Gazetesi, 29.06.2005) kredi verilmiş ve 1994'te banka iflas etmiştir (www.acikgazete.com).

Yahya Murat Demirel'in babası Şevket Demirel, 1970'te Ziraat Bankası'nın Ankara Şubesi'nden usulsüz bir krediyle 17 milyon lira çektiği iddia edilmektedir (www.haberbilgi.com).

3.1.1.5. Kentbank

1992 yılında kurulan Kentbank'ın, toplam 93 şubesi bulunuyordu. Kentbank, 898 trilyon 959 milyar lira aktif büyüklükle 2000 yılı sonu itibarıyla 79 banka arasında 22. sırada yer almıştı. Kentbank, 2000 yılını 2 katrilyon 129 trilyon 532 milyar lira aktif büyüklük ve 19 trilyon 517 milyar kârla kapatmıştı. Kentbank'ın iştirakleri arasında Kent Yatırım ve Menkul Değerler, Generali-Kent Sigorta'nın yanısıra National Commercial Bank of Albania adında Arnavutluk'ta faaliyet gösteren bir banka daha bulunuyordu. Süzer Holding'in ana ortağı olduğu Kentbank'ın Yönetim Kurulu Başkanlığı'nı Mustafa Süzer yürütüyordu. Mustafa Süzer'in sahibi olduğu Süzer Grubu, bünyesindeki iki bankayı (Kentbank ve Atlas Yatırım Bank) birden kaybetmiştir. Kentbank Fon'a geçerken, Atlas Yatırım Bank'ın da lisansı iptal edilmiştir. Kentbank'ın yüzde 60 oranında ortak olduğu Arnavutluk bankası da Kentbank'a el konmasıyla Fon'a geçmiştir. Dolayısıyla, Fon bu bankanın 30 bin mudisi ve 150 milyon dolarlık mevduatının da sorumluluğunu üstlenmiştir (www.netbul.com).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Adalet Bakanlığı'nın başvurusu üzerine Süzer ve arkadaşları hakkında dava açılmasına karar vermiştir. Daire, Kentbank'ın hâkim ortağı ve üst düzey yöneticisi sanıkların, 20 Haziran 1997'de yönetim kurulu kararı ile banka sermayesinin artırılmasına karar verdikleri, 12 muhabir banka hesabına borç kaydedilen 3 milyon 229 bin doları çeşitli hesaplara aktarıp “fiktif” oluşturulan paranın sanık Süzer'in hesabına geçirildiğini ortaya koymuştur. Daire kararında, diğer hesaplardan gelen paralarla birlikte vadesiz hesaba aktarıldıktan sonra 30 Haziran 1997'de “sermaye-öz kaynak hesabına” virman yaparak sermaye artırımını için gereken nakdi sağladıkları, muhabir banka hesabının borçlandırılmasına ilişkin hesabın 13 Ocak 1997'de kapatıldığı ve bu hesaptaki dolarların akıbetinin belirlenemediği belirtilmiştir. Kararda, “fiktif” olarak oluşturulan 3 milyon 229 bin doların, 3 milyon 209 bin dolarının “döviz vaziyeti hesabı” kullanılarak tasfiye edilmesi sonucunda 1997 yılında 218 milyar 662 milyon lira, 1998 yılında 227 milyar 217 milyon lira ve 2000 yılında da 617 milyar 83 milyon liranın kambiyo zararı olarak bankaya yansıtıldığı kaydedilmiştir. Yargıtay kararında, "Banka Yönetim Kurulu'nun 12 Kasım 1998'de banka sermayesine nakit 10 trilyon lira artırılmasına karar verdiği, Süzer Holding hesabına 24-25-26 Kasım 1998 tarihlerinde mudi Haşim Özarak, Veli İmam Temel ve Muhammed RJ-Al

Jarbu'a'ya ait hesaplardan, hesap sahiplerinin haberi olmaksızın, 9 milyon 276 bin dolar ve 6 milyon 707 bin Alman markı virman yapıldığına, daha sonraki tarihlerde muhasebe hileleri ile bu hesaplara eski tarihli valör ile faiz işletildiği"ne de yer verilmiştir. Yargıtay, bu tespitten sonra, dosyada takipsizlik kararı verilmesi yerine kamu davası açılması gerektiğine karar vermiştir (Radikal Gazetesi, 28.05.2005).

3.1.1.6. Halkbank

Ekonomist Dergisi 25 Şubat 2001 tarihli sayısında, Halk Bankası'nda neler yaşandığına ilişkin Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu müfettişlerince hazırlanan raporları ele geçirdiklerini iddia etmektedir. Dergi'ye göre, Banka 1999 yılında takipteki alacaklarını 43 trilyon lira olarak açıklarken, raporlar bu rakamın 697 trilyon olduğunu, temerrüt faizleri dikkate alındığında rakamın 1 katrilyon lirayı bulduğunu ortaya koymaktadır. Halk Bankası'nca yayınlanan 1999 yılı bilançosunda takipteki krediler brüt 143 trilyon, ayrılan karşılıkların düşmesinden sonra ise net 66 trilyon olarak görünmektedir. Oysa, 1998 yılı Yüksek Denetleme Kurulu raporu, durumun çok daha içler açısı olduğunu, bu rakamlara bilanço makyajları ile ulaşıldığını göstermektedir. Ekonomistin incelediği takipteki kredilere bakıldığında Halkbank'ın gerçek takipteki alacakları 588 milyon 120 bin 904 mark, 221 milyon 307 bin 970 dolar ve 232 trilyon lira. Yani yaklaşık 697 trilyon lira düzeyinde. Bu rakamlar sadece 1998 yılı itibariyle takibe intikal eden anapara tutarlarıdır. 1999 ve 2000 yıllarında usulsüz verilen krediler ile daha önceki yıllarda verilmiş, ödenmeyen ancak çeşitli yollarla takibe alınmayarak, bekletilen krediler ve temerrüt faizleri dikkate alındığında bu tutarın 1 katrilyon liraya ulaştığı tahmin edilmektedir. Yeni kurlarla rakamın çok daha yukarılara çıktığı bir gerçektir. (Rakamlar devalüasyon öncesi kurlarla hesaplanmıştır.)

Batık bankalardan Egebank, İnterbank, Bankekspres, Yurtbank, Etibank ve Bank Kapital'in sahiplerine veya bunların sahip olduğu holdinglerin diğer şirketlerine haklarında olumsuz istihbarat raporu olduğu halde, hatta bir kısmının diğer kamu bankalarına takipte borcu olmasına rağmen, yüksek tutarda krediler verildiği de iddia edilmektedir. Çünkü bu kredilerin tamamı daha sonradan takibe intikal ettirilmiştir. Toplam olarak bakıldığında, Halkbank'ın 1998 bazlı batık firma sayısı 167'dir. Bu firmalardan 1998 yılında batmış olduğu anlaşılıp takibe intikal ettirildikten sonra

haklarında Yüksek Denetleme Kurulu'nca soruşturma yapılması istenen ve usulsüzlük görülen firma sayısı ise 81'dir. İlginç olan, bu 81 firmadan sadece 11'i hakkında soruşturma yapılmış olmasıdır. Soruşturmalar sonucunda, Banka Genel Müdürü Yenal Ansen ile Yönetim Kurulu üyeleri ve diğer personel Ceza Kanunu açısından suçlu görülerek, hazırlanan raporlar suç duyurusu olarak savcılıklara intikal ettirilmiştir. Yapılan suç duyurusuna göre, Özkan Akkayağil'in 328 sabit nolu TYO Turizm Yatırım Otelcilik İnş. Ltd. Şti. ve 416 sabit nolu Garibaldi firmasına Beyoğlu Şubesi'nden, 101 nolu Yaman Tekstil Ltd. Şirketi'ne Levent ve 471 sabit nolu Kundul Tekstil Ltd. şirketine de Merter şubesinden toplam 14 milyon 351 bin 647 dolar ve 1 trilyon 743 milyar lira usulsüz kredi kullanılmıştır. Bu krediler de batmıştır. Üstelik bu firmalara ait krediler takipteyken aynı şahsa ait diğer firmalara da kredi verilmiştir. Akkayağil'in "çok değerli" bir müşteri olması, Tapu Kadastro Başmüfettişleri Naci Durhan ile Behlül Aksay tarafından düzenlenen raporda ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Buna göre, Kahramanmaraş'ta tekstil konusunda faaliyet gösteren 4 firmaya (Uncular, Lüks İplik, Bobinteks ve Özdallar) diğer bankalar tarafından kredi alacakları için hacizler başlatılmıştır. Hacizlerden kurtulmak için Halkbank'tan kredi verilmesi gündeme gelmiş, ancak gayrimenkuller üzerinde diğer bankalar adına haciz ve ipotekler bulunmaktaydı. Bunun üzerine tapu görevlisi Salim Akensil ikna edilerek, gayrimenkuller üzerinde hiç haciz ve ipotek yokmuş gibi tapu kütüğüne kaydedilmeden 1'inci dereceden ipotek belgesi düzenlenmesi sağlanmıştır. Kredi de firmanın faaliyet bölgesi dışındaki Halkbank Merkez Şubesi'nden verilmiştir. Kredinin tutarı toplam 32 milyon marktır. Ancak işler planlandığı gibi gitmemiş ve firma bu krediye rağmen kurtarılamamıştır. İpoteklerin sahte olduğu ve tapuya kayıtlı olmadığı bu aşamada ortaya çıkmıştır. Müfettiş raporlarında çok ilginç saptamalar bulunmuştur. Örneğin, Halkbank'ın usulsüz olarak kredi verdiği ve batan kredilerin gizlenmesi amacıyla izlenen yöntemlerden birinin, başka bir şirkete kredi vermek suretiyle batan şirketlerinin satın alınmasını sağlamak olduğu ortaya konulmuştur (Ekonomist Dergisi, 25 Şubat 2001).

3.1.1.7. Pamukbank

Pamukbank, 1973 yılında Çukurova Grubu'na geçmiştir. Pamukbank, bankacılık sektörü toplam aktiflerinin %5,5'ine, kredilerinin %12,7'sine, mevduatın ise %6,2'sine

sahipti. Ancak, grup kredileri hariç tutulduğunda Bankanın kullandığı kredilerin sektör içindeki payı %3,9'a düşmektedir. Yapılan denetimler sonucunda, Bankanın toplam aktifleri 2001 yılı Aralık ayı itibariyle 6.273 trilyon TL olarak hesaplanmıştır. 5.478 trilyon TL olan kredi portföyünün önemli bir bölümü üç denetim sonucunda da takibe aktarılarak 2.872 trilyon TL tutarındaki reeskontları (biriken ödenmemiş faiz bakiyesi) iptal edilmiş ve kalan tutar için karşılık mevzuatı hükümleri çerçevesinde teminatlar da dikkate alınarak karşılık ayrılmıştır. 2001 yılı Aralık ayı itibariyle Bankanın dönem zararı 4.024 trilyon TL tutarında olup, %8 asgari sermaye yeterliliğine erişmek için gereken kaynak ihtiyacı 2.963 trilyon TL olarak hesaplanmıştır. Banka özellikle, aktif-pasif vade uyumunun bozulması, likidite sorunu, özkaynak yetersizliği ve mali bünyedeki bozulma nedeniyle, Devlet Bakanlığı Makamınının 19.04.1989 tarihli onayıyla eski 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun 64'üncü maddesi (aynı Kanunun devamı niteliğindeki 4672 sayılı Kanun ile değişik 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 14 üncü maddesi) kapsamına alınmıştır. 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun mer'î olduğu dönemlerde Bankaya muhtelif zamanlarda munzam karşılık iadeleri yapılmış ve kanuni karşılıkların tutulamamasından kaynaklanan cezai faizler iptal edilmiştir. Ancak, 4389 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte kanunen de mümkün olmayan bu uygulamalara son verilmiştir. Bankanın en önemli sorunu Grup firmalarına kullandırılan ve tahsil edilemeyen kredilerdi. Grup şirketlerine verilen krediler vadesinde ödenmemiş ve vadeleri Banka tarafından sürekli temdit edilmiştir. Banka bu kredilere ilişkin olarak faiz tahakkuku ve tahsilatı yapmamış, bunun yerine sadece faiz reeskontu yapmış ve bu kredilerin kur farkı ve reeskontlarını Tek Düzen Hesap Planı ve İzahnamesine aykırı olarak krediler altında alt hesaplarda ve diğer aktifler içinde geçici hesaplarda izlemiştir. Bu şekilde oluşturulan gelirle Bankanın bilançosu kârlı gösterilmiştir. Öte yandan, Bankalar Kanununun geçici maddesi gerekçe gösterilerek 23.06.1999 tarihinden önce açılan grup kredileri Karşılık mevzuatına aykırı şekilde canlı krediler arasında izlenmiş ve gerekli karşılıklar ayrılmayarak Bankanın özkaynakları olduğundan daha iyi gösterilmiştir. Banka beyanı ile Bankalar Yeminli Murakıpları raporları arasındaki farklılıkların temel nedeni grup risklerinin değerlendirilmesi hususunda ortaya çıkmıştır. İlgili mevzuat hükümleri çerçevesinde, Banka mali bünyesinde temel olarak grup risklerinden kaynaklanan sorunların giderilmesi için gerekli tedbirlerin alınması hususunda Banka yönetimine 19.04.1989 tarihinden itibaren bir çok kez sözlü ve yazılı uyarı yapılmıştır. Ayrıca, bu talimatlarla ilgili olarak Banka yönetimi ile sürekli

görüŖülmüŖ ve onların çözümlerindeki planlarının uygulamaya konulması hususunda gerekli esneklik gösterilmiŖtir. Ancak, süre bakımından yeterli esneklik tanınmasına rağmen, grup risklerinin tamamen tasfiyesi veya ilgili mevzuatta belirtilen limitlere indirilmesi hususunda gerekli hassasiyet gösterilmemiŖ ve bazı önemli fırsatlar da deęerlendirilmemiŖtir. 2001 yılı Aralık ayı itibariyle 1.665 trilyon TL olan grup dıŖı kredilerin önemli bir bölümünü Fiskobirlik'e kullandırılmıŖ olan krediler oluŖturmaktadır. 2001 yılı sonu itibariyle anaparası 1.079 milyar TL, faiz reeskontu 591.329 milyar TL olmak üzere toplam 592.408 milyar TL'ye (414 milyon ABD doları) ulaŖan bu kredinin de faiz gelir reeskontları faiz gelir tahakkuk ve reeskontları içerisinde değil, krediler altında alt hesaplarda izlenmiŖtir. Banka, Fiskobirliğe 1989 yılında 10 milyar TL, 1990 yılında 6,5 milyar TL olmak üzere toplam 16,5 milyar TL kredi kullandırmıŖtır. Bu krediler Fiskobirlik tarafından vadelerinde ödenmemiŖ, ancak Banka sözkonusu krediye faiz reeskontu yapmaya devam etmiŖtir. Banka bu alacağı ile ilgili olarak yürüttüğü faizi, 3'er aylık dönemler itibariyle ilgili dönemlerdeki fonlama maliyeti üzerine bir marj koyarak hesaplamıŖtır. Bankanın kullandığı faiz hesaplama yöntemi, Hazine MüsteŖarlığı tarafından kullanılanlara göre farklıdır. Ancak, önemle belirtilmesi gereken husus, BDDK tarafından Bankanın sermaye açığı hesabında Fiskobirlik kredisi ile ilgili olarak Banka kayıtlarında izlenen tutarın esas alınmıŖ olması ve böylece hukuken çözüme kavuŖmamıŖ bir hususla ilgili olarak herhangi bir düzeltme iŖlemi gerçekleştirilmemesidir. Banka dönem sonlarında grup kredilerine dönem zararını telafi edecek ve görünürde makul bir kâr rakamı oluŖturacak tutarda bir reeskont uygulayarak mali tablolarını düzenlemiŖtir. BDDK tarafından yapılan incelemeler sonucu, Bankanın grup kredilerinin anapara ve faiz tahsilatlarının uzun yıllar gerçekleştirilemediği, bu kredilere reeskont uygulanarak ve bunlar anapara üstüne eklenip tekrar reeskont yapılarak gelir oluŖturulduęu tespit edilmiŖtir. Bu yöntemlerle, gerçekte büyük miktarlarda zarar edildiği ve bu zarar katlanarak büyüdüğü halde mali tabloların kârlı gösterildiği saptanmıŖtır (www.bddk.org.tr).

3.1.1.8. Diğer Banka Yolsuzlukları

Batık bankalardan Sümerbank'a yönelik yapılan operasyonda, aralarında bankanın eski sahibi Hayyam Garipoğlu'nun da bulunduğu 35 kiŖi gözaltına alınmıŖtır. Bunlardan 11'i İstanbul Devlet Güvenlik Mahkemesi tarafından tutuklanmıŖtır. Dört ilde

gerçekleştirilen operasyonda, Sümerbank Efektif Off-Shore hesaplarında toplanan 750 trilyon liranın, banka personeline baskı yapılarak yurtdışında kurulan paravan şirketlere aktarıldığı saptanmıştır (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003).

Batık bankalardan Egebank'a yönelik yapılan operasyonda Egebank'ın 750 trilyon lirasının, banka personeline baskı yapılarak yurtdışındaki Off-Shore hesaplarına, buradan da yine yurtdışında kurulan paravan şirketlere aktarıldığı belirlenmiştir (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003). Egebank'ın içi boşaltılırken dört farklı yöntem izlenmiştir. Bunlardan birincisini yurtdışı krediler oluşturmaktadır. Bankanın garantisi kullanılarak yurtdışındaki bankalardan kredi çekiliyordu. İkincisi ise, komisyonlu araçlardır. Firmaların komisyoncular aracılığıyla kredi alınması sağlanıyor, firma sahiplerinin haberi olmadan aracılardan aldığı komisyonlar Demirel'in cebine giriyordu. Üçüncü yöntem ise, naylon şirketlerdir. Bu şirketler Egebank'tan kredi istiyor ve yönetim kurulu hiçbir faaliyeti olmayan bu şirketlerin kredi isteklerini onaylıyordu. Dördüncüsü ise, off-shore hesaplardır. Müşterilerin onayı ile Demirel'in yurtdışındaki off-shore bankasına aktarılan para daha sonra yine kağıt üzerinde Demirel'in firmalarına kredi olarak dönüyordu (www.polisiye.com).

Batık bankalardan Yurtbank'a yönelik operasyonda; aralarında bankanın eski sahibi Ali Balkaner'in de bulunduğu 19 kişi gözaltına alınmıştır. Göz altına kişilerden yedisi, İstanbul Devlet Güvenlik Mahkemesi tarafından tutuklanmıştır. Yurtbank Security Off-Shore hesaplarında toplanan yaklaşık 400 trilyon liranın, banka personeline baskı yapılarak yurtdışında kurulan paravan şirketlere transfer edildiği belirlenmiştir (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003).

Batık bankalardan Bank Ekspres'e yönelik operasyonda; aralarında bankanın eski sahibi Korkmaz Yiğit'in de bulunduğu toplam 14 kişi gözaltına alınmıştır. Bunlardan altısı İstanbul Devlet Güvenlik Mahkemesi tarafından tutuklanmıştır (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003).

3.1.2. Belge Sahtekârlığı İle İlgili Olaylar ve İddialar

Bu bölümde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı ile ilgili 1990 – 2007 yılları arasında basında çıkan olaylara yer verilecektir. Belge sahtekârlığı, Türkiye’de en çok başvurulmuş muhasebe hile yöntemlerinden biridir. Konu ile ilgili çok sayıda olaya rastlamak mümkündür. Bu bölümde, konuya ilişkin basında çıkan haberler içinden, büyük çaplı veya dikkat çekici olanlara yer verilecektir. Haberlerde adı geçen şahıslar isim ve soyisimlerinin baş harfleri ile belirtilecektir.

- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu; işadamı O.A. ve ortağı M.C.'nin X adlı holding bünyesinde 91 paravan şirket kurduğunu, bu şirketler aracılığıyla 1.7 milyar dolarlık naylon fatura ürettiğini, bu faturaları da ihracat açığı olan büyük firmalara komisyon karşılığında sattığını belirlemiştir. X'den naylon fatura alarak kendini ihracat yapmış gibi gösteren işadamları arasında C.Ç.'nin de olduğu ortaya çıkmıştır. C.Ç. ile beraber, naylon fatura sattıkları belirlenen işadamları arasında Y.M.D. ve F.S. gibi ünlü isimlerin olduğu ileri sürülmüştür. Soruşturmanın C.Ç. ile ilgili bölümünü yürüten Şişli Cumhuriyet Savcısı Mecit Ceylan, İstanbul Mali Şube Müdürlüğü'ne talimat göndererek C.Ç.'ye ait şirket yöneticilerinin gözaltına alınmasını istemiştir. Bu talimat üzerine yapılan "Dağ Operasyonu"nda, C.Ç.'nin 46 yöneticisi yakalanmış ve sorgulanmak üzere İstanbul'a getirilmiştir (www.ozgurpolitika.org).
- 2000 yılında İzmir'de düzenlenen Balina Operasyonu'nda, K.Ç.'nin sahibi olduğu X Dış Ticaret'in 1 trilyon 508 milyar liralık naylon fatura kullandığı belirlenmiştir (Açık Gazete, 13.01.2005). Gözaltına alınan 74 yaşındaki Yeminli Mali Müşavir N.U., ifadesinde X Dış Ticaret'e kesilen naylon faturaların Ş.Ş. tarafından kesildiğini itiraf etmiştir. Olayla ilgili soruşturmada hesap uzmanları, X Holding'in belgelerini incelemeye almıştır. İzmir polisinin, uzun zamandır peşinden koştuğu hayali şirket Y Tekstil'in Yeminli Mali Müşaviri N.U. İstanbul'da yakalanmıştır. Soruşturmada perde arkasındaki sahiplerinin tutuklandığı Y Tekstil'in "naylon fatura, haksız KDV iadesi almak ve büyük holdinglerin ihracat kredilerinin taahhütlerini kapatmak amacıyla kurulduğu" tespit edilmiştir. N.U., sorgusunda merkezi İzmir'de olan Y Tekstil Şirketi ile

şirketin Trabzon'un Arsin ilçesindeki fabrikasını hiç görmediğini, 1999'da kurulan ve sermayesi 5 milyar lira olan şirketle irtibatını Ş.Ş. ve Y.Ç.'nin sağladığını söylemiştir. Soruşturmada, Y Tekstil'in, 15.9.1999'da, X Holding'e bağlı X Dış Ticaret AŞ'ye 1 trilyon 508 milyar 575 milyon lira tutarında 676 bin parça erkek ve kadın iç çamaşırı, kazak ve gömlek gönderdiğini gösteren faturaların "nylon" çıktığı belirlenmiştir. Y Tekstil'in resmi ortağının, İzmir'in Alsancak semtinde kapıcılık yapan ve tutuksuz yargılanmak üzere serbest bırakılan İ.Ü., şirket müdürünün de şoför A.Ş. olduğu belirlenmiştir. Şirketin perde arkasındaki sahiplerinin ise hayali şirket Z Şirketler Grubu'nun sahibi G.G., Gaziantep'teki hayalici şirketlerin sahibi olan A.Ö. ve trafik kazasında ölen Y.Ç. olduğu ifade edilmiştir. Şirketin aldığı 1.5 milyon dolarlık (yaklaşık 1 trilyon lira) haksız KDV iadelerini ise E.A.'nın aldığı ortaya çıkmıştır (Milliyet Gazetesi, 22.12.2000).

- 2001 yılı Ekim ayında İzmit'te, piyasaya 4,5 trilyon liralık nylon fatura kesip, bu faturaları komisyon karşılığında satan bir şebekenin 12 elemanı yakalanmıştır. Kocaeli Emniyet Müdürlüğü'nden yapılan açıklamaya göre, Kaçakçılık ve Organize Suçlar Şube Müdürlüğü ekiplerinin yaptığı istihbarat çalışmaları sonucunda, piyasaya nylon fatura kestiği tespit edilen inşaat malzemeleri satıcısı A.Ç.'ye ait işyerinde, yaklaşık 1 trilyon liralık nylon fatura ele geçirilmiştir. A.Ç. ve yanında çalışan A.K., sorgularında, 2000 yılında yüzde 5 komisyon karşılığında yaklaşık 1,8 milyar liralık nylon fatura kesip, bunun karşılığında yüzde 3 komisyonla masraf faturası aldıklarını itiraf etmişlerdir. Bunun üzerine genişletilen operasyonda, A.Ç.'nin firmasına nylon fatura kesen 10 şahıs da gözaltına alınmıştır. Bu kişilerin evlerinde yapılan aramada ise toplam 3 trilyon 670 milyon liralık nylon fatura ele geçirilmiştir (Zaman Gazetesi, 27.10.2001).
- A.Ç.'nin para kasası olduğu iddia edilen E.E. hakkında yürütülen soruşturma kapsamında, Bursa Cumhuriyet Savcısı Ferruh Gün tarafından hazırlanan 158 sayfalık iddianamede, 35 müşteki, E.E. ve H.K.'nin de aralarından bulunduğu 145 şüpheli ve 66 müşteki şüpheli yer almıştır. İddianamede, 93 madde halinde yer verilen deliller arasında H.K.'nin talimatı ile Engin E. tarafından tutulan

yaklaşık 20 milyon YTL'lik para alışverişlerini içeren defter ve E.E. tarafından cezaevinden yazılan mektuplara da yer verilmiştir. Deliller arasında yer alan İş Bankası kredi belgelerinde E.E.'nin sahte çekler vererek ve yanıltıcı kredi araştırma tutanakları düzenleyerek İş Bankası'ndan 200 milyon dolar civarında kredi alıp bankayı dolandırdığına yer verilmiştir. Yazıda A Metal Demir Çelik Fabrikası ile B Demir Çelik İşlemesi Fabrikaları'nın sahibinin E.E. olduğu, tartışmalı bir şekilde ele geçirdiği firmada da KDV adıyla müşteriden almış olduğu parayı devlete ödemeyerek oluşturduğu fon ile şirketini finanse ettiği belirtilmiştir. Soruşturma kapsamında hazırlanan 27 Temmuz 2006 tarihli bilirkişi raporunda ise E.E. ile H.K. tarafından, kara para aklamak amacıyla çok sayıda kişiden oluşan bir organizasyon oluşturulduğu, 1999-2006 yılları arasında çeşitli bankalardan 316 farklı kişi adına mevduat ve yatırım hesapları açıldığı, organizasyonun en az 48 milyon 22 bin YTL kara parayı akladığı ifade edilmiştir. E.E. yıllardan beri pek çok şirket kurmuştur. Şirketlerinin hemen hemen tümünde vergi borçlarını ödemişlerdir. Vergi borçlarının gerçekçi olarak belirlenmesini önlemek amacıyla her türlü muhasebe hilelerine başvurmuştur. Sigorta primlerini ödemiş, sigortasız işçi çalıştırmıştır. Sahte fatura ve belgeler düzenlemiş, paravan şirketler üzerinden karmaşık alışveriş işlemleri gerçekleştirmiştir. Banka görevlileri ile iş birliği yaparak, yanıltıcı raporlar düzenlettirip, kendisine yüksek oranlarda kredi verilmesini sağlamıştır. Şirket hisselerini devamlı olarak yakınlarının üzerinde tutmuş, devleti hileli davranışlarla zarara uğratmıştır. E.E., çok yüksek miktarda kara para olarak adlandırılan hukuk dışı sermayeyi, bankacılık sektörünü kullanarak, yatırımlar yaparak ve gayrimenkullar olarak aklamaya çalışmıştır (www.polis.web.tr).

- 2004 yılında gelirler kontrolörleri, Bay X'in şirketi S Film Yapım Yönetim Ltd. Şti.'nin 2003 yılı hesaplarını incelemesi için görevlendirilmiştir. Kontrolörler, yapılan inceleme sonucunda 59 maddeden oluşan 16 sayfalık vergi inceleme tutanağı düzenledi. Tutanakta 2003'te 750 milyar TL'lik (750 bin YTL) naylon fatura kullandığı tespit edilen şirketin, diğer alt firmalardan da naylon fatura kullandığı iddia edilmiştir. 14 Ekim 2005'te, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanı İlhan Hatipoğlu'ndan gelen yazıda, Bay X'le ilgili vergi incelemesinin

"Başka vergilendirme dönemlerini incelemeye devam eden" İstanbul Vergi Dairesi'ne bağlı vergi denetmenleri tarafından yapılmasının başkanlık makamının 5 Ekim 2005 tarihli onayı ile uygun görüldüğü iletilmiştir. Bu nedenle her türlü bilgi ve belgelerin Gelirler Kontrolörleri Ankara Grup Başkanlığı'na teslim edilmesi istenmiştir. İncelemeyi yapan kontrolörler ise 17 Ekim 2005 tarihinde cevabi bir yazı göndermiştir. Bay X hakkında incelemenin sonuçlandırıldığı ve 30 Eylül 2004 tarihinde 59 maddeden oluşan 16 sayfalık vergi inceleme tutanağı düzenlendiği anlatılmıştır. Yazıda, alt firma incelemeleri ile ilgili ise, "Alt firma incelemeleri vergi denetmenlerince yürütülmeye devam etmektedir. Sonuçlandırıldıkça, düzenlenen raporlar kontrolörlüğümüze iletilmektedir. Bugüne kadar yapılan on bir adet karşıt incelemenin sonucu kontrolörlüğümüze ulaşmıştır. Buna göre S Film Yapım Şirketi'nin 2003 yılında 750.546 YTL tutarında sahte belge kullandığı tespit edilmiştir. Öte yandan, karşıt incelemesi talep edilen faturaların yaklaşık tutarı 2.500.000 YTL olup kalan faturaların da sahte olması kuvvetle muhtemeldir", denilmiştir (Referans Gazetesi, 15.04.2006).

- Körfez Cumhuriyet Savcılığı'na yapılan bir ihbarı değerlendiren Kocaeli Emniyet Müdürlüğü Kaçakçılık ve Organize Suçlar ekipleri ile Mali Şube ekipleri, O.D., S.D. ile E.E.'nin (www.kenthaber.com) işyerlerine baskın yapmıştır. Baskında, mal karşılığı olmaksızın yüzdeler komisyon karşılığında 2 milyon 46 bin YTL'lik naylon fatura kestikleri tespit edilen 3 zanlı gözaltına alınmıştır. Polis, zanlıların işyerinde çok sayıda fatura koçanı ele geçirmiştir (www.memurlar.net.).
- 27 Eylül 2006 tarihinde, Mali Suçlarla Mücadele Şube Müdürlüğünden yapılan açıklamaya göre, piyasaya komisyon karşılığı naylon fatura sürüldüğünün tespit edilmesi üzerine Kadıköy'deki 3 adrese eş zamanlı operasyon düzenlenmiştir (www.hurhaber.com). Trilyonlarca lira değerinde fatura basarak devleti zararı uğratmak iddiası ile gözaltına alınan B.A.'nın Ağrı İl Defterdarlığı Vergi Hizmetleri Müdürlüğü'nde 1979-86 arasında denetmen ve müdür vekilliğinden emekli olduğu kaydedilmiştir (Bugün Gazetesi, 29.09.2006). Operasyonlarda,

komisyon karşılığı piyasaya naylon fatura sürdüğü belirlenen B.A. suçüstü yakalanırken, yapılan aramalarda 1 adet ruhsatsız tabanca, 28 adet fişek, 45 adet çek yaprağı, senetler, kaşeler ve sahte faturalar ele geçirilmiştir (www.gazetekadıkoy.com). Yapılan araştırmalar sonucunda, B.A.'nın emlak zengini olduğu ortaya çıkarılmıştır (Yeni Şafak Gazetesi, 06.10.2006). Kadıköy'de düzenlenen operasyonların yanı sıra komisyon karşılığı piyasaya naylon fatura satıldığına tespit edilmesi üzerine 26 Eylül Salı günü Zeytinburnu ve Eminönü ilçelerinde operasyon düzenlenmiştir. Operasyonda 1 adet ruhsatsız tabanca, 2 adet fişek, 1 adet şarjör, 29 değişik firmaya ait fatura, 35 değişik firmaya ait kaşe ve 1 adet bilgisayar kasası ele geçirilmiştir (www.gazetekadıkoy.com). Polis yetkilileri, ele geçirilen faturaların yaklaşık yüzde 90'ının boş olduğunu, dolu olanların üzerinde ise toplam 1 milyon 300 bin YTL civarında rakam yazılı olduğunu belirtmişlerdir. Şüphelilerin naylon faturaları yüzde 3 komisyon karşılığı piyasaya sürdüğünün anlaşıldığını kaydeden yetkililer, gözaltına alınan bu kişilerden ikisinin benzer suçtan emniyette kaydı olduğunu ifade etmişlerdir (www.haberler.com, 27.09.2006).

- 2006 yılı Temmuz ayında, birbirini tanıyan 4 şirket tarafından kurulan çok sayıda paravan şirket üzerinden naylon faturalarla işlem yaparak haksız kazanç elde ettiği tespit edilen 5 kişi, İstanbul Emniyet Müdürlüğü Mali Şube Müdürlüğü Ekipleri'nce yapılan operasyonla yakalanmıştır. Paravan şirketlerin hesabı bloke edilerek hesaptaki yaklaşık 2 milyon 500 bin YTL incelemeye alınmıştır. Konuyla ilgili gözaltına alınan 5 kişi, emniyetteki sorgusunun tamamlanmasının ardından adliyeye sevk edilmiştir. Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı müfettişleri yaptıkları incelemede, bir biriyle bağlantılı çok sayıda şirketin kendi aralarında yaptığı işlemlerden şüphelenerek durumu İstanbul Emniyet Müdürlüğü Mali Şube Müdürlüğü'ne bildirmiştir. Defterdarlığın verdiği bilgiler doğrultusunda çalışmalarını sürdüren Mali Şube ekipleri, birbirini tanıyan 4 şirket tarafından kurulmuş çok sayıda paravan şirketin naylon faturalarla işlem yaptığını ve bu şekilde haksız kazanç elde ettiğini tespit etmiştir. Takibe alındıklarını farkederek şirket yetkilileri, naylon faturaları ve diğer evrakları Küçükçekmece'de sakladıkları üç ayrı adrese yapılan operasyon

neticesinde, 20 milyon 356 bin YTL tutarında 23 değişik firmaya ait faturalar ele geçirilmiştir. Ayrıca operasyonda, değişik bankalara ait çok sayıda hesap cüzdanı, çok sayıda şirket adına düzenlenmiş naylon fatura, kaşe ve vergi levhalarına el konulmuştur (www.haber7.com).

- 2006 yılı Haziran ayında Mersin'de, hazırladıkları sahte kimlik ve belgelerle hesap açtıran, kredi ve bankamatik kartı çıkaran, şirketler kuran ve interaktif bankacılıkla şifre kırıp açtıkları hesaplara para aktardıkları iddia edilen 3 kişi, polisin çalışması sonucu yakalanmıştır. Mersin Emniyet Müdürlüğü'nden yapılan açıklamaya göre, Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Şube Müdürlüğü ekipleri, Mersin ve çevre illerde uzun süredir faaliyet gösteren suç örgütüne yönelik "Maske" adı verilen operasyon düzenlenmiştir. Operasyonda, düzenledikleri sahte kimlik belgeleriyle birçok banka şubesinde hesap açtıran, kredi kartları çıkartan, kurdukları firmalar adına bastırdıkları faturaları komisyon karşılığı satan, piyasaya naylon fatura süren, interaktif bankacılık sistem şifrelerini kırmak suretiyle mağdurların hesaplarında bulunan paraları sahte kimlikle açtırdıkları hesaplara EFT yoluyla aktaran M.A., Ö.T. ve A.B. adlı kişiler yakalanmıştır. Zanlıların ev ve üzerlerinde yapılan aramalarda, nüfus cüzdanı ve kart yapmakta kullanılan makine, 5 sahte kimlik belgesi, 1 adet sahte sürücü belgesi, 14 adet kredi ve bankamatik kartı, 3 sigorta sicil kartı, vergi kimlik kartları, paravan olarak kurulan 7 şirkete ait belgeler, 14 sahte ikametgah belgesi ile sahte kimliklerle kurulan firmalar adına mal ve hizmet karşılığı olmadan düzenlenmiş toplam 3 milyon 232 bin 653 YTL tutarında sahte fatura ele geçirilmiştir. Yapılan araştırmada, şüphelilerin ayrıca Rus hackerler tarafından şifreleri kırılarak 5 ayrı olayda interaktif bankacılık yoluyla banka hesaplarından toplam 27 bin YTL'yi EFT yoluyla aktarıp çektikleri tespit edilmiştir. Üç zanlı, "Suç işlemek maksadıyla örgüt kurmak, resmi evrakta sahtecilik, sahte belgelerle bankalarda hesap açtırmak, kredi kartı çıkartmak, nitelikli dolandırıcılık (bilişim sistemine girmek, veri değiştirmek) ve muhteviyatı itibarıyla mal ve hizmet karşılığı olmadan naylon fatura düzenlemek" suçlarından adliyeye sevk edilmiştir (www.otekimersin.com).

- 2006 yılı Ekim ayında, bir ihbarı değerlendiren İstanbul Emniyet Müdürlüğü'ne bağlı polis ekipleri, teşekkül oluşturarak suç örgütü kurdukları, suç örgütüyle sahte kimliklerle şirket kurup, bu şirketlere ait faturaları komisyon karşılığı satın, devleti zarara uğrattıkları tespit edilen şebekeye yönelik operasyon başlatmıştır. "Kırmızı Kart" adı verilen operasyon kapsamında hazırlıklarını tamamlayan ekipler; Bakırköy, Bahçelievler, Bağcılar, Büyükçekmece, Fatih ve Zeytinburnu ilçelerinde belirlenen 20 ayrı adrese eş zamanlı operasyon yapmıştır. Baskında aralarında çete liderleri H.K. ile İ.Ö. ve İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nden mezun olduğu belirlenen S.Ö.'nün de bulunduğu 57 kişi gözaltına alınmıştır. 33'nün Türk vatandaşı, 24'nün yabancı uyruklu olduğu belirlenen çetenin 100 tane paravan şirket kurduğu öğrenilmiştir. Şahıslarla birlikte 100 ayrı firmaya ait 200 milyon YTL tutarında piyasaya kesilmiş fatura, 10 ayrı firmaya ait kuruluş evrakları, Biodizel imalathanesi, Rulo halinde hologram, 184 adet değişik şirketlere ait kaşe, 4 adet pasaport, tanzim edilmiş fatura örneklerinin ve suç işlemekte kullanılan belgelerin bulunduğu 9 adet bilgisayar, 2 adet 9 mm çaplı ruhsatsız tabanca, 21 adet 9 mm çaplı fişek ele geçirilmiştir. Şahıslar adli makamlara sevk edilirken, örgütün kaçak işçi çalıştırmak, pasaportsuz seyahat etmek ve vize ihlali, vergi kaçakçılığı, sahte kimlikle şirket kurmak ve faturalı telefon hattı almak, görevi kötüye kullanmak, rüşvet almak, ruhsatsız tabancayla Bahçelievler İlçesi'nde meydana gelen iş yeri kurşunlanması, resmi makamları yanıltıcı belge düzenlemek, kaçak ve standartlara uygun olmayan biodizel imali piyasaya satılması suçlarına karıştıkları belirlenmiştir (www.haberkusagi.com, 07.10.2006). Süper Lig'de yan hakem olarak görev yapan Sahtecilik Büro Amiri Harun Taş ve ekibi, şebekeyi 6 ay süresince adım adım takip ederek tüm organizasyonunu deşifre etmeyi başarmıştır. Şebeke elemanı olan iki muhasebecinin de vergi dairelerindeki memurlarla irtibata geçerek belge ve bilgileri temin ettiği açıklanmıştır. Şebekeye bilgi ve belge sızdırdıkları ileri sürülen altı vergi memuru gözaltına alınmıştır. Şebeke elemanlarının bu ilişkileri sayesinde vergi dairelerinin şirketlerin güvenilirlik durumunu göstermek için şirketlere koydukları kodları dahi rahatça değiştirebildikleri ileri sürülmüştür (Yeni Şafak Gazetesi, 08.10.2006).

- 2001 yılı Ocak ayında, eski bir valinin damadı S.A. ve eşinin, hayali ihracat taahhütünü kapatmak için 2 trilyon liralık naylon fatura kullandığı ortaya çıkmıştır. Balina Operasyonu'nda gözaltına alınan F Gazetesi'nin eski sahibi A.Y., S.A.'nın tekstil firmasına trilyonluk naylon fatura kestiğini itiraf etmiştir. Polis, bunun üzerine S.A.'nın firması üzerinde inceleme başlatmıştır. İzmir Emniyet Müdürlüğü Kaçakçılık ve Organize Suçlar Şube Müdürlüğü'nde sorgulanan ve kurduğu 300 paravan şirketle piyasaya 3 katrilyonluk naylon fatura kestiği öne sürülen A.Y., S.A. ve eşi F.'nin ortak olduğu N Tekstil'e bir önceki yıl yaklaşık 2 trilyon liralık naylon faturayı yüzde 3 komisyonla verdiğini itiraf etmiştir. A.Y., İstanbul Laleli'de piyasaya naylon fatura süren ve kullanan, tekstil işleriyle uğraşan X Grubu'nun var olduğunu, Zonguldak'ta kurulu N Tekstil'in sahibi S.A'nın da tekstil ihracatını kapatmak için önce kendisinden, sonra da X Grubu'ndan trilyonluk naylon fatura aldığını ileri sürmüştür. S.A'nın naylon faturayla hayali ihracat yaptığını, aldığı ihracat kredilerinin taahhütlerini kapattığını ve devletten haksız KDV iadesi aldığını öne süren A.Y., Sümerbank davasından tutuklanan H.G.'nin de trilyonlarca liralık naylon fatura kullandığını öne sürmüştür (Milliyet Gazetesi, 10.01.2001).
- 10 Ocak 2000 tarihli Hürriyet Gazetesi'nde yer alan habere göre, Maliye Bakanlığı, O.A.'nın da ortak olduğu B Holding'in, 1996-2000 yılları arasında toplam 1,5 milyar dolarlık naylon fatura kestiğini ortaya çıkarmıştır.
- 2004 yılı Şubat ayında, İzmir Bostanlı'daki Başkent Üniversitesi Zübeyde Hanım Uygulama ve Araştırma Hastanesi'nde 5 trilyon liralık naylon fatura skandalı patlak vermiştir. Hastanenin sürekli zarar etmesi üzerine hesapları inceleyen rektörlüğün başvurusu üzerine soruşturma başlatılmıştır. Olayla ilgili olarak, mali polis tarafından yapılan operasyonda, A Ajans'ın sahibi A.K., R Tanıtım'ın sahibi M.Ç., market sahibi A.O. gözaltına alınırken; Çankaya'da muhasebecilik yapan H.F.B. ve G.E. kendileri teslim olmuştur. Karşıyaka Adliyesi'ne götürülen sanıklar suçlamaları kabul etmemiş, H.F.B. ve A.K. ifadelerinin ardından serbest bırakılmıştır. A.O. ve G.E. tutuklanırken, M.Ç. ise tutuksuz yargılanmak üzere serbest bırakılmıştır. Skandalla ilgili olarak

faturaların alındığı şirketlerin kağıt üstünde bulunduğu, adreslerinin uydurma olduğu belirlenmiştir. Başkent Üniversitesi'ne naylon fatura kestiği öne sürülen şirketlerden X Elektronik Reklam Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin adresi olay esnasında nitelikli dolandırıcılık suçundan cezaevinde bulunan S.S'nin eski iş yeri çıkmıştır. Ş Turizm Özel Sağlık Hizmetleri, Eğitim Hizmetleri Tekstil, Gıda, Elektronik'in Eşrefpaşa'daki adresi de gerçek dışı çıkmıştır. Mahalle sakinleri, 12 yıl önce iki müstakil binanın birleşmesiyle oluşturulan apartmanın 36 numarayı aldığını ve dolayısıyla 34 numaranın o günden beri kullanılmadığını belirtmiştir. Yine, A Maden Mühendislik Nakliyat İnşaat Turizm'in adresi de 10 metrekarelik boş bir büro çıkmıştır. Yenişehir Gıda Çarşısı'nda Hırdıvatçılar Sitesi'ndeki büroya en son 2 ay önce bir reklam firmasının girip 1 ay kaldığı öğrenilmiştir (Yeni Asır Gazetesi, 18.02.2004).

- 1997 yılında, B.U.'nun Hac ile ilgili fatura sahtekarlığı ortaya çıkmıştır. B.U., sahibi olduğu T adlı seyahat acentasına hac kontenjanı alabilmek için konuyla ilgili aranan koşullardan biri olan, yurtdışından turist getirerek bu yolla en az bir milyon dolar döviz getirmiş olduğunu göstermek için, Suudi Arabistan'dan, hiç tanımadığı sonra ortaya çıkan, X Travel adlı şirkete iş yapmış gibi bir fatura kestiği müfettişlerce saptanmıştır. B.U.'nun şirketi Suudi Arabistan'da faaliyet gösteren X Travel adlı şirkete fatura kestiğini söylemiş, ancak şirket ise müfettişlere gönderdiği yazıda Türkiye ile çalışmadığını, T adında bir şirketi de tanımadığını belirtmiştir. Bakanlık, kesilen faturanın sahte olduğunu saptaması üzerine aralarında T'nin de bulunduğu şirketlere ceza vermiştir. Teftiş sırasında yakalanan bu naylon fatura olayı üzerine 7.5.1997 tarih ve 3450-7465-13520 sayılı yazı ile "Gerçeğe aykırı fatura düzenlediği tespit edildiğinden..." B.U.'nun sahibi olduğu T seyahat acentasına hac organizasyonu yapma yasağı konularak ceza verilmiştir. Ama B.U.'nun tek naylon fatura olayı bu değildi. Aynı dönemde Belçika'ya ikinci bir sahte faturanın daha varlığı saptanmıştır (www.turizm gazetesı.com).
- F Dinlenme Yerleri AŞ firması Halk Bankası'ndan toplam 40 milyon dolarlık kredi kullanmıştır. Bunların içerisinde en önemli kısmı senet karşılığı krediler

oluşturmaktadır. Bu kredinin teminatı satılan devre tatil villalarının senetleridir. Banka tarafından tahsis edilen ve firma tarafından kullanılan kredi tutarı 13 milyon marktır. Senetlerin çoğu 1999 ve 2000 yılı vadeli ve bir kısmı da 2001 yılı vadeli. Ancak, verilen senetlerin % 70'i fiktif; yani üzerine sahte isim ve adresler yazılarak tanzim edilmiştir. Firma, 2001 yılı şubat ayında "Naturland" tesisi üzerinden 10 milyon mark tutarında ipotek vererek, bu kredinin teminat tutarını 3 milyon marka düşürmüştür. Daha sonra da senetleri geriye alarak imha etmeye çalışmıştır. Ama büyük bir kısmı da bankada kalmıştır. Bu senetlerin vadesi gelenlerinin hepsi protesto olmuş ve banka tarafından icraya verilmiş, ancak adreslerde senet üzerinde adı geçen şahıslar bulunamadığından herhangi bir işlem yapılamamış ve firmadan tahsili yoluna da gidilmemiştir. Firma, Toprak Bank ve İş Bankası'ndan da kullandığı kredilerde aynı yöntemi uygulamıştır. Ancak, özellikle İş Bankası Başkent şube müdürü Adil Yağcı'nın dikkatli incelemesi sonucu bu durum fark edilmiş, savcılığa suç duyurusunda bulunulacağı ifade edilerek, senetler firmaya iade edilmiş ve gerçek senetler alınmıştır. Firma 31.08.2000 tarihinde halka açılmış ve bu sayede kasasına 6 milyon dolar para girmiştir. Ancak, bu paranın oldukça büyük bir kısmı ortadan kaybolmuştur. Bilançolarda fiktif kalemler oluşturularak para eritmeye çalışılmış ve en sonunda da firma V İnşaat ve Emlak Ltd. Şti. ile A İnşaat ve Sanayi AŞ firmalarından alınan gerçek olmayan faturalarla işlemi halletmiştir. Bu firmadan toplam 8 trilyon 192 milyar 558 bin lira tutarında naylon fatura elde edilmiştir. Ayrıca Z Yapı Elemanları Sanayi ve Ticaret AŞ firmasından alınan toplam 1 trilyon 435 milyar 675 milyon liralık naylon fatura olarak diğerlerinin yanına eklenmiştir. Buna ilaveten firma, grup şirketi olmasına rağmen KDV'yi beyan etmemiştir (www.tuncayozkan.com).

- İstihbarat ve Mali Şube Müdürlüğü ekipleri tarafından gerçekleştirilen bir operasyon sonucu, Zeytinburnu ve Bakırköy'de, çeşitli kurum ve kuruluşlar adına sahte belge düzenledikleri iddia edilen 5 kişi gözaltına alınmıştır. Bu kişilerin üzerlerinde ve imalathane olarak kullandıkları depoda yapılan aramalarda, 20 kurum ve kuruluşa ait mühür ve kaşeler, 1272 adet motorlu araç trafik ve tescil belgesi, 384 adet Anadolu Üniversitesi amblemi ve soğuk mührü

bulunan diploma kağıdı, 365 adet boş meslek lisesi diploması, 272 sahte nüfus cüzdanı, 77 boş sağlık kurulu raporu, bir kısmının basımı tamamlanmış, bir kısmı tamamlanmamış 40 adet çek yaprağı ve kağıtları, motorlu taşıtların satış ve devrine ait 23 ilişik kesme belgesi, 21 adet boş vergi dairesi alındısı belgesi, sahte tanzim edilmiş bir emekli polis tanıtma kartı, sahte bir orduevi giriş kartı, 1 ruhsatsız tabanca, 20 gram esrar, çok sayıda boş gözaltı takip formu ele geçirilmiştir. Hırsızlık ve benzeri suçlardan sabıkalı oldukları ifade edilen şüpheliler mahkemece tutuklanarak cezaevine konulmuştur (www.turkiyegazetesi.com). Şebeke üyelerinin, belge başına 100 ila 1000 dolar aldıkları belirlenmiştir (www.ntvmsnbc.com).

- Emniyet Genel Müdürlüğü Kaçakçılık birimleri tarafından yapılan “Örümcek Ağı” adlı operasyonda, bir milyar dolarlık hayalî ihracat ve sahte fatura yolsuzluğu ortaya çıkarılmıştır. İzmir'de yapılan Balina operasyonunun devamı niteliğindeki operasyonun ismi, şebekenin örümcek ağı gibi Türkiye'yi sarmasından dolayı konulmuştur. Dönemin İçişleri Bakanı Rüştü Kazım Yücelen de "Örümcek Ağı" operasyonunun mali boyutunun 3 milyar doları bulduğunu açıklamıştır (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003).
- Bufalo adı verilen operasyonla ilgili çalışmalar, Türkiye'de tüketilen etlerin yüzde 37'sinin yurtdışından kaçak yollardan getirildiği ihbarıyla 1999 yılının Aralık ayında başlamıştır. Ankara DGM savcısı Talat Şalk'ın koordinesinde oluşturulan 6 ekip (Hürriyet Gazetesi, 10.11.2000), iddiaları araştırmış ve bazı firmaları takibe almıştır. Bir yıllık çalışmanın ardından 9 Kasım 2000 günü İstanbul, Ankara, İçel, Antalya, Bursa ve Mardin olmak üzere 6 ilde eş zamanlı operasyonlar gerçekleştirilmiş ve 24 kişi gözaltına alınmıştır. Limanlardaki tonlarca ete el konulmuştur. Hindistan, Pakistan gibi ülkelerden gemilerle getirilen etlerin serbest bölgelerdeki depolara boşaltıldıkları, sonra da TIR'larla büyük şehirlere pazarlandığı anlaşılmıştır. Yolsuzluğun boyutunun ise yaklaşık 500 trilyon lira olduğu ileri sürülmektedir. Operasyon ilerledikçe kaçakçılık yöntemleri yetkilileri bile hayrete düşürmüştür. Etler, salam, sosis gibi ürünlere dönüştürüleceği beyan edilerek yurtdışından ithal ediliyordu. İthal edilen ürünler

iç piyasaya sürülerek evraklar üzerinde ihraç edilmiş gibi gösteriliyordu. Bu yolla vergi iadesi ve ihracat teşvik primi de alınarak çifte vurgun gerçekleştiriliyordu. Bir başka yöntem ise, ülkeye sokulan dondurulmuş etlerin kağıt üzerinde yağ olarak gösterilmesidir. Et olarak beyan edildiğinde yüzde 230 vergi ödenmesi gereken et, yağ olarak gösterilerek vergi ödenmiyordu (www.polisiye.com). Altı ilde gerçekleştirilen operasyonda; yurtdışından getirilen bufalo etlerinin, sahte belgelerle iç piyasaya sürüldüğü belirlenmiştir. X Gıda'nın, bu yolla yaklaşık 500 trilyon liralık yolsuzluk yaptığı saptanmıştır (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003).

- 13 Ocak 2001 tarihinde İçişleri Bakanlığı Basın Müşavirliği'nden yapılan açıklamada sahte belgelerle tarım ürünlerini ihraç etmiş gibi göstererek haksız KDV alındığı ve devletin dolandırıldığı iddiası ile Mersin'de “Hasat Operasyonu” başlatılmıştır. Yapılan operasyonda 25 kişi gözaltına alınmıştır. S Firması ile Ş Gıda Sanayi işyerinde yapılan aramalarda 50 çuval dolusu evrağa el konulmuştur. Ardından, X Tarım Satış Kooperatifleri Birliği eski Genel Müdürü M.O.'nun da aralarında bulunduğu altı yöneticinin, Ş Gıda Sanayii ile birlikte altı ayrı şirkete ucuz mercimek sattığı ve devleti 316 milyar lira zarara uğrattığı için görevden alınmıştır. Serbest Bölge üzerinden yapılan ticari işlemin vergiden muaf olması nedeniyle firmalar hem vergi ödememiş, hem de ihraç nedeniyle trilyonlarca liralık vergi iadesi almışlardır (www.polisiye.com).
- X İli Devlet Tiyatrosu'ndaki sahte fatura yolsuzluğu iddiaları üzerine X İli Cumhuriyet Başsavcılığı'nın talimatıyla başlatılan “1. Perde Operasyonu”, en kısa operasyonlardan birisi olmuştur. Beş günde tamamlanan operasyonda Devlet Tiyatroları Genel Müdürü Bay A gözaltına alınmıştır. Tiyatrodaki evraklara el konulmuş ve 5 çuval evrak emniyete götürülmüştür. Faturalar incelenmiş ve tiyatroya fatura kesen firma sahiplerinden bilgi alınmıştır. Devlet Tiyatroları Genel Müdür Yardımcısı Bay S'ye göre sorun faturaların kesildiği firma sahibinin faturaların kendisine ait olmadığını söylemesinden kaynaklanıyordu. Bay S, yolsuzluk iddiasına konu malların çoğunun tiyatro deposunda olduğunu, üstelik, X İli Devlet Tiyatroları'nın dolandırılmış bile

olabileceğini belirtmiştir. Ancak, X İli Emniyet Müdürü yaptığı açıklamalarda olayın naylon ya da şişirilmiş fatura boyutlarından çıkarak yolsuzluğun daha büyük olduğunu söylemiştir. X İli Devlet Tiyatrosu Genel Müdürü Bay Z'nin tiyatroya alınmış gibi gösterilen malzemeleri villasında kullandığı iddia edilmiştir (www.polisiye.com).

- Ankara, Çankırı ve İstanbul'da aynı anda başlatılan ve X Holding ve Y Holding'e yönelik düzenlenen operasyonda aralarında X Holding'in sahibi S.D.'nin de bulunduğu 14 kişi gözaltına alınmıştır. Holdinglerin şeker fabrikalarından “yurtdışına ihraç edeceğiz” diyerek düşük fiyatla aldıkları şekerleri sahte belgelerle ihraç edilmiş göstererek iç piyasaya sürdükleri belirlenmiştir. Bunun yanısıra, hayali şeker ihracatçılığıyla Ankara ve Çankırı'daki vergi dairelerinden trilyonlarca liralık KDV ve teşvik primi alınarak ikinci bir vurgun daha gerçekleştirildiği ortaya çıkmıştır. X Holding ve Y Holding'in yöneticileri naylon faturalarla, A Bank'ın eski sahibi M.D.'nin 55 milyon dolarlık fatura açığını kapatmasına yardımcı olmuşlardır (www.polisiye.com).
- 2006 yılı Ekim ayında, Zonguldak'ın Ereğli ilçesinde, sac sektöründe 36 milyon YTL'lik 2000 adet sahte fatura tespit edilmiş ve olayla ilgili Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulmuştur. Anadolu Ajansı muhabirinin aldığı bilgiye göre, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlığı, araştırmaları sonucu Ereğli'de bazı sac tüccarlarının sahte fatura düzenleyerek vergi kaçırdıklarından şüphelenilmesi üzerine, vergi denetmenleri tarafından inceleme başlatmıştır. Ankara ve İstanbul'un yanı sıra çok sayıda ili kapsayan, 36 milyon YTL tutarında 2 bin adet sahte fatura düzenlendiği tespit edilmiştir. Araştırmada, sahte belgelerin birkaç kez isim değiştirilerek Türkiye'nin çeşitli yörelerinde kullanıldığı belirlenmiştir. Olayla ilgili çok sayıda kişi hakkında savcılığa suç duyurusunda bulunulmuştur (www.istanbulfm.com.tr, 11.10.2006). Zonguldak Vergi Dairesi Başkanı Hüseyin Bayar, vergi denetmenlerinin incelemelerini halen sürdürdüklerini, sahte fatura adedinin ve parasal miktarının daha da artacağını tahmin ettiklerini söylemiştir. Bayar, yaklaşık 4 ay önce başlayan

incelemelerin 5-6 ay devam edeceğini belirtmiştir (Hürriyet Gazetesi, 11.10.2006). Bayar, bu sahte belgeleri alarak kullananların; Katma Değer, Kurumlar ve Gelir Vergisi yönünden matrahlarını küçültmek, yok etmek gayesiyle hareket ettiklerini, söz konusu belgelerle vergi iadesi almak amacı güdenlerin de olabileceğini belirtmiştir. Kısa sürede tespit edilen sahte belge adedinin yanı sıra parasal miktar dikkate alındığında, işin ürütücülüğü ve boyutunun ortaya çıktığını ifade eden Bayar, Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yapılan bu tür tespitlerde 3 kat ceza ve gecikme faizi uygulanırken, sahte belge düzenleme ve kullanımından dolayı da savcılığa suç duyurusunda bulunulduğunu sözlerine eklemiştir (www.kenthaber.com, 11.10.2006).

- Hürriyet Gazetesi'nde yer alan bir haberde, 1995'te kurulan bir şirketin yüzde 25 hissedarı ve Yönetim Kurulu Başkanı olan E.P., başından geçen bir naylon fatura olayını anlatmıştır: Ağustos ve Eylül 1997'de, İzmirli bir firmadan 3 faturada toplam 800 milyon liralık malzeme alınarak, Türkmenistan'a ihraç edilmiştir. 5 milyar liralık KDV iadesine başvurulmuştur. Söz konusu sahte faturalara ait KDV 200 milyon liradır. O yıl şirketin cirosu, tamamı ihracat olmak üzere 400 milyara yakındır. E.P. ve bir başka ortak o günlerde hisselerini diğer ortaklara devretmiştir. KDV iade başvurusu yapıldıktan sonraki incelemede, söz konusu 3 faturayı kesen şirketin 1996 sonunda faaliyetine son verdiği, faturaların da Maliye'ye iade etmediği faturalar olduğu anlaşılmıştır. Sahte fatura iddiasıyla Maliye, savcılığa başvurmuş ve Savcı, faturaların alındığı tarihteki Yönetim Kurulu Başkanı olduğu için yalnızca E. P.'yi mahkemeye vermiştir (Hürriyet Gazetesi, 05.05.2002).
- İstanbul Defterdarlığı'nın 1998 yılında yapmış olduğu incelemelerde 19776 ücretlinin toplam 10 trilyon 75 milyar liralık (10.075.000 YTL) sahte fatura ve geçersiz fiş vererek 1 trilyon 10 milyar liralık (1.010.000 YTL) vergi iadesi aldığı ortaya çıkmıştır. Çalışan sayısı binin üzerinde olan 56 kamu ve özel şirket ile belediyelerdeki toplam 88612 kişinin verdiği vergi iadesi zarflarındaki fiş ve faturaların yüzde 22,32'sinin geçersiz olduğu belirlenmiştir. Bu belgelerden yüzde 67,84'ünün naylon fatura denilen sahte belgelerden oluştuğu tespit

edilmiştir. Yine, İstanbul Defterdarlığı'nın 1999 yılında yapmış olduğu incelemelerde ise denetlenen 54.108 ücretli arasından 12.039 kişinin verdiği geçersiz belge tutarının 10 trilyon 363 milyar lira (10.363.000 YTL) olduğu ortaya çıkmıştır. Bu kişiler geçersiz belgelerle toplam 1 trilyon 45 milyar liralık (1.045.000 YTL) vergi iadesi almışlardır. Bu belgelerin yüzde 58,12'si naylon faturalardan, yüzde 41,88'i de geçersiz fiş ve belgelerden oluştuğu tespit edilmiştir (Şener, 1999).

- 2006 yılı Nisan ayında, İstanbul merkezli yabancı bir ilaç firması, vergi denetmenlerinin resmî tutanağı sonrası muhasebe müdürünün iş akdini tazminatsız feshetmiştir. Gerekçe olarak da müdürün vergi iade zarflarındaki sahte faturalar gösterilmiştir. Yine, İstanbul Anadolu yakasındaki bir şirkete ait işçilerin bir günde yaptıkları alımlar “gerçek hayata açıkça aykırılık” teşkil ettiği için kabul edilmemiştir. Aynı şirkette çalışan işçilerden bazıları bir defada 540, 486 ve 432 YTL'lik taze balık, 330 ve 152,5 YTL tutarında fasulye aldıklarını beyan etmişlerdir. İşçilerin 202 YTL'lik elma, 200 YTL'lik erik ve 954,72 YTL'lik dana eti alımı da müfettişlerin dikkatinden kaçmamıştır. Fatura ve fişler gerçek olduğu halde bir işçinin evine bir defada bu kadar gıda maddesi alımı yapamayacağını belirten müfettişler belgeleri geçersiz saymıştır. Aynı şirkete ait 4 ayrı imzasız kira kontratosu beyanı ile kapsam dışı olan gözlük camı, kol saati, el çantası, cüzdan ve kaşesiz faturalar da iade edilecek tutardan düşülmüştür. İstanbul'daki vergi daireleri, en fazla işçi çalıştıran 100 şirketi yazıyla uyararak, personele ait hayali beyanları iptal etmelerini istemiştir. Bunlardan 80 işyerindeki 11 bin 56 kişiye ait zarfın incelemesi tamamlanarak, geçerli ve geçersiz kısımları ayrıştırılmış halde Maliye kayıtlarına girmiştir. Buna göre, 80 işyerinde 997 sahte belge mukabilinde talep edilen 66 bin 119 YTL iade kapsamından çıkarılmıştır. 84 bin 673 belge ise geçersiz sayılarak 2 milyon 550 bin YTL'lik tutarın ödenmesinin önüne geçilmiştir (Zaman Gazetesi, 09.04.2006).

3.1.3. Vergi Kaçakçılığı İle İlgili Genel Bilgiler

“Vergi kaçakçılığı, mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi, bazı gerçeklere aykırı beyanlarda bulunmak veya başka biçimlerde verginin noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesi durumlarına denir”. Vergi kaçırma yöntemleri oldukça çeşitlidir. (Kaya, 1996: 12)

Türkiye’de görülen en yaygın muhasebe hile yöntemlerinden biri “kayıtdışı işlemlerdir”. Hesap Uzmanları Kurulu’nun Devlet İstatistik Enstitüsü verilerine göre ve katma değer vergisini temel alarak, 1998-2004 yılları için uyguladıkları modele göre Türkiye’de kayıtdışı ekonominin GSMH’ye oranı, söz konusu yıllar arasında yüzde 26-37 arasında değişmiştir. Araştırmaya göre, kayıtdışının ulusal gelire oranının en yüksek olduğu yıl yüzde 37.26 ile 1998 yılı olmuştur. Raporda, 1999 ve 2000 yıllarında kayıtdışı oranının düşme eğilimi gösterdiği ve en düşük oranının da yüzde 26 ile 2000 yılında gerçekleştiği belirtilirken, 2001 yılında bu oranın yüzde 31’e yükseldiği, 2002-2004 yıllarında yüzde 30 civarında olduğu ifade edilmiştir (Bilanço Dergisi, Haziran 2005: 5).

1998 – 2004 yılları arasında kayıtdışı ekonominin GSMH’ye oranı ve kayıtdışı işlemlerin yol açtığı vergi kaybı Tablo 2’de özetlenmiştir:

TABLO 2: TÜRKİYE’DE KAYITDIŞI EKONOMİNİN GSMH’YE ORANI VE VERGİ KAYBI

YILLAR	KAYITDIŞI / GSMH (%)	VERGİ KAYBI (Ttrilyon TL)
1998	37,26	3.423
1999	33,46	4.573
2000	26,12	5.692
2001	31,48	11.612

2002	29,74	15.216
2003	29,61	19.667
2004	30,07	22.524

(Bilanço Dergisi, Haziran 2005: 5)

1998 – 2004 yılları arasında kayıtdışı ekonominin yol açtığı vergi kaybının vergi türlerine göre dağılımı Tablo 3’te özetlenmiştir:

TABLO 3: 1998 - 2004 YILLARI ARASINDA KAYITDIŞI EKONOMİNİN YOL AÇTIĞI KATMA DEĞER VERGİSİ, GELİR VERGİSİ, KURUMLAR VERGİSİ VE TOPLAM VERGİ KAYBININ BOYUTLARI (TRİLYON TL)

YILLAR	KAYITDIŞI	KDV KAYBI	GELİR VERGİSİ KAYBI	KURUMLAR VERGİSİ KAYBI	TOPLAM VERGİ KAYBI
1998	19.941	2.004	1.168	251	3.423
1999	25.799	2.655	1.460	458	4.573
2000	32.810	3.704	1.441	547	5.692
2001	56.497	7.367	3.223	1.002	11.612
2002	80.023	10.293	3.500	1.422	15.216
2003	103.357	13.125	4.340	2.202	19.667
2004	128.976	14.843	4.782	2.899	22.524

(Bilanço Dergisi, Haziran 2005: 5)

Maliye Bakanlığı denetim birimlerince 2003 yılında yapılan vergi inceleme sonuçlarının vergi türleri itibarıyla dağılımı çarpıcı sonuçlar ortaya çıkarmıştır. 2003 yılında yapılan incelemelerde 68 bin 251 rapor düzenlenmiştir. 25,5 katrilyonluk matrah incelemesi yapan denetim elemanları 18,8 katrilyonluk matrah farkı bulmuştur. Bu matraha göre, 1,2 katrilyon vergi farkı ortaya çıkmıştır. 1,8 katrilyon vergi cezası ve 139 trilyon usulsüzlük cezası kesilmiştir. Vergi inceleme sonuçlarının vergi türleri itibarıyla dağılımına bakıldığında ana vergi kalemlerinde en yüksek beyan dışılık

kurumlar vergisinde ortaya çıkmaktadır. Denetim birimleri tarafından kurumlar vergisi ile ilgili 8 bin 571 rapor düzenlenmiştir. 762 trilyonluk matrah incelenmiş ve 1,2 katrilyonluk matrah farkı bulunmuştur. Dolayısıyla, her 100 liralık beyana karşılık 162 liranın beyan dışı bırakıldığı anlaşılmaktadır. 1,2 katrilyon liralık matrah farkı kurumlar vergisinde 134 trilyon liralık vergi farkı ortaya çıkarmaktadır. Kurumlar vergisine ilişkin yapılan incelemeler sonucunda 194 trilyon lira vergi cezası ve 98 trilyon liralık usulsüzlük cezası kesilmesi istemi rapora bağlanmıştır (Bilanço Dergisi, Ekim 2004: 7).

2003 yılında denetim birimleri tarafından yapılan vergi inceleme sonuçları Tablo 4'te özetlenmiştir:

**TABLO 4: 01.01.2003 - 31.12.2003 TARİHLERİ ARASINDA
DENETİM BİRİMLERİNCE YAPILAN VERGİ İNCELEME SONUÇLARI**

VERGİNİN ADI	DÜZENLENEN RAPOR SAYISI	İNCELENEN MATRAH (MİLYON TL)	BULUNAN MATRAH FARKI (MİLYON TL)
GELİR VERGİSİ	16605	822.177.651	617.120.044
KURUMLAR VERGİSİ	8571	762.037.174	1.237.498.373
KATMA DEĞER VERGİSİ	17468	11.171.196.071	1.516.704.183
BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ	504	4.156.824.975	3.362.179.232
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	72	5.258.840	11.627.720
DAMGA VERGİSİ	441	349.831.174	8.529.012.912
KDV İADESİ	952	89.217.362	15.763.644
GEÇİCİ VERGİ	2890	62.737.518	12.552.594
DİĞER	20748	8.143.914.506	3.424.518.438

TOPLAM	68251	25.563.195.271	18.834.977.140
---------------	--------------	-----------------------	-----------------------

(Bilanço Dergisi, Ekim 2004: 8)

Maiye Bakanlığı denetim elemanları ile vergi dairesi müdürleri tarafından yapılan vergi inceleme sonuçları, 2004 yılında da vergi kaçağının yüksek boyutlarda olduğunu ortaya çıkarmıştır. 2004 yılında yapılan vergi inceleme sonuçlarının vergi türleri itibarıyla dağılımı Tablo 5'te özetlenmiştir:

**TABLO 5: 01.01.2004 - 31.12.2004 TARİHLERİ ARASINDA
DENETİM BİRİMLERİNCE YAPILAN VERGİ İNCELEME SONUÇLARI**

VERGİNİN ADI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH (MİLYON TL)	BULUNAN MATRAH FARKI (MİLYON TL)
GELİR VERGİSİ	39.666	2.423.137.990	6.527.744.340
KURUMLAR VERGİSİ	15.796	2.952.907.834	4.345.800.615
KATMA DEĞER VERGİSİ	30.192	15.209.915.947	4.086.168.747
BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ	694	96.637.244	105.176.629
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	2.333	17.221.732	2.465.234
DAMGA VERGİSİ	954	106.366.291	1.358.637.476
KDV İADESİ	727	216.342.961	15.969.087
GEÇİCİ VERGİ	9.417	69.455.429	463.908.243
DİĞER	54.102	1.032.067.319	2.107.046.249
TOPLAM	153.881	22.124.052.747	18.712.916.620

(Bilanço Dergisi, Mayıs 2005: 2-3)

1985 - 2002 yılları arasında, vergi kanunları uygulaması ile ilgili olarak Türkiye genelinde yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimi sonuçları Tablo 6’te özetlenmiştir:

**TABLO 6: VERGİ KANUNLARI UYGULAMASI İLE İLGİLİ OLARAK
TÜRKİYE GENELİNDE YAPILAN YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ
SONUÇLARI**

YILLAR	DENETLENEN MÜKELLEF SAYISI	KESİLEN USULSÜZLÜK TUTARI CEZASI (MİLYON TL)
1985	4.038.400	3.091
1986	4.293.364	10.607
1987	4.087.337	10.296
1988	5.315.475	15.098
1989	4.382.291	28.674
1990	5.886.550	87.057
1991	5.351.730	75.505
1992	5.966.359	117.302
1993	5.599.709	246.224
1994	4.254.838	801.311
1995	4.127.233	1.540.240
1996	4.647.853	2.748.224
1997	3.898.920	3.516.235
1998	4.460.098	7.367.988

1999	4.731.624	10.964.412
2000	5.430.971	19.771.849
2001	3.448.523	29.703.010
2002	2.816.037	45.840.631

(Bilanço Dergisi, Eylül 2003: 4)

Maliye Bakanlığı'na bağlı, maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri, hesap uzmanları, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleri tarafından 1998 – 2004 yılları arasında yapılan vergi inceleme sonuçları kayıtdışı işlemlerin boyutunu gözler önüne sermektedir. Yapılan vergi incelemeleri Tablo 7'de özetlenmiştir:

TABLO 7: 1998 – 2004 YILLARI ARASINDA YAPILAN VERGİ İNCELEME SONUÇLARI

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH (MİLYON TL)	BULUNAN MATRAH FARKI (MİLYON TL)
TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI	1998	437	20.945.829	92.549.075
HESAP UZMANLARI KUR. BŞK.	1998	4174	714.904.254	184.860.388
GELİRLER KONTROLÖRLÜĞÜ	1998	2502	135.198.268	142.230.580
VERGİ DENETMENLERİ	1998	61635	892.309.537	264.580.795
TOPLAM	1998	68748	1.763.429.888	684.220.838
TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI	1999	266	949.882	1.253.548
HESAP UZMANLARI KUR. BŞK.	1999	2372	271.577.739	512.999.652
GELİRLER KONTROLÖRLÜĞÜ	1999	1287	132.258.743	192.873.769

VERGİ DENETMENLERİ	1999	47428	867.110.509	328.992.640
TOPLAM	1999	51353	1.271.896.873	1.036.119.609
TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI	2000	272	43.616.463	59.070.136
HESAP UZMANLARI KUR. BŞK.	2000	3103	1.223.427.564	959.008.208
GELİRLER KONTROLÖRLÜĞÜ	2000	1650	658.274.904	430.973.298
VERGİ DENETMENLERİ	2000	55310	1.695.702.732	538.050.372
TOPLAM	2000	60335	3.621.021.663	1.987.102.014
TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI	2001	171	20.199.426	4.712.672
HESAP UZMANLARI KUR. BŞK.	2001	2559	3.858.514.397	11.787.795.735
GELİRLER KONTROLÖRLÜĞÜ	2001	2594	275.498.146	550.108.491
VERGİ DENETMENLERİ	2001	46013	2.288.863.774	958.446.579
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLERİ	2001	16949	846.546.767	177.254.201
TOPLAM	2001	68286	7.289.622.510	13.478.317.678
TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI	2002	3109	106.857.163	88.630.031
HESAP UZMANLARI KUR. BŞK.	2002	1709	1.256.001.304	2.178.525.931
GELİRLER KONTROLÖRLÜĞÜ	2002	3078	6.806.929.429	3.605.275.778
VERGİ DENETMENLERİ	2002	56864	5.216.011.211	1.803.750.356
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLERİ	2002	48484	477.592.948	295.148.552
TOPLAM	2002	113244	13.863.392.055	7.971.330.648
TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI	2003	1917	347.946.563	117.195.151
HESAP UZMANLARI KUR. BŞK.	2003	1241	4.518.510.330	9.649.903.504

GELİRLER KONTROLÖRLÜĞÜ	2003	2682	10.955.223.073	5.212.493.300
VERGİ DENETMENLERİ	2003	47886	8.699.782.793	3.309.729.644
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLERİ	2003	14525	1.041.732.512	545.655.543
TOPLAM	2003	68251	25.563.195.271	18.834.977.142
TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI	2004	219	19.154.936	15.350.867
HESAP UZMANLARI KUR. BŞK.	2004	2494	6.139.712.986	8.999.706.865
GELİRLER KONTROLÖRLÜĞÜ	2004	2251	3.360.258.119	5.713.052.507
VERGİ DENETMENLERİ	2004	50292	11.198.767.276	2.836.615.496
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLERİ	2004	98625	1.406.159.430	1.148.190.885
TOPLAM	2004	153.881	22.124.052.747	18.712.916.620

(Bilanço Dergisi, Ocak 2004: 3 ve Bilanço Dergisi, Mayıs 2005: 4).

3.1.4. Hayali İhracat İle İlgili Hileli İşlemler

En geniş anlamda ihracat, bir ülke sınırları içerisinde serbest dolaşımda bulunan (bu ülkede yetişen, üretilen veya başka ülkelerden ithal edilmiş) malların ve hizmetlerin başka ülkelere satılması veya gönderilmesi anlamına gelmektedir. Dar anlamda ise, yabancılara ya da Türkiye dışında yerleşik Türklere yapılan mal satışlarını ve sözkonusu malların bu amaçla yurtdışına gönderilmesini ifade etmektedir (<http://www.turkforum.net/showthread.php?t=121848>). Hayali ihracat ise, yurt dışına herhangi bir mal gönderilmeksizin sahte belgelerle ihracat yapılmış gibi gösterilmesi işlemidir. Bu yolla işletmeler büyük miktarlarda KDV iadesi alabilmektedirler.

Hayali ihracatta amaç vergi kaçırmaktır. Hayali ihracatın yapılmasının kolay olması vergi kaçakçılığının boyutunu genişletmektedir. 1999 Ocak - Ekim aylarını kapsayan on ayda 325.4 trilyonluk KDV iadesi yapılmışken, 2000 yılının aynı döneminde yüzde 97,5 fazlasıyla 642.5 trilyon liralık KDV iadesi yapılmıştır. Oysa 2000 yılında ihracattaki

artış yüzde 4'ten ibarettir. Yapılan incelemeler, hayali ihracatta önemli ölçüde haksız vergi iade edildiğini ortaya koymaktadır (Milliyet Gazetesi, 01.12.2000). Konuya ilişkin basında ve websitelerinde çıkan haberlere aşağıda yer verilmiştir. Haberlerde adı geçen şahıslar yine isim ve soyisimlerinin baş harfleriyle belirtilecektir.

- A Holding'e yönelik yapılan "Paraşüt Operasyonu" adı verilen hayali ihracat operasyonunda, aralarında holdingin sahibi Y.A.'nın da bulunduğu 39 kişi gözaltına alınmıştır. Bunlardan 19'u tutuklanarak cezaevine konulmuştur. Operasyonda, 120 ton kaçak çay, 800 ton kaçak prinç, 2 bin 275 ton kaçak şeker ele geçirilmiştir. A Holding'in, bugüne kadar 948 ton muz, 1075 ton motorin, 8362 ton madeni yağ, 209 ton ayçiçek yağı, 473 ton kırmızı mercimek, 10 ton kahve, 419 ton ham pamuk yağı, 489 ton mısır ve 491 ton benzini kaçak yollardan ülkeye soktuğu belirlenmiştir. Sahte belgeler kullanılarak yapılan hayali ihracatlarla devletin, yaklaşık 126 trilyon lira zarara uğratıldığı saptanmıştır. Bu operasyonla, devlet bütçesine 500 trilyon lira katkı sağlanmıştır (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003).
- Bursa'daki K Tekstil'e yönelik hayali ihracat operasyonunda, aralarında şirket sahibi O.K.'nın da bulunduğu 24 kişi gözaltına alınmış ve bunlardan ikisi tutuklanmıştır. K Tekstil'in, ithal ettiği tekstil ürünlerini sahte belgelerle ihraç etmiş gibi göstererek iç piyasaya sürdüğü belirlenmiştir. 2 milyon dolarlık hayali ihracatın ortaya çıkartıldığı, adını da yolsuzluğun "hayali" niteliğinden alan Hayal Operasyonu'nda, bütçeye 100 trilyon lira katkı sağlanmıştır (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003).
- Bursa'da faaliyet gösteren U Tekstil ve Konfeksiyon Dış Ticaret A.Ş.'ye yönelik yapılan "Kartopu Operasyonu" adı verilen hayali ihracat operasyonunda, 21 kişi yakalanmıştır. Yakalanan kişilerden beşi tutuklanırken, yakalanamayan on kişi hakkında gıyabi tutuklama kararı çıkartılmıştır. Beş ilde gerçekleştirilen operasyonda, söz konusu şirketin, devletten yaklaşık altı trilyon lira vergi iadesi aldığı belirlenmiştir (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003). Hayali ihracat ve sahte belgelerle KDV iadesi alındığı iddiasıyla düzenlenen operasyonda, şirketin 1998-2000 yıllarında Sarp, Gaziantep ve Haydarpaşa gümrüklerinden tümüyle sahte ya da tahrifatlı 76 gümrük çıkış beyannamesiyle hayali ihracat yaptığı belirlenmiştir (www.polisiye.com).

- İzmir'de faaliyet gösteren X Seyahat Firması'na yönelik hayali ihracaat operasyonunda, aralarında firma sahibi M.N.'nin de bulunduğu toplam 87 kişi gözaltına alınmış ve bunlardan 42'si tutuklanmıştır. Yaklaşık 100 trilyon liralık hayali ihracat yapan firmanın, sahte belgelerle devletten 11 trilyon lira vergi iadesi aldığı tespit edilmiştir (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003).
- X Holding'e yönelik hayali ihracat operasyonunda aralarında holding sahibi S.D.'nin de bulunduğu toplam 14 kişi gözaltına alınmış ve bunlardan altısı tutuklanmıştır. Söz konusu holdingin, şeker fabrikalarından ihraç kaydıyla aldığı şekerleri, sahte belgelerle ihraç etmiş gibi gösterip iç piyasaya sürdüğü belirlenmiştir. Holdingin, 10 trilyon lira haksız kazanç elde ettiği saptanmıştır (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003).
- Antalya'da faaliyet gösteren X A.Ş. ve Y Denizcilik Şirketi'ne yönelik yapılan hayali ihracat operasyonunda, aralarında X A.Ş.'nin sahibi S.B.'nin de bulunduğu 14 kişi tutuklanmıştır. İki firmanın, iç piyasaya sürdüğü akaryakıtı “ihraç etmiş” gibi gösterdiği belirlenmiştir. Operasyon şirkete ait geminin içindeki mültecilerle birlikte fırtınada batmasının ardından başladığı için “Fırtına Operasyonu” adını almıştır (Hürriyet Gazetesi, 02.06.2003). Yapılan yolsuzlukta kullanılan yöntem Buffalo Operasyonu'ndakileri andırıyordu. İthal edilen akaryakıt üçüncü bir ülkeye ihraç edilmiş gibi gösterilip sahte belgelerle trilyonlarca liralık vergi iadesi alınıyordu. Aynı zamanda, akaryakıt iç piyasaya maliyetinin iki katına sürülerek ikinci bir vurgun gerçekleştiriliyordu. Kayıtdışı akaryakıtın bin tondan fazla olduğu ileri sürülmüştür. Kaçakçılığın maddi boyutu ise 100 trilyon liradır. Savcılığın incelemesinde ise R Denizcilik sorumlusu T.Y.'nin sahte beyannameler ve kaşelerle gemilere vurulan sahte mühürler hazırladığı, Antalya gümrüğündeki görevlilerin ise hayali satışa onay vererek kaçakçılığa karıştığı ortaya çıkmıştır. Üç üst düzey görevli gözaltına alınmıştır (www.polisiye.com).
- Hayali ihracat ve naylon fatura sahtekarlığını ortaya çıkarmak için düzenlenen bir operasyona yolsuzluğun büyüklüğü nedeniyle “Balina Operasyonu” adı verilmiştir. 300 paravan şirket ve katrilyonluk yolsuzluğun ortaya çıkarıldığı operasyona pek çok ünlü isim karışmıştır. Balina Operasyonu, aynı zamanda pek çok bürokratin işadamlarıyla nasıl kirli ilişkiler kurduğunu gözler önüne seren ilk operasyon olmuştur. Operasyon İzmir'de bulunan ve yurt dışına tekstil ürünü yerine kumaş parçaları gönderen 6 tekstil şirketine baskın düzenlenmesiyle başlamıştır. Önceleri hayali ihracat ve naylon fatura

yoluyla yapılan 50 trilyonluk bir yolsuzluktan bahsedilirken operasyon ilerledikçe rakamın tahmin edilenden çok daha fazla olduğu, nerdeyse katrilyonlara ulaştığı anlaşılmıştır. Naylon faturaların kesildiği 250'yi aşkın paravan şirket ortaya çıkarılmıştır. 23 gümrükçü görevden uzaklaştırılmıştır. Yolsuzluğun en önemli isimlerinden A.Y. ise 5 ay boyunca arandıktan sonra Balina Operasyonu'nun 102. sanığı olarak yakalanmıştır. 1990 yılında X gazetesinin sahibi olan A.Y. sorgusunda "kendisiyle birlikte hayali ihracatın Türkiye'de 4 profesörü" olduğunu, bunların Y ilçesi eski belediye başkanı G.A.'nın kocası O.A. ile Balina sanıkları B.E. ve Ş.G. olduğunu söylemiştir. Kurduğu yaklaşık 300 paravan firma aracılığıyla hayali şirketlere alt fatura düzenleyen A.Y.'nin gerçekleştirdiği hayali ihracat rakamının da 1 milyar doları bulduğu tahmin edilmiştir. Boyutları katrilyonlara ulaşan hayali ihracat vurgunu; hesap uzmanları, gümrük müfettişleri ve gelirler baş kontrolörlerinden oluşan bilirkişi heyetinin raporlarıyla da doğrulanmıştır. Vurgunda hayalici şirketlerin alt faturalarına onay veren yeminli mali müşavirlerin tutuklu eski Sayıştaş Denetçisi D.K. ile V.B.Y. olduğu saptanmıştır. Son olarak 20 kişinin gözaltına alındığı operasyonda hayaliciilerin Türkiye organizasyonunun Haydarpaşa Gümrüğü'ne dayandığı anlaşılmıştır. Balina soruşturmasında 350 klasörü kapsayan bilgi, belge ve bilirkişi raporu mahkemeye teslim edilmiş, ayrıca Maliye Başmüfettişlerince 8 bin sayfalık rapor hazırlanmıştır. İzmir DGM Cumhuriyet Savcılığı'nın hazırladığı iddianamede M.N., B.E., A.Y., A.Ö. ve G.G. oluşturdukları çıkar amaçlı suç örgütünün yöneticisi, 71 sanık ise bu örgütün üyeleri olmakla suçlanmıştır. Adam öldürmeye azmettirmekten dolandırıcılığa kadar 11 ayrı suç tespit edilmiştir. İddianamede ayrıca, organizasyon merkezlerinin İzmir, İstanbul, Uşak, Gaziantep ve Iğdır olduğu, oluşturulan organizasyonlarla sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler düzenlenerek ilgili vergi dairelerinden ihracata dayalı yüksek miktarlarda KDV iadesi alındığının bilirkişi raporları, sanık, tanık ifadeleri, banka kayıtları doğrultusunda belirlendiği belirtilmiştir. Balina operasyonunda pek çok bürokrat KDV ödenmesi sırasında rüşvet karşılığında kolaylık sağlamak, yakın ilişkiler kurmakla suçlanmıştır. Operasyon kapsamında çok sayıda memur ve bürokrat tutuklanmıştır (www.polisiye.com).

- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu ilk karapara dosyasını, ortağı M.C. ile birlikte 1.7 milyar dolarlık hayali ihracat gerçekleştirdiği iddiasıyla yargılanan O.A. için hazırlamıştır. Raporda, O.A.'nın 1996 yılında 2.5 trilyon lira, yani o günkü kurla 40 milyon dolar kara para akladığı belirtilmiştir. Hesap Uzmanları Kurulu, O.A. ve M.C.'nin kurduğu hayali ihracat organizasyonlarını gerçekleştiren A Adi Ortaklığı hakkında hazırladığı vergi inceleme raporunu geçen yıl Şişli Cumhuriyet Savcılığı'na

sunarak, karapara davası açılmasını istemiştir. Savcılık bunun üzerine, kuruldan karapara raporu hazırlanmasını istemiştir. Kurul, söz konusu raporu Ocak 2002'de tamamlayarak Mali Suçlar Araştırma Kurulu'na (MASAK) göndermiştir. 1995 - 1998 yılları arasında toplam 1.7 milyar dolarlık hayali ihracat gerçekleştiren O.A.'nın bu yıllar arasında en az 200 milyon dolar karapara akladığı hesaplanmıştır (Milliyet Gazetesi, 07.05.2002).

- 2006 yılı Aralık ayında, İskenderun'daki E Şirketi'nin sahibi A.K., uluslararası bir ticarete aracılık edeceğini söyleyerek hazırladığı sahte belgelerle bir bankayı 1 milyon 178 bin dolar dolandırdığı gerekçesiyle tutuklanmıştır. 1992 yılında kurduğu E Şirketi ile uluslararası demir ticareti yapan A.K., Suriyeli X şirketinin Ukraynalı Y şirketinden 3 bin ton demir alacağını, bu ticarete de kendi şirketlerinin aracılık edeceğini söyleyerek, hazırladığı sahte belgeleri Bakırköy Tekstil Bank şubesine vermiştir. Daha önceden “akreditife” anlaşması bulunan A.K.'nin başvurusunu inceleyen banka yetkilileri 1 milyon 178 bin doları A.K.'nin hesabına aktarmıştır. A.K. da aldığı paranın 700 bin dolarını Litvanya'daki bir bankaya, 300 bin dolarını da dolandırıcılık olayıyla bağlantılı olduğu belirtilen Polonyalı bir kişiye vermiştir. Tekstil Bank'ın Suriyeli şirketin parayı göndereceği SBA Paris Bank'la temasa geçmesi üzerine dolandırıcılık ortaya çıkarılmıştır. Banka yetkililerinin Bakırköy Cumhuriyet Savcılığı'na başvurması üzerine A.K., İskenderun'daki şirket merkezinde gözaltına alınmıştır (Zaman Gazetesi, 14.12.2006).

3.1.5. Diğer Hileli İşlemlere İlişkin Olaylar

- Reuters, Wall Street Journal gibi dünyanın önde gelen haber ajansı ve gazetelerindeki haberlere göre, X şirketinin 2000-2004 yılları arasındaki muhasebe kayıtlarında görünmeyen toplam 514 milyon dolarlık bir “açıktan gelir”in olduğu ortaya çıkmıştır. Bu açıktan gelirin yüzde 80'inin X şirketinin farklı ülkelerdeki 7 ajansında bulunduğu belirlenmiştir. En büyük mali yolsuzluğun ise, bu şirketin Türkiye'deki iki ajansı olan A şirketi ile B şirketinde yapıldığı ortaya çıkmıştır. A şirketinin 31.8 milyon dolar, B şirketinin ise 14.5 milyon dolarlık gelirini muhasebe kayıtlarında göstermediği ileri sürülmüştür. Buna göre, Türkiye toplam 46.3 milyon dolarlık mali yolsuzluk ile, X şirketinin en fazla gelir kaçırdığı ülke konumundadır. X şirketinin Türkiye'deki ajanslarından birinin Yönetim Kurulu Başkanı P.K., Türkiye'de fazla bir paranın var olduğunu ancak bunun kayıt dışı olmadığını ileri sürmüştür. P.K., basında yapılan

haberlerde “kayıt dışı” kelimesinin kullanıldığını ancak bunun tamamen yanlış olduğunu ifade etmiştir. Bunun kayıt dışı değil, kayıt fazlası olduğunu belirten P.K., bu durumun değişik ülkelerdeki değişik muhasebe sistemlerinden kaynaklandığını ileri sürmüştür (Hürriyet Gazetesi, 14.10.2005). X şirketi, 2005 yılı Eylül ayında, çalışanların görevlerini kötüye kullanması sonucu muhasebe kayıtlarının tahrif edildiğini ve müşterilerden kayda geçmeyen ve gereğinden fazla ödemeler alındığını açıklamıştır. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) bu açıklamalarla birlikte, X şirketinde geniş çaplı bir inceleme başlatmıştır. Ayrıca, şirkete de 2000-2004 yılları arasındaki mali tablolarını yeniden açıklaması için 30 Eylül 2005’e kadar süre tanınmıştır. Ancak bu süre dolmasına karşılık şirket bu yıllara ilişkin mali tablolarını açıklayamamıştır. Grup tarafından, 2005 yılında gelir kayıtlarında 145 milyon dolarlık bir kayıp olduğu belirtilmiş, 2004 yılı ön mali sonuçlarına göre ise grubun 6.2 milyar dolar geliri bulunduğu açıklanmıştır. Grubun nakit ve nakit benzeri varlıklarının 1.6 milyar dolar ve toplam borcunun ise 2.3 milyar dolar olduğu bildirilmiştir (Hürriyet Gazetesi, 13.10.2005)

- Çoğu gurbetçi 10 bin 800 kişiden toplanan paralarla kurulan E Holding'e yönelik 2005 yılı Mart ayında yapılan operasyonda 35 kişi göz altına alınmıştır. SPK'nın E Holding'deki denetimleri, halktan izinsiz para toplandığını ve hesap hareketlerinin gizlendiğini ortaya koymuştur. Banka ve finans şubelerindeki hesaplar yasal defterlere aktarılmamış ve ortaklık yapısına ilişkin gerçek bilgi verilmemiştir. Yurtdışındaki vatandaşlardan topladıkları 300 milyon markın 250 milyon marklık kısmını batırdıkları belirlenen E Holding'de 5 ayrı ilde eşzamanlı baskınlarla yakalananlar arasında holdingin eski yönetim kurulu başkanı, banka müdürü, avukatlar ve emekli okul müdürünün de bulunduğu belirtilmiştir. İlk E Holding operasyonu öncesinde 250 milyon markın ortadan kaybolduğunu belirtip, daha sonra istifa eden R.A.'nın da gözaltına alındığı bildirilmiştir. Kilit isim, holdingin eski Yönetim Kurulu Başkanı M.E.'nin, daha önce birlikte çalıştığı yönetim kurulundaki kişiler aracılığıyla holdingden usulsüz para transferi yaptığı ileri sürülmüştür. Şirkette görevli bazı kişiler aracılığıyla holdinge ait 180 TIR dolusu mobilya ve makinelerin usulsüzce satılıp, parasının M.E.'ye aktarıldığı iddia edilmiştir. Bu kişilerin ayrıca Aydın'daki mermer ocağını da usulsüzce satıp, parayı kendi zimmetlerine geçirdikleri ileri sürülmüştür (Sabah Gazetesi, 21.03.2005). E Holding soruşturması kapsamında, holdinge bağlı şirketlerin bazı eski yöneticileri, menkul ve gayri menkulleri menfaatleri doğrultusunda kullanmakla suçlanmışlardır. Aralarında holdingin eski başkanı M.E.'nin de bulunduğu bazı yöneticilerin çoğu yurt dışındaki gurbetçilerden toplanan paraları, Sudan'da A

isimli bir şirket kurmak ve Almanya'da çeşitli firmalardan hurda makineler almak gibi yöntemlerle yurt dışına kaçırmaya çalışmakla suçlanmışlardır. Eski yöneticilerin karşılıklı anlaşmayla birbirlerine senet verdikleri, bu şekilde şirketleri borçlandırarak, haksız haciz işlemleriyle kazanç sağladıkları da iddialar arasında yer alıyor. Mart ayında düzenlenen operasyonlarda 21 kişi tutuklanarak, cezaevlerine gönderilmiştir. İddianamede, Aydın'da holdinge ait mermer üreten X şirketinin A.O.'nun adamlarına, 60 milyar lira gibi değerinin çok altında bir fiyatla satıldığı, şirketin bilirkişi tarafından biçilen değerinin ise 6 katrilyon lira olduğu yer almaktadır (Radikal Gazetesi, 01.06.2005).

- İstanbul Defterdarlığı 2005 yılı Temmuz ayında, “Sol Şerit Operasyonu” kapsamında, lüks otomobil sahibi 621 kişiyi mercek altına almıştır. Reina ve Sortie gibi gece kulüplerinin müdavimi bu kişilerden 129'unun Kurumlar veya Gelir Vergisi mükellefi olmadığı, 212'sinin de bir önceki yıl sıfır kâr veya zarar beyan ederek vergi ödemediği tespit edilmiştir. Maliyeciler, operasyonda kapsamında İstanbul'un ünlü gece kulüpleri Reina ve Sortie'nin otoparklarındaki lüks otomobilleri incelemeye almıştır. 2005 yılı Mart ayında sıfır kâr veya zarar beyan eden iki kişinin incelemesi tamamlanmıştır. Şirket sahibi olan, Porsche ve Cadillac marka otomobiller kullanan bu işadamlarından birine 309 bin YTL Kurumlar Vergisi matrah farkı ve 102 bin YTL vergi farkı olmak üzere toplam 411 bin YTL vergi tahakkuk ettirilmiştir. İşadamı, bu miktar ile İstanbul'daki vergi rekortmenleri listesine giren çok sayıda meslektaşını geride bırakmıştır. Şirketinin faaliyet alanıyla ilgisiz bir şekilde deniz araçlarını firmasının aktifine kaydederek vergi kaçıran bir başka kişiye de ilk etapta 50 bin YTL vergi tahakkuk ettirilmiştir. Sol Şerit Operasyonu'na takılan isimleri tek tek Maliye Sarayı'na çağırarak Defterdarlık, “vergi kaçırdınız” suçlaması yerine, beyan ettikleri verginin doğruluğunu kontrol için defterlerini ve belgelerini istemiştir. Maliye yetkilileri, doğru beyanda bulunan birkaç ismin çıktığını; ancak çoğunluğun yalan beyanlarla vergi ödemekten kaçındığını belirtmiştir. Otomobil sahiplerinden bazıları bindikleri otomobili “kiralık” olarak göstermişlerdir. Uzman muhasebeci ve mali müşavirlerle çalışan bu kişilerin de Damga Vergisi ödemedikleri tespit edilmiştir. Maliye'nin otomobilinden hareketle incelediği kesim, Türkiye'nin “kaymak tabakası” olarak adlandırılmaktadır. Bu kişilerin büyük çoğunluğu önceki yıllarda da olması gerekenden çok daha az tutarda vergi ödemişlerdir. 621 otomobil sahibinden önceki yıl sıfır kâr veya zarar beyan edenlerin sayısı 212'dir. Yine önceki yıl bu kişilerden 123'ü 0 ilâ 100 bin YTL, 85'i

100 bin ilâ 500 bin YTL, 36'sı 500 bin ilâ 1 milyon YTL ve 46'sı da 1 milyon YTL'nin üzerinde Kurumlar Vergisi ödemiştir (Zaman Gazetesi, 21.07.2005).

3.2. Konuya İlişkin Yargıtay ve Danıştay Kararları

Bu bölümde, muhasebe hileleri ile ilgili yargıtay ve danıştay kararlarına yer verilecektir. Şüphesiz ki, konu ile ilgili binlerce danıştay ve yargıtay kararına rastlamak mümkündür. Burada, ulaşılabilen yargıtay ve danıştay kararları içinden bazılarını yer verilecektir.

3.2.1. Yargıtay Kararları

Konuya ilişkin yargıtay kararlarından bazıları konularına göre belirli başlıklar altında aşağıda özetlenmiştir.

3.2.1.1. Sahte Belge Kullanımı Hakkında

“Müşnet suçun oluşması için emtia karşılığı olmayan sahte faturaları sanıktan satın alan kimseler tarafından kullanılması sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmesi gerekmesine göre faturaları sanıktan satın alan kimselerin bunları kullanıp kullanmadıkları ve bu şahıslar hakkında dava açılıp açılmadığı araştırıldıktan sonra hukuki durumun tayini gerekirken eksik inceleme ile hüküm kurulması, Kanuna aykırı ve sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı isteme aykırı olarak (BOZULMASINA), oybirliğiyle karar verildi.” (Karar Yılı: 1991, Karar No: 105)

“Sahte olarak düzenlendiği iddia olunan faturanın, 1986 takvim yılına ait bulunması ve müşnet suçun oluşmasında varlığı aranan vergi zıyanının, sahte belgelerin düzenlendiği tarihte değil, ait olduğu takvim yılını izleyen yılın verginin tarhi için kanunda belirlenen dönemin sonunda gerçekleşmiş bulunması nedenleriyle suç tarihinin 1.4.1987 olduğu ve bu tarih ile kamu davasına ait iddianamenin düzenlendiği 27.3.1992 tarihi arasında suç için TCK.nun 102/4. maddesinde beş yıl olarak öngörülen asli zamanaşımı süresinin dolmadığı gözetilmeden zamanaşımının gerçekleştiği kabul edilerek davanın yazılı şekilde ortadan kaldırılmasına karar verilmesi, Kanuna aykırı ve müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı istem gibi (BOZULMASINA), oybirliği ile karar verildi.” (Karar yılı: 1993, Karar No: 184)

“Sanığın yetkilisi bulunduğu (X) A.Ş.'nin naylon fatura düzenlemek amacıyla kurulan (Y) Ltd.Şti'nden 1985 yılında toplam tutarı 12.561.633 lira olan 19 adet sahte fatura alıp kullanarak giderlerini fazla göstermek suretiyle vergi ziyana neden olduğu, vergi inceleme ve kaçakçılık suçu raporları, tutanaklar ve B.D.Ç. hakkındaki beraat kararındaki saptama ve açıklamalar ile tüm dosya kapsamından anlaşıldığı ve sanığın mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, ağır ceza mahkemesinin B.D.Ç. hakkındaki kararında yer alan açıklama ve tespitler nazara alınmadan yalnızca beraate dayanılarak yazılı şekilde hüküm tesisi, Kanuna aykırı ve müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı istem gibi (BOZULMASINA), oy birliği ile karar verildi.” (Karar yılı: 1993, Karar No: 1951)

“1) Bir süre yem bayiliği yapan sanığın, müşterisi üreticilerin Ziraat Bankası Destekleme priminden yararlanmalarını sağlamak üzere gerçek dışı faturalar düzenlendiği ve bu faturaların müşteriler tarafından kullanıldığı, dosya kapsamından anlaşılmasına göre kullanma yeri ve olayda vergi ziyanın söz konusu bulunmaması nedeniyle eylemin TCK'nun 345. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden suç vasfında yanılıya düşülerek yazılı şekilde mahkumiyet hükmü tesisi, 2) Hürriyeti bağlayıcı cezanın, suç tarihi itibarıyla 647 sayılı Kanun'un 4. maddesine göre para cezasına çevrilmesi gerektiği halde bu tarihten sonra yürürlüğe giren ve aleyhe hüküm taşıyan 3505 sayılı Kanun'la 213 sayılı Kanun'un 360. maddesine eklenen fıkraya göre işlem yapılması, Kanuna aykırı ve sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan, hükmün bu sebeplerden dolayı kazanılmış hak saklı kalmak üzere istem gibi (BOZULMASINA), oybirliğiyle karar verildi.” (Karar yılı: 1993, Karar No: 3407)

“Sahte vesikaları kullanarak veya vesikaları tahrif ederek vergi iadesi alanların eylemi, 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkındaki Kanununun 6. maddesinin (a) bendinde yazılı suçu oluşturduğundan, sanık hakkında 2978 sayılı Kanununun 6. maddesi gereğince idari işlem yapılmak üzere görevsizlik kararı verilmesi gerekir.” (Karar yılı: 1993, Karar No: 3971)

“Sanıkların; resmi evraktan sayılan gümrük çıkış beyannamelerini sahte olarak tanzim edip kullanarak ihracat yapılmış gibi gösterilip hazineden vergi iadesi almaları eylemi sahtecilik suçunu oluşturur.” (Karar Yılı: 1993, Karar No: 9710)

“1- 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin değişik 11. maddesi, KİT personelinin, KİT'lerin paralarına, senetlerine ve diğer mevcutlarına karşı her türlü belge ve defterleri üzerinde işledikleri suçlardan dolayı, memur sayılarak yargılanmalarını öngörmektir. Bir KİT kurumu olan banka şubesinde yardımcı memur olan, verilen görev ve sorumluluklarına uygun işlemleri fiilen yaptığı da anlaşılan; gelen ve giden havale bedelleri ile çek bedelini sahte belgeler düzenleyerek mal edinen sanığın eylemi, müteselsil nitelikli zimmet suçunu oluşturur. 2- Banka müfettişinin uyarısına karşın, bir havaleyi ödeme sırasında gerekli titizliği göstermeyerek bu paranın diğer sanığın eline geçmesine neden olan sanık H.'nin eylemi ise, görevi ihmal niteliğindedir.” (Karar Yılı: 1996, Karar No: 1499)

“Sanığın, sahte fatura kullanmak suretiyle katma değer vergisi yanında, kurumlar vergisi kaybına (ziyana) da sebebiyet verdiği için iddia edilmesi durumunda, yöneticisi bulunduğu şirketin Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca tabi bulunduğu vergilendirme dönemi saptanıp, verginin tarh zamanı belirlenmeli, sonra hukuki durumu tayin ve taktir edilmelidir.” (Karar Yılı: 1997, Karar No: 110)

“Kasap olan sanığın, canlı hayvan alımları için müstahsil makbuzu düzenleyerek stopaj gelir vergisi ödemek zorunluluğundan kurtulmak amacıyla, paravan olarak kurdukları şirketlerden sahte faturalar temin edip kullandığı, stopaj gelir vergisi ve sahte faturalarda ödenmiş görünen katma değer vergisi kaybına sebebiyet verdiği anlaşılınca, hakkında mahkumiyet hükmü kurulmalıdır.” (Karar Yılı: 1995, Karar No: 115)

“Sanığın, temin ettiği sahte faturalarla Katma Değer vergisi ziyana neden olduğu, idarece tutanakla tesbit edilip mahkemece kabul olunmasına göre, 3065 sayılı yasanın 41 ve 45. maddeleri uyarınca suç tarihinin, verginin tarhi için yasanın belirlenen sürenin bitim günü olduğu ve böylece vergi kaçakçılığı suçunun tamamlandığı gözetilerek, 213 sayılı yasanın 359. maddesi yerine, teşebbüs kabul olunarak 360. madde uygulanarak hüküm kurulması doğru değildir.” (Karar Yılı: 2001, Karar No: 571)

“Vergi Usul Kanunu'nu değiştiren 4369 Sayılı Kanunda, vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller aynı zamanda 359. maddeye göre suç teşkil ettiği taktirde, ayrıca takibat yapılmasına engel olmayacağı belirtildiği gibi, aynı kanunda 01.01.1999 tarihinden itibaren vergi ziyamın, kaçakçılık suçlarının unsuru olmaktan çıkarılmış bulunması karşısında, şehirlerarası yolcu taşımada bilet kesmeye mecbur olan mükellefin, sahte basılmış yolcu listesi kullanması

şeklindeki fiilinde suçun tüm unsurlarının oluştuğu gözetilmeden, vergi ziyanının bulunmadığı fiilin özel usulsüzlük cezasını gerektirdiğinden bahisle beraat kararı verilmesi kanuna aykırıdır.” (Karar Yılı: 2002, Karar No: 1263)

“Faturasız yapılan satınalmanın, bir başka mükellefin faturası ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyen ile alan arasında gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmaması nedeniyle faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği, vergi inceleme raporlarındaki tesbitlere göre sanığın, başka mükelleflerden aldığı mal ve hizmetlere karşılık temin ettiği faturaları kullandığı, sanığa atılı suçun tüm unsurları ile oluştuğu, bir takvim yılında her vergilendirme dönemindeki kullanmaların teselsül hükmünün uygulanmasını da gerektirdiği gözetilmeden sanığın mahkumiyeti yerine beraatine karar verilmesi yasaya aykırıdır.” (Karar Yılı: 2002, Karar No: 6193)

“Mal müdür vekili olarak görevli sanığın, devletten tedavi gideri almak için düzenlenen sahte belgeleri, bilerek kabul edip, pay alma karşılığı diğer sanıklara ödeme yapması ve olayı kapatmaya çalışması şeklindeki eylem basit zimmet suçunu oluşturur.” (Karar Yılı: 2002, Karar No: 1536)

“Sanıkların bankadan kredi alabilmek için sahte belgeler düzenlemek şeklindeki eylemlerinin dolandırıcılık suçunda kullanılacak hile ve desiseleri temin etmeye yönelik hazırlık hareketlerini oluşturduğu, icra hareketlerinin ise kredi talebiyle bankaya müracaat ile başlayacağı dikkate alınıp, durumun ilgili bankadan sorulmak suretiyle araştırılıp sonucuna göre karar verilmesi gerekir.” (Karar Yılı: 2002, Karar No: 6609)

Yukarıda sıralanan Yargıtay kararları incelendiğinde, sahte belgelerin genellikle vergi kaçırma amacı ile kullanıldığı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, sahte belge kullananların bunu bir takım paravan şirketler kurarak gerçekleştirdiği gözlemlenmektedir. Faturasız yapılan satınalmanın, bir başka mükellefin faturası ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyen ile alan arasında gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmaması nedeniyle faturanın sahte olduğunun kabulü gerekmektedir.

3.2.1.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Hakkında

“Gerekçeli kararda ve Defterdarlık mütalaasında suç tarihleri 1981- 1982 yılları olarak gösterilmişse de, Gaziantep Defterdarlığı Vergi Kontrol memuru T.T. tarafından düzenlenen 23.10.1987 günlü 87-25/114 sayılı raporunda; sanığın 1985 takvim yılı hesaplarının incelenmesi sonunda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve bu şekilde düzenlenmiş belgeleri bilerek kullanmak suçunu işlediği saptandığı belirtilmiş, iddianamede ise suç tarihinin 1981-1982 yılları ve sonrası olarak gösterilmiş bulunması karşısında; kamu davasına devamlı soruşturma sonucuna göre sanığın hukukî durumunun tayini gerekirken, yazılı şekilde zamanaşımı nedeniyle kamu davasının ortadan kaldırılmasına karar verilmesi, Kanuna aykırı ve müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı istem gibi (BOZULMASINA), oybirliğiyle karar verildi.” (Karar Yılı: 1990, Karar No: 2056)

“Sanığın, CMUK.nun değişik 135. maddesine göre sorgusu yapılırken hakları hatırlatılıp tutanağa geçirilmelidir. İhracatçı firma tarafından düzenlenen gümrük çıkış beyannameleriyle 61 partide ihraç edilmiş görünen mallardan bir kısmının ağırlıklarının az, ihraç birim satış fiyatlarının fazla gösterildiği, tedarikçi firmanın anılan mallarla ilgili gerçek olmayan alış satışları kanuni defterlerine kaydetmek ve aracı ihracatçı firmaya gerçek olmayan satış faturası düzenlemek suretiyle haksız vergi iadesi alındığı hesap uzmanınca rapor edilmiş olduğundan; suç konusu eşyanın gerçek değeri emsallerine kıyasla tespit ettirilmeli, Hollanda Gümrüğünce teslim alınan bu malların cins, adet ve ağırlık itibariyle Gümrük çıkış beyannamesinde yazılı olan eşyaya uygunluğu anılan Gümrük'ten sorulmalıdır.” (Karar Yılı: 1995, Karar No: 8644)

“Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaların, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği, somut olayda; faturaların sahte olduğu ve katma değer vergisi yönünden kullanılarak vergi ziyana neden olduğu kabul edildiği halde, sanığın mahkumiyeti yerine beraatine karar verilmesi yasaya aykırıdır.” (Karar Yılı: 2001, Karar No: 6820)

3.1.1.3. VUK'ta Cezaların Ayrılığı İlkesi Hakkında

“Sahtecilik ile vergi kaçakçılığı ayrı suçlardır. 9. Ceza dairesi de bu görüştedir. 213 sayılı yasaya göre, vergi kaçakçılığından dava açılabilmesi için defterdarlığın mütalaası ile keyfiyetin vergi dairesine C. Başsavcılığının bozma istemli 10.07.1990 tarihli tebliğnamesi ile Birinci

Başkanlığa gönderilmekle, Ceza Genel Kurulunca okundu, gereği konuşulup düşünüldü: 01.07.1983 başlangıç tarihli kira sözleşmesi ile işyerini aylığı 22.000 liradan kiralayan sanığın, daha az stopaj ödemek için kira bedelini 14.000 lira göstermek ve kiralayanın imzasını taklit etmek suretiyle 15.08.1983 tarihli sahte kira sözleşmesini yaparak vergi dairesine ibraz ettiği olayda sanığın eyleminin sahtecilik suçunu mu oluşturduğu, Özel daire ile Yerel Mahkeme arasındaki uyuşmazlığın konusunu oluşturmaktadır. Özel evrakta sahtecilik suçunun oluşması için, düzenlenen sahte evrakın kullanılması gerekir. Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 344/2 bu yasaya muhalefet suçu teşekkül edecektir. Bu durumda suçların tedahülü söz konusu olup, sanığın amacı ve sahte özel evrakın kullanıldığı yere göre, suçun niteliği tayin ve tespit edilmelidir. Sahtecilik suçu ile Vergi Usul Yasasına muhalefet suçu, konuluş amacı ve doğurduğu neticeler bakımından ayrı suçlardır. Maddi olayda, sahte kira sözleşmesi düzenlenmiştir. Tanzim edilen sahte evrakın maliye dışında bir başka makama veya kiralayana karşı kullanılması halinde sahtecilik suçu oluşacaktır. Halbuki sanık mücerret daha az stopaj ödemek amacıyla bu varakayı tanzim ve vergi dairesine ibraz etmek ve bu suretle vergi kaçırarak kendisine çıkar sağlamaktır. Fiili vergi kaybına neden olduğundan sanığın eylemi 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 344. maddesi delaletiyle aynı yasanın 359. maddesine uymaktadır. Bu nedenle direnme hükmünün bozulmasına karar verilmelidir. (Karar yılı: 1990, Karar No: 268)

3.2.1.4. Vergi Ziyai Suçu Hakkında

“Sanığa isnat edilen suç, bir mal ve hizmet karşılığı olmadığı halde M.A.A. ve V.A'dan temin ettiği sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturaları bilerek kullanmak suretiyle vergi zıyanına sebebiyet vermektir. Bu nedenle dosya içeriğinden sahte faturaları bilerek kullandığı anlaşılan sanığın eylemiyle vergi zıyanına sebebiyet verip-vermediğinin saptanması vergi inceleme raporu üzerine idarece tarh edilen vergi ve kaçakçılık cezasının kesinleşip kesinleşmediği araştırılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken atılı suçun unsurlarından olmayan tebligatın usulüne uygun olmadığı gerekçesiyle yazılı şekilde karar verilmesi, Kanuna aykırı ve müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan hükmün bu sebepten dolayı istem gibi (BOZULMASINA), oybirliğiyle karar verildi.” (Karar Yılı: 1990, Karar No: 1656)

“Nakliyeci olan sanığın, karşıt inceleme neticesi Nizip Vergi Dairesine kayıtlı mükellef olmadığı tesbit edilen A.Ö. isimli şahıstan 4.786.364 liralık iç ve dış oto lastiğini fatura mukabili satın almış gibi göstererek defterlerine gider yazmak suretiyle vergi zıyanına sebebiyet

verdiği ve böylece müsnet suçun oluştuğu gözetilmeden mahkumiyeti yerine yazılı şekilde beraatine karar verilmesi, Kanuna aykırı ve müdahil Hazine vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmuş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı isteme aykırı olarak (BOZULMASINA), oybirliğiyle karar verildi.” (Karar yılı: 1990, Karar No: 2380)

“Dosya içerisinde mevcut vergi inceleme ve kaçakçılık suçu raporlarında sanığın yetkilisi olduğu şirketin 1985 takvim yılı defter ve belgelerinin M.A.B.'nin şirkete naylon fatura verdiği öğrenilmesi nedeniyle incelendiği ancak M.A.B.'dan temin ettikleri faturaları yasal defterlerine işlemedikleri, fakat müstahsilden satın aldıkları pamuklara ait stopajları yatırmamak için satışları ters kayıtla iptal ederek kurumlar vergisi ziyana sebebiyet verdikleri görüldüğü belirtilmiş olmasına nazaran, işlemleri davaya konu olan şirketin 1985 takvim yılı defter ve belgeleri celbedilip muhteviyatı itibariyle yanaltıcı olarak düzenlenmiş vesikaları bilerek kullanmak veya vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verip vermediği konusunda alınacak rapor sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayini gerektiğinin düşünülmemesi, Kanuna aykırı ve sanık vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmuş olduğundan, hükmün bu sebepten dolayı isteme aykırı olarak (BOZULMASINA), oy birliğiyle karar verildi.” (Karar Yılı: 1990, Karar No: 2902)

“Gerçekte mal alım-satımı söz konusu olmadığı halde, ilgili Kurumdan kredi olarak alınan parayı kullanıp, alış faturalarını defterlerine işleyerek, kurumlar vergisi ile katma değer vergisi yönünden kullanarak vergi indiriminden yararlanan, böylelikle vergi ziyana neden oldukları anlaşılan sanıkların, mahkumiyetleri yerine beraatlerine karar verilmesi yasaya aykırıdır.” (Karar Yılı: 2002, Karar No: 4273)

3.2.1.5. Gümrük Vergisi Hakkında

“İstanbul'da konfeksiyoncu olan sanık M. ile Almanya'da kullanılmış giyim eşyası ihracıyla uğraşan sanık X'in anlaşmaları, sanık X'in Almanya'dan 16 tonluk kullanılmış giyim eşyasını yün kırpıntıları ile kamufle etmesi, beyan harici tutup gümrükten gizleyerek eksik gümrük vergisi ödemek suretiyle yurda sokması ve kaçak eşyaların M.'nin kiraladığı depoya boşaltıldığı sırada yakalanmaları şeklinde oluşan eylem, 1918 sayılı Yasanın 27/2-3-4. maddelerinde yazılı suça uyar. Bozmadan önce belirlenen CİF değer ve gümrüklenmiş değere nazaran bozmadan

sonra belirlenen CİF değeri farklı ise bu değere göre gümrüklenmiş değeri idareye hesaplattırılarak çelişki giderilmelidir. Teminat alınmadan yediemin olarak müdahil mal sorumlusuna verilen tırın iadesine hükümlenmelidir.” (Karar Yılı: 1997, Karar No: 10919)

3.2.1.6. Dolandırıcılık Suçu Hakkında

“Bankada sözleşmeli memur olan sanığın; noksan imza ile tahsilat fişi düzenleyip müteakiben bilgisayar ortamında iptal işlemleri yaparak kayıt dışı bıraktığı paraları almaktan ibaret eylemleri para yatırmak için müracaat eden müşteri adedince, bankanın aracı olarak kullanılması suretiyle dolandırıcılık suçunu oluşturur. T.C. Ziraat Bankası Afyon şubesinde sözleşmeli memur olan sanığın tahsilat ve tediye fişi düzenleme görevi bulunmakla birlikte imzaya, para tahsili ve tediyesine yetkili olmadığı gibi bankanın paraları üzerinde muhafaza ve murakabe sorumluluğu bulunmadığı halde, bankaya kredi kartı borcunu ödemek için gelen müşterilere tahsilat makbuzu düzenleyip verdiği ve aynı gün tahsilat fişlerini iptal ederek müşterilerden yetkisiz olarak aldığı paraları maledindiğinin anlaşılması karşısında, fişlerin müşterilerden para tahsil edildiğini gösterecek ve işgal kabiliyeti kazanacak biçimde düzenlenmediği, eksik imzalı veya imzasız olduğu bu nedenle sahtecilik suçunun oluşmadığı ancak noksan imza ile tahsilat fişi düzenleyip müteakiben bilgisayar ortamında iptal işlemleri yaparak kayıt dışı bıraktığı paraları almaktan ibaret eylemleri para yatırmak için müracaat eden müşteri adedince TCK.nun 504/3.maddesine uyan bankanın aracı olarak kullanılması suretiyle dolandırıcılık suçunu oluşturacağı gözetilmeden, yazılı biçimde müteselsil görevi kötüye kullanmak suçundan hüküm kurulması, yasaya aykırıdır.” (Karar Yılı: 2003, Karar No: 1970)

3.2.1.7. 4369 Sayılı Yasa – VUK 359. Md. Hakkında

“Sanığın, şikâyetçiye ait boş faturayı ele geçirip 31.05.2001 tarihli olarak düzenleyip F. Gıda A.Ş.’ye vermek suretiyle üzerine atılı suçu işlediğinin iddia olunmasına ve 213 Sayılı Vergi Usul Yasasının 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı yasa ile değişik 359/b-1 maddesine göre; vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyat doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle eylemin V.U.K. nun 359/b-1 maddesinde öngörülen suçu oluşturup oluşturmadığına ilişkin delillerin takdirinin üst dereceli Ağır Ceza Mahkemesine ait olduğu gözetilerek görevsizlik kararı verilmesi...” (Karar Yılı: 2006, Karar No: 3102)

3.2.2. Danıştay Kararları

Konuya ilişkin danıştay kararlarından bazıları konularına göre belirli başlıklar altında aşağıda özetlenmiştir. Karar metinlerine geçmeden önce, bu bölümde yer verilen danıştay kararları aşağıdaki tabloda sıralanmıştır:

TABLO 8: DANIŞTAY KARARLARININ ÖZETİ

KARAR YILI	KARAR NO	DAVA KONUSU	DANIŞTAY KARARI
1991	3192	Sahte Belge Kullanımı ve Hayali İhracat	İhracatçı firma tarafından haksız olarak iade alınan Katma Değer Vergisi aslına karşı açılan davanın reddine dair kararın temyizen onanarak kesinleşmesi nedeniyle vergi aslı onandığından suça iştirak ettiği saptanan yükümlü adına vergi aslı tarh edilmeyip yalnız ceza kesileceği hk.
1991	825	Hayali İhracat	Yapılan inceleme ve tesbitler sonrası yapıldığı ileri sürülen ihracatın gerçek dışı olması nedeniyle yükümlünün vergi iadesi hakkı doğmadığı saptanmış ve kesinleşen yargı kararları ile de durum doğrulanmış ise; Katma Değer Vergisi iadesi yönünden 1.1.1987 tarihinden sonra düzenlenmiş en olumsuz 2 inceleme raporu şartının onanmasının gerekmediği hk.
1993	4359	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı	Bir döneme ilişkin olarak tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen ceza üzerinde uzlaşmanın yapılması halinde anlaşmazlığın tümüyle ortadan kalkacağı ve artık aynı konu hakkında yargı yoluna başvurulamayacağı açık bulunduğundan,

			uygulanan ihtiyati haciz işlemi hakkında bu yeni durum nazara alınarak karar verilmesi gerektiği hk.
1994	444	Sahte Belge Kullanımı	Fatura düzenleyicisinin, aralarında gerçek ticari ilişki bulunmayan kişilere ücret karşılığı, fatura verdiğini ifade etmesine rağmen, sadece bir şirkete çek karşılığı mal sattığının o şirket kayıtlarından anlaşıldığı belirtilerek, bütün faturalarının mal satışıyla ilgili olduğunun kabul edilemeyeceği hk.
1994	262	Sahte Belge Kullanımı	Fabrika binasına ilişkin maliyetin saptanmasında dayanılan belgelerin gerçeğe uygun bulunmaması nedeniyle, gerçek maliyet miktarı hakkında inandırıcı bir iddia ileri sürülmedikçe bu değer bilirkşi incelemesiyle saptanmasının zorunlu olmadığı hk.
1995	23	Sahte Belge Kullanımı	Biçimsel kurallara uygun olan faturaların gerçeğe aykırılığının her zaman usulüne uygun saptamalarla kanıtlanabileceği hk.
1996	250	Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Uyuşmazlığın çözümü için yaptırılan bilirkşi incelemesi sonucunda düzenlenen rapor ile inceleme elemanının saptamaları karşılaştırılmadan ve bilirkşi raporunun karara dayanak yapılış nedeni açıklanmaksızın verilen kararın eksik incelemeye dayalı olduğu ve bu yüzden hukuka uygun düşmediği hk.

1996	233	Sahte Belge Kullanımı	Emtia alımına ilişkin faturanın Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş olması, gerçek bir ticari ilişkinin varlığı için yeterli bir karine sayılamayacağından gerçeğe aykırı faturalarda yer alan Katma Değer Vergisinin indirimine konu yapılamayacağı hk.
1996	296	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı ve Kayıt Dışı Hasılat	Yükümlü kurumun inceleme elemanınca iddia edilen miktarda inşaat demiri imal edemeyeceğinin yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporda saptanması üzerine, anılan rapora dayanılarak cezalı tarhiyatı kaldıran mahkeme kararının hukuka uygun olduğu hk.
1997	468	Sahte Belge Kullanımı	Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için indirilecek verginin faturada gösterilmesi ve faturanın gerçek bir mal ve hizmet alımına dayanması gerektiği hk.
1997	475	Sahte Belge Kullanımı	Gerçek bir emtia hareketine dayanmaksızın fatura düzenlediği saptanan bir şirket tarafından düzenlenen faturayı gider kayıtlarına alan davacının söz konusu faturayı, gelir (stopaj) vergisi kesintisi yapmaktan kaçınmak amacıyla sağladığı sonucuna ulaşıldığından, tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığı hk.

1997	178	Defter Kayıtlarının Gerçeği Yansıtması	Deri imalatı ve satışıyla uğraşan yükümlü nezdinde yapılan randıman incelemesi yükümlü tarafından beyan edilen veriler esas alınarak yapıldığı ve söz konusu verilerin bilimsel kuruluşlarca bildirilen sınırlar içinde kaldığı anlaşıldığından ayrıca bilirkişi incelemesi yaptırılmasının durumu değiştirmeyeceği sonucuna ulaşılarak verilen ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmadığı hk.
1997	307	Sahte Belge Kullanımı ve Hayali İhracat	3568 sayılı yasanın 12.maddesinde yer alan yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları için asıl yükümlüler hakkındaki tarhiyatın kesinleşmesi gerekmediği ve karşıt inceleme yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirlerin tasdik raporu düzenledikleri mükelleflerin emtia alış faturalarının içerik yönünden gerçeği yansıtmasından da sorumlu tutulamayacakları hk.
1997	204	Sahte Belge Kullanımı	Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için indirilecek verginin faturada gösterilmesi ve faturanın gerçek bir mal ve hizmet alımına dayanması gerektiği hk.
1997	103	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı ve Hayali İhracat	Yükümlü şirkete fatura düzenleyen firma satış hasılatını yasal defterlerine kaydederek ilgili dönem Katma Değer Vergisi beyannamesine intikal ettirdiğine, gümrük çıkış beyannamesi ve döviz alım belgesiyle ihracatın yapıldığı

			belgelendirildiğine göre yükümlü şirketin ihracat istisnası nedeniyle Katma Değer Vergisi iadesi almaya hak kazandığı hk.
1998	394	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı	Emtia dengesini düzenlemek amacıyla temin edildiği anlaşılan belgelerdeki verginin indirim konusu yapılamayacağı hk.
1998	168	Kayıt Dışı Alış ve Satış Yapılması	Bir kısım alış veya hasılatın kayıt dışı bırakıldığı durumlarda düzenlenmesi gereken belgelerin düzenlenmediği görüşüyle ceza kesilebileceği hk.
1998	4486	Sahte Belge Kullanımı	Fatura veren şirket hakkında gerekli inceleme ve araştırma yapılmadan, bunlardan mal alan tüm tüccarları gerçeğe uygun olmayan fatura kullanmaktan sorumlu tutmanın, objektif hukuk kurallarıyla bağdaşmayacağı hk.
1998	124	Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Randıman yoluyla matrah farkı bulunmasının aynı zamanda defter kayıtlarının ihticaca salih olmadığını da göstereceği ve matrah farkının bulunuşunda izlenen yöntem hatalı ise, bilirkişi incelemesi yaptırılması gerektiği hk.
1998	428	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı	Faturaların biçimsel kurallara uygun olması faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli olmadığı hk.

1999	179	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı	Gerçek bir emtia alımına dayanmaksızın düzenlenen faturada gösterilen katma değer vergisinin indirilemeyeceği ve bu yüzden belge hiç düzenlenmemiş sayılarak kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasında ise hukuka aykırılık bulunmadığı hk.
1999	596	Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Dersane işletmeciliği yapan yükümlünün bir kısım hasılatını beyan dışı bıraktığından bahisle yapılan tarhiyatta resen tarh nedeni bulunduğu matrahın yükümlünün belgeleri üzerinden saptanması nedeniyle kusur cezası uygulanması gerektiği yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmadığı hk.
2000	375	Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Eczacılık yapan davacının kar ve iskontolar toplamının toplam maliyete bölünmesi suretiyle bulunan karlılık oranı toplam maliyete uygulanarak saptanan matrah farkında isabet görülmediği hk.
2001	3737	Sahte Belge Kullanımı	Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olanların özgür iradeleriyle verdikleri ifadelerin ispatlama vasıtası olarak kullanılabilmesi hk.
2001	3679	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı	Sahte fatura kullandığına karar verilen mükellef için kesilen kaçakçılık cezasının kusura çevrilmesinde isabet bulunmadığı hk.

2001	1962	Sahte Belge Kullanımı	Sahte olduğu ileri sürülen faturalardan dolayı tarhiyat yapılabilmesi için fatura içeriği emtianın gerçekte alınıp alınmadığının, yapılan işte kullanılıp kullanılmadığının ve söz konusu giderlerin işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığının Vergi Usul Kanununun 134. maddesine uygun bir incelemeyle ortaya konulması gerektiği, ayrıca sanayi siciline kayıtlı olan imalatçılar için yabancı kaynaklara ilişkin giderlerin indirimine sınırlama getirilemeyeceği hk.
2002	480	Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Elektrik enerjisinden hareketle yapılan randıman incelemesi ve bilgisayar kayıtlarından hareketle bulunan matrah farkında yasaya aykırılık görülmediği hk.
2002	3539	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı ve Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	İndirim konusu edilen katma değer vergisine ilişkin belgenin sahteliğinin saptanması halinde, bu vergilerin indirimlerinin red edilmesi için, olayda, müteselsil sorumluluğa ilişkin koşulların varlığının aranılmasına gerek bulunmadığı hk.
2002	2003	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı ve Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Kayıt ve beyan dışı bırakılan 1998 yılı kazançları üzerinden aslı aranmayan geçici vergiden dolayı ceza kesilemeyeceği hk.

2002	442	Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Kredi kartı ekstreleri ile yazar kasa fişlerinin karşılaştırılması sonucu bulunan matrah farkı üzerinden yapılan cezalı vergilendirmede yasaya aykırılık bulunmadığı hk.
2003	437	Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Çok katlı kazanç sistemleri ile her türlü matematiksel kazanç sistemlerinin kurulması, organizasyonu, tanıtımı vb. faaliyetlerde bulunan davacı adına yapılan tarhiyat somut verilere dayalı olduğundan terkininde isabet bulunmadığı hk.
2003	432	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı	Gerçek bir ticari ilişkiye dayanmayan ve aslı ve suretlerinde farklı tutarlar yer alan faturaların Katma Değer Vergisi indiriminde kullanılamayacağı hk.
2003	333	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı	Aynı döneme ilişkin olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin dayandığı hukuki nedenlerden başka bir nedenin ortaya çıkması halinde, idarenin yeni bir tarhiyat yapabilme olanağına sahip olduğu hk.
2003	334	Makbuz Düzenlememe	Ele geçirilen el defterleri ile yasal defterlerinin karşılaştırılması sonucu müstahsilden yapılan bir kısım emtia alımı için müstahsil makbuzu düzenlenmediğinden bahisle yapılan gelir (stopaj) vergisi tarhiyatında yasaya aykırılık bulunmadığı hk.
2003	3080	Sahte Belge Kullanımı ve Alış ve Satışların	Tüm alış faturalarının sahte olduğu sabit bulunan davacının satışlarının gerçek olduğu iddiasını ispatlayamamış olması bu

		Gerçek Dışı Olması	satışlara ilişkin faturaların komisyon karşılığı düzenlendiğinin kabulünü gerektirdiği hk.
2004	53	Satış Hasılatının Gizli Tutulması	Kendi adına ve hesabına yaptığı taşınmazın satışından elde ettiği kazancı Vergi İdaresinin bilgisi dışında bırakan davacı, çok sayıdaki taşınmaz satışını kazanç sağlamak dışındaki nedenlerle yaptığını kanıtlayamadığından, adına yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık olmadığı ve geçici vergi için kusur cezası kesilmesi gerektiği hk.
2004	199	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı	Komisyon karşılığı içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiğinin tespiti üzerine, komisyon gelirinin hesaplanması sırasında, beyan edilen KDV matrahına, hesaplanan KDV'nin de ilavesinde hukuka aykırılık bulunmadığından aksi yöndeki mahkeme kararının bozulması gerektiği hk.
2004	63	Kayıt Dışı Üretim Yapılması ve Hasılatın Gizlenmesi	Tuğla imalatı işi ile uğraşan yükümlünün işyerinde yapılan fiili üretim esas alınarak, salt elektrik tüketiminden hareketle hesaplanan matrah farkında yasal isabet görülmediği hk.
2004	2185	Sathte Belge Kullanımı ve Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Faaliyette bulunduğu tespit edilen davacı adına gerçek dışı fatura ticareti yaparak komisyon geliri elde ettiği varsayımıyla yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı hk.

2005	256	Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Yükümlünün inceleme elemanına sunmayıp yargılama sürerken mahkemeye ibraz ettiği fatura örneklerinin, davalı idareye tebliğ edilip görüşü alındıktan sonra, uyuşmazlığın karara bağlanması gerektiği hk.
2005	503	Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması	Şüpheli hale gelen alacak için ancak hasılat olarak kaydedilmesi durumunda karşılık ayırabileceği hk.
2005	372	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı	Beyan ettikleri yüksek ciroları elde edecek sermayeye ve iş organizasyonuna sahip olmayan, yüksek cirolar beyan etmelerine karşın düşük tutarlı KDV ödeyen ya da hiç ödemeyen, işyeri bulunmayan, alışlarının gerçek olmadığı yetkililerince de kabul edilen şirketler tarafından düzenlenen faturaların gerçek dışı olduğu, bu nedenle, söz konusu faturalarda yer alan KDV'lerin indiriminin reddi suretiyle yapılan tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı hk.
2005	218	Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Randıman incelemesi yoluyla matrah farkı bulunmasının defter kayıtlarının ihticaca salih olmadığını göstereceği ve matrah farkının bulunmasında izlenen yöntemin hukuka uygun olup olmadığının bilirkişi incelemesi ile tespiti gerektiği hk.
2005	158	Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması	Adi komandit şirket adına kesilen cezada, ortaklar adına yapılan Gelir Vergisi tarhiyatının sonucunun araştırılması gerektiği hk.

Yukarıda sıralanan danıştay kararlarının metinleri konularına göre belirli başlıklar altında aşağıda özetlenmiştir.

3.2.2.1. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Hakkında

“... yükümlü şirketin ticari faaliyetine ilişkin olarak 1986, 1987 ve 1988 yılları hesap ve işlemleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 1987 ve 1988 yıllarının muhtelif dönemlerinde gerçek mal hareketlerini ifade etmeyen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler düzenledikleri ve kullandıkları, paravan firmalar ile hayali ihracat yapmak suretiyle haksız yere vergi iadesi aldıkları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344.maddesinde belirtilen kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren fiilleri işledikleri belirlenmiş olup, yukarıda açıklanan 9.maddede belirtilen husus gerçekleşmiş olduğundan ihtiyati haciz uygulanmasında isabetsizlik bulunmadığı gerekçesi ile reddederek ihtiyati haczin devamına karar veren Vergi Mahkemesi kararının; şirketin adresinin belli olduğu, kaçması veya hileli yollara başvurusunun söz konusu olmadığı, ihtiyati haczin dayanağının bulunmadığı ileri sürülerek bozulması isteğinden ibarettir.” (Karar yılı: 1993, Karar No: 4359)

“Yükümlünün toplam 17.550.000 liralık üç adet fatura aldığı A.Y. 19.1.1987 gününde inceleme elemanına verdiği ilk ifadesinde; belli başlı bir işi olmadığını, bazen canlı hayvan alıp sattığını, siyah-beyaz televizyon dışında ev eşyası olmadığını, okuma-yazma bilmediğini, defter ve belgeleri incelendikten sonra verdiği ikinci ifadesinde ise; mal alımları sırasında abartılı fatura aldığını, boş olarak imzalayıp verdiği faturaların bunları alanlarca istenildiği gibi düzenlendiğini, gerçek satışlarının çok az miktarda olduğunu, beş cilt faturayı trafik kazasında kaybettiğini ancak, buna ilişkin belge bulunmadığını, sermayesinin olmadığını, kendisini bu işe ihracatçıların yönelttiğini belirtmiştir. Bu ifade, Vergi Usul Kanunu'nun 3.maddesine göre kanıt niteliğinde olup A.Y.'nin gerçekte canlı hayvan satmadığı halde ihtiyaç duyanlara fatura verdiğini göstermektedir. Vergi mahkemesi direnme kararında, başka bir dava sırasında Y İhracat, İthalat ve Pazarlama Limited Şirketinin defter ve belgelerinin incelenmesinden, uyuşmazlık konusu yılda A.Y.'nin bu şirkete canlı hayvan satarak parasını çekle tahsil ettiği anlaşıldığından, düzenlediği belgelerin gerçeğe aykırı olmadığı sonucuna varıldığı belirtilmiş ise de, A.Y.'nin fatura ticareti yaptığını açıklayan maddi delil niteliğindeki davacıya verilen faturaların da mal karşılığı olduğu kabul edilemeyeceğinden direnme kararı yasaya uygun değildir.” (Karar Yılı: 1994, Karar No: 444)

“Çim tohumu temizleme fabrikası inşa ettiren Kurumun 1990 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu bu işle ilgili olarak kayıtlarına intikal ettirdiği toplam 500.000.000 lira tutarındaki üç adet işçilik faturasının gerçeğe uygun olmadığı, bu faturalarla inşaat maliyetinin arttırılarak binanın değeri ile ayrılan amortisman miktarının yükseltildiği ve bu yolla dönem kazancının noksan belirlendiği görüşüyle, adına kaçakçılık cezalı Kurumlar Vergisi salınmıştır. Bu tarihyata karşı açılan davayı inceleyen Eskişehir 2.Vergi Mahkemesi 16.6.1992 günlü 1992/397 sayılı Kararıyla; yapılan tespitler karşısında işçilik giderini gösteren faturaların gerçeği yansıttığının söylenemeyeceği, gerçeğe aykırı faturaların ise amortisman ve gider kaydının belgelendirilmesinde kullanılamayacağı gerekçesiyle, davayı reddetmiştir. Olayda, Kurum tarafından kullanılan üç adet işçilik faturası, her ne kadar, şeklen usulüne uygun görülmekte ise de, faturayı veren şahsın karşıt inceleme için defter ve belgelerini ibraz etmediği, çalışma yeri ve iş türü itibarıyla böyle bir işçilik faaliyetini düzenleyemeyeceği ve esasen verdiği faturaların gerçekle ilgisi olmadığı saptanmıştır. Amortismanı esas olan değerlerin tespitinde, usulüne ve gerçeğe uygun belgelerin dikkate alınması gerektiğinden, olayda söz konusu binanın inşası için işçilik gideri yapılmasının zorunlu olduğu görüşüyle, bu giderlerin tahmin veya takdiri yoluna gidilemez. Kaldı ki, yükümlü kurum, sadece, gerçek olmadığı incelemeyle saptanan faturaların usulüne uygun olduğunu iddia etmekte ve gerçek işçilik giderlerinin ne olduğu hususunda inandırıcı hiçbir şey söylememekte veya geçerli başka deliller getirmemektedir. Bu durumda, bilirkişi incelemesiyle işçilik giderlerinin tesbitine gidilmesi için bir zorunluluk yoktur. Vergi Mahkemesinin ısrar kararı yasaya uygundur.” (Karar Yılı: 1994, Karar No: 262)

“Çırçır ve prese fabrikası işleten yükümlünün, 1986 yılı işlemlerinin incelenmesi sonunda, müstahsil makbuzu düzenlemeden satın aldığı kütlü pamuğu çeşitli kişilerden sağladığı gerçeğe aykırı faturalarla belgelendirdiği, böylece bu faturalarda yer alan fakat gerçekte ödenmeyen katma değer vergisini indirim konusu yaparak vergi kaybına yol açtığı görüşüyle, adına kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınması ayrıca, mahsup dönemi geçtiğinden dahili tevkifat aslının aranmaması ancak, kayba uğratılan miktar üzerinden kaçakçılık cezası kesilmesi önerilmiştir. İnceleme raporunda uyumsuzluk konusu dönemde yükümlünün gerçeğe aykırı fatura aldığı ileri sürülen kişilerle ilgili tespitlerin değerlendirilmesinden, müstahsilden satın alınan pamuğun bu kişilerden sağlanan faturalarla belgelendirildiği ve bu faturalarda yer alan ancak gerçekte ödenmeyen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasıyla da vergi kaybına yol açıldığı sonucuna varıldığından, tarihyatın kaldırılması yolundaki direnme kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.” (Karar yılı: 1995, Karar No: 23)

“Yükümlünün uyuşmazlık konusu dönemde fatura aldığı kişilerle ilgili olarak yapılan tespitler, bu kişilerin gerçekte tacir olmadıklarını ve şeklen vergi yükümlülüklerini tesis ettirip ihtiyaç duyanlara belli bir bedel karşılığında fatura sağladıklarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsada tescil yapılması gibi işlemler, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturaların düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir. Esasen, gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi düzenlenerek de işlemlere gerçek görüntüsü verilebileceği için kimi kişilere çekle ödeme yapıp, tahsil edilen paranın geri alınması da mümkün olmaktadır. 5590 sayılı Yasanın 52’nci maddesine göre borsada tescil, kural olarak üzerine tescil yükümlülüğü düşen tarafın başvurusu üzerine gerçekleştirilen beyana dayalı bir işlem olduğundan, tescil konusu emtianın gerçekten satın alındığına kesin bir kanıt sayılamaz. Uyuşmazlık konusu dönemde yükümlünün gerçeğe aykırı fatura aldığı ileri sürülen kişi ile ilgili tespitlerin değerlendirilmesinden, müstahsilden satın alınan pamuğun bu kişiden sağlanan faturalarla belgelendirildiği ve bu faturalarda yer alan ancak, gerçekte ödenmeyen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasıyla vergi kaybına yol açıldığı sonucuna varıldığından, tarhiyatın kaldırılması yolundaki direnme kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.” (Karar Yılı: 1996, Karar No: 233)

“Tarımsal ürün ve canlı hayvan ticareti ile uğraşan yükümlü şirket adına, 1992 ve 1993 yıllarında üreticiden yaptığı alımları, gerçeği yansıtmayan fatura kullanmak suretiyle tüccardan alınmış gibi göstererek haksız katma değer vergisi indirimi uyguladığına ilişkin inceleme raporu uyarınca Ocak 1993 dönemi için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. Vergi dairesi müdürlüğünün direnme kararına karşı yaptığı temyiz başvurusunu inceleyen Kurulumuzca verilen 2.5.1997 günlü ve 1997/204 sayılı kararla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2365 sayılı Yasayla değişik 3 üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas olduğu kurala bağlandığından, vergilendirme ile ilgili belgelerin biçimsel kurallara uygun düzenlenmiş olmasının, olayın gerçek niteliğinin araştırılması ve sonucuna göre işlem yapılmasına engel teşkil etmediği, bu tür belgelerin gerçeğe aykırı veya içeriği yönünden yanıltıcı olduğunun usulen geçerli başka kanıtlarla ispatlanabileceği, yükümlünün fatura aldığı kişilerle ilgili olarak yapılan tespitlerin, bu kişilerin gerçekte tacir olmadıklarını ve şeklen vergi yükümlülüklerini tesis ettirip ihtiyaç duyanlara belli bir bedel karşılığında fatura sağladıklarını ortaya koyduğu, dolayısıyla, faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsada tescil yapılması gibi işlemlerin, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturaların düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli olmadığı, esasen, gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi düzenlenerek de işlemlere gerçek

görüntüsü verilebileceği için kimi kişilere çekle ödeme yapılıp, tahsil edilen paranın geri alınmasının da mümkün olduğu, 5590 sayılı Yasanın 52'nci maddesine göre borsada tescilin, kural olarak üzerine tescil yükümlülüğü düşen tarafın başvurusu üzerine gerçekleştirilen beyana dayalı bir işlem olduğu, tescil konusu emtianın gerçekten satın alındığına kesin bir kanıt sayılamayacağı, fatura düzenleyenlere ilişkin bu tespitlerin değerlendirilmesinden, müstahsilden satın alınan canlı hayvan ve tarımsal ürünlerin bu kişilerden sağlanan faturalarla belgelendirildiği ve bu faturalarda yer alan ancak, gerçekte ödenmeyen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasıyla vergi kaybına yol açıldığı sonucuna varıldığından, tarhiyatın kaldırılması yolundaki direnme kararında yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle ısrar kararını bozmuştur.” (Karar Yılı: 1997, Karar No: 468)

“Müstahsilden yaptığı bakliyat alımları sırasında düzenlenmesi gereken müstahsil makbuzu yerine, bu alımların tüccardan yapıldığını göstermek amacıyla gerçeğe aykırı faturalar kullandığından bahisle yükümlü şirket adına yapılan kaçakçılık cezalı gelir (stopaj) vergisini kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğüne temyiz edilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) bendinde; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin dışında kalan her türlü kanıtla kanıtlanabileceği kurala bağlanmıştır. Tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporu ve ekindeki tespitler karşısında vergi idaresi, ... Tarım Ürünleri Limited Şirketi tarafından düzenlenen faturaları, emtia alım belgesi olarak gider kayıtları arasına alan davacının, bu alımı sözü edilen firmadan değil üreticiden yapmış olduğu sonucuna ulaşmıştır. Söz konusu faturalara göre davacıya emtia satmış görünen ... Tarım Ürünleri Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, adı geçen firmanın düzenlediği faturaların muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu ve gerçek bir emtia hareketine dayanmadığı saptanmıştır. Bu tespitler ve Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda açıklanan kuralı karşısında faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlemesi gibi işlemler, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturaların düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kabule yeterli değildir. Esasen gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi düzenlenerek de işlemlere gerçek görüntüsü verilebileceği için kimi kişilere çekle ödeme yapılıp, tahsil edilen paranın geri alınması da mümkün olmaktadır. Gerçek bir emtia hareketine dayanmaksızın fatura düzenlediği saptanan satıcı firma hakkındaki bu tespitler nedeniyle faturalarda görülen tarımsal ürünlerin gerçekte bu firmadan alınmadığı, faturaların, gelir (stopaj) vergisi kesintisinden kaçınmak ve üreticiden yapılan alımların belgelendirilmesi amacıyla kullanıldığı sonucuna varıldığından tarhiyatın kaldırılması yolundaki direnme kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.” (Karar Yılı: 1997, Karar No: 475)

“Tarımsal ürün ve canlı hayvan ticareti ile uğraşan yükümlü şirketin 1993 yılında üreticiden yaptığı alımları, gerçeği yansıtmayan fatura kullanmak suretiyle tüccardan alınmış gibi göstererek haksız katma değer vergisi indirimi uyguladığının inceleme ile anlaşılması sonucunda adına Ocak 1993 dönemi için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. Yükümlünün uyuşmazlık konusu dönemde fatura aldığı kişilerle ilgili olarak yapılan tespitler, bu kişilerin gerçekte tacir olmadıklarını ve şeklen vergi yükümlülüklerini tesis ettirip ihtiyaç duyanlara belli bir bedel karşılığında fatura sağladıklarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsada tescil yapılması gibi işlemler, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturaların düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir. Esasen, gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi düzenlenerek de işlemlere gerçek görüntüsü verilebileceği için kimi kişilere çekle ödeme yapılıp, tahsil edilen paranın geri alınması da mümkün olmaktadır. 5590 sayılı Yasanın 52’nci maddesine göre borsada tescil, kural olarak üzerine tescil yükümlülüğü düşen tarafın başvurusu üzerine gerçekleştirilen beyana dayalı bir işlem olduğundan, tescil konusu emtianın gerçekten satın alındığına kesin bir kanıt sayılamaz. Uyuşmazlık konusu dönemde yükümlü şirketin gerçeğe aykırı fatura aldığı ileri sürülen kişilerle ilgili tespitlerin değerlendirilmesinden, müstahsilden satın alınan canlı hayvan ve tarımsal ürünlerin bu kişilerden sağlanan faturalarla belgelendirildiği ve bu faturalarda yer alan ancak, gerçekte ödenmeyen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasıyla vergi kaybına yol açıldığı sonucuna varıldığından, tarhiyatın kaldırılması yolundaki direnme kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.” (Karar Yılı: 1997, Karar No: 204)

“Çırçır, prese ve iplik imalatı ile uğraşan yükümlü şirketin 1994 yılının Ocak-Mart dönemi işlemlerinin incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuyla, bir kısım emtia alışlarını muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı faturalarla belgelendirdiği ve gerçeği yansıtmayan fatura düzenlediğinin saptanması üzerine adına kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. Tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen ... Vergi Mahkemesi, ... günlü ve 1995/469 sayılı kararıyla; davacı şirkete pamuk ipliği satan ...'nin gerçek usulde vergi yükümlüsü olduğu, bazı beyannamelerini verdiği, düzenlediği faturaların, Vergi Usul Kanunu'nun şekle ilişkin kurallarına uygun olduğu, bu şahsın gerçek dışı fatura düzenlediğinin defter ve belgeleri incelenerek de saptanmadığı, sadece faal mükellef olmadığı, adresinde bulunmadığı, işyerinde telefon, fax ve benzeri cihazlar bulunmadığı, bankalarda hesabının olmadığı, 1994 yılında defter tasdik ettirmediği ve Şubat 1994 dönemi katma değer vergisi beyannamesini vermemesi nedeniyle gerçek dışı fatura düzenleyen firma olarak kabul edildiği, ...'ye ait pişmanlıkla verilen Şubat 1994 dönemi beyannamesi ve buna ilişkin tahakkuk fişi ve muhtelif aylara ilişkin beyanname örneklerinin dava dilekçesiyle birlikte dosyaya ibraz edildiği, faal olmadığı

belirtilen bu kişinin adresinde bulunamadığı ileri sürülse de inceleme elemanlarınca, ... tarihinde envanter çalışması yapıldığı, ... tarihinde de bir kısım defter ve belgelerinin incelenmek üzere teslim alındığının anlaşıldığı, ...'nin düzenlediği faturaların gerçeği yansıttığının kabulü gerektiği gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldırmıştır.” (Karar Yılı: 1998, Karar No: 394)

“Mal alımı nedeniyle ya da hizmet karşılığı yapılan ödemeler için alınan faturaların vergi dairesine mükellefiyet kaydını yaptırıp, adına fatura bastırması ve noterden tasdik ettirmiş kişi ya da şirketler tarafından düzenlendiği ve bu faturaların da kanuna ve usule uygun olduğunun anlaşıldığı durumlarda, faturaları düzenleyenlerin beyanname vermemeleri ya da adreslerinde bulunmamaları, bu şirket ya da şahıslar açısından inceleme yapılması sonucunu doğurmakta olup, şirket hakkında gerekli inceleme ve araştırma yapılmadan, bunlardan mal alan tüm tüccarları gerçeğe uygun olmayan fatura kullanmaktan sorumlu tutmak, objektif hukuk kurallarıyla bağdaşmaz.” (Karar Yılı: 1998, Karar No: 4486)

“Toptan kumaş ticareti yapan yükümlünün "G Ticaret" ünvanıyla ... dan kumaş alımına ilişkin faturaların gerçek mal alımını yansıtmadığı, diğer fatura ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmediği için defter ve belgeleri ihticaca salih bulunmayarak adına 1986 yılı için resen salınan kaçakçılık cezalı gelir vergisi ve fonlara karşı açılan davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas olduğu kurala bağlandığından, vergilendirme ile ilgili belgelerin biçimsel kurallara uygun düzenlenmiş olması, olayın gerçek niteliğinin araştırılmasına ve sonucuna göre işlem yapılmasına engel değildir. Bu tür belgelerin gerçeğe aykırı veya içeriği yönünden yanıltıcı olduğu usulen geçerli başka kanıtlarla ispatlanabilir. Faturaların biçimsel kurallara uygun olması faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir. Yükümlünün fatura aldığı kişinin inceleme elemanına verdiği ifadede, 1986 ve 1987 yıllarında ayakkabı imalatıyla uğraştığı, davacıyı tanımadığı, kendisine mal satışı bulunmadığını beyan ettiği ve bu şahsın faturalarda yazılı işyeri adresinde ... tarihinde yapılan yoklamada, işyerini ... tarihinde terk ettiğinin tespiti karşısında, davacının bu şahıstan yapılan kumaş alımının gerçek olmadığı sonucuna varıldığından davanın reddi yolundaki direnme kararında hukuka aykırılık görülmemiştir.” (Karar Yılı: 1998, Karar No: 428)

“Bir kısım emtia alımlarına ilişkin faturalarının içeriği itibarıyla yanılıcı olduğu saptanan davacı kurumun bu belgelerde gösterilen katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği görüğuyle adına 1992 yılının çeşitli dönemleri için salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması yolundaki ısrar kararı vergi idaresince temyiz edilmiştir. İnceleme raporuyla, davacı kurumun emtia alımında bulunduğu ve eleştiri konusu yapılan beş firmanın faturalarında gösterilen adreslerinde ve vergi dairesi kayıtlarında bilinmediği ve tanınmadığı, belgeler üzerinde ve düzenleyicileri nezdinde yapılan incelemelerde bu belgelerin anlaşmalı matbaaya bastırılmadığı, üzerindeki mühürün sahte olduğu, vergi dairesi kayıtlarının sahte veya yanılıcı olduğunun tespit edildiği, ayrıca davacı kurum yetkilisinin ifadesinde bu emtianın aslında alınmış olabileceğini sanmadığını belirttiği anlaşılmaktadır. Bu tespitler ve anlatım karşısında muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgelere dayalı olarak yapılan katma değer vergisi indirimlerinin kabulü mümkün değildir. Davacının fatura düzenlemediği ya da belge almadığı yolunda hukuken geçerli ve somut bir tespit yapılmadığından kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasında yasaya aykırılık görülmemiştir. Bu nedenlerle temyiz isteminin kısmen kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin, ... günlü ve 1998/205 sayılı ısrar kararının vergi aslına yönelik hüküm fıkrasının bozulmasına, diğer hüküm fıkrası yönünden temyiz isteminin reddine, karar verildi.” (Karar Yılı: 1999, Karar No: 179)

“Dosyanın incelenmesinden, davacı Şirketin 1996 yılında faturalarını aldığı ... Limited Şirketi ve ... Limited Şirketi hakkında mali polis tarafından yapılan araştırma sonucu, sahte fatura düzenlediklerinin tespiti üzerine, bu şirketlerin faturalarını düzenleyen ... ve ... ile, davacı Şirketin yetkilisi ...'nun da aralarında bulunduğu, bu şirketlerden fatura alan kişilerin ifadelerinin alındığı; davacı Şirketin yetkilisinin ifadesinde, ... ve ... Limited Şirketinin faturalarını, %15 komisyon karşılığında ... isimli kişiden aldığını belirttiği; davacı Şirket hakkında yapılan vergi incelemesi sırasında düzenlenen ve Şirket müdürünün imzasını taşıyan 20.11.1997 tarihli tutanakta, Şirket müdürünün, firmalarının faaliyetleri ile ilgili olarak belgelenemeyen giderlerin olduğunu, 1996 yılında adlarını hatırlayamadığı kişilere iş yaptırdıklarını, ancak fatura alamadıklarını, bunun yerine, ... isimli kişiden, ... ve ... Limited Şirketinin faturalarını aldıklarını beyan ettiği; bu tespitler üzerine, davacı Şirketin adı geçen iki şirketten aldığı faturalarda yazılı katma değer vergilerinin indiriminin kabul edilmemesi suretiyle, uyuşmazlık konusu tarhiyatın yapıldığı, kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezası kesildiği anlaşılmıştır.” (Karar Yılı: 2001, Karar No: 3737)

“Davacı Şirket adına 1995 yılının Aralık dönemi için ... ve ... Limited Şirketinden aldığı faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğundan bahisle vergi inceleme raporuyla belirlenen matrah üzerinden resen katma değer vergisi tarh edilmesi ve kaçakçılık cezası kesilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı; vergi inceleme raporu ile dosyadaki bilgi ve belgelerin birlikte değerlendirilmesinden, davacı Şirket adına ... Limited Şirketi tarafından düzenlenen faturaların, adı geçen Şirketin yalnızca adresinde bulunmaması ve vergi borçlarını ödememiş olması sebebiyle gerçeği yansıtmadığının kabulü ve davacı Şirketin bu nedenle sorumlu tutulmasının hukuka aykırı olduğu; bu durumda, bu şirketçe düzenlenen faturalar nedeniyle dava konusu tarhiyata eklenen 3.685.455.000.- lira katma değer vergisi ile bu vergi üzerinden hesaplanan kaçakçılık cezasında yasal isabet bulunmadığı; dosyada yer alan tespitler karşısında ... tarafından düzenlenen faturaların sahte ve içeriği itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna ulaşıldığı; ancak, matrah farkının davacının kayıtlarından yararlanılarak tespit edilmiş olması ve olayın oluş biçimine göre davacının kasten vergi zıyana sebebiyet verdiğinden söz edilemeyeceği; bu durumda, olaya kusur cezası uygulanması gerektiği gerekçesiyle ...'la ilgili olan 2.251.129.095.- lira vergi aslı ile kusur cezasına yönelik olarak reddeden vergi aslının bu miktarı ve kusur cezasının aşan kısmı için ise işlemi iptal eden ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının; katma değer vergisi tarhiyatı ile kaçakçılık cezası kesilmesine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek iptale ilişkin hüküm fıkrasının davalı idarece; ... tarafından düzenlenen faturaların gerçeği yansıttığı ileri sürülerek redde ilişkin hüküm fıkrasının ise davacı tarafından bozulması ve duruşma yapılması istenilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesinin olay tarihinde yürürlükte olan 2'nci fıkrasında, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler tanzim etmenin veya bunları bilerek kullanmanın kaçakçılık fiilini oluşturacağı, aynı Kanunun 345'inci maddesinde de, kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçырdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesileceği hükme bağlanmıştır. Bir kısım mal ve hizmet alışlarını sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelikte faturalarla belgelendirerek haksız katma değer vergisi indiriminde bulunduğu mahkemece de kabul edilen davacı Şirket adına kesilen kaçakçılık cezası, açıklanan yasa hükmüne uygun bulunduğundan; mahkeme kararının dava konusu ceza kesme işleminin kusur cezasını aşan kısmının istemin özeti bölümünde yer alan gerekçeyle iptali yolundaki hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, vergi aslı yönünden tarafların temyiz isteminin reddine, mahkeme kararının vergi aslına ilişkin hüküm fıkrasının onanmasına, hüküm altına alınan tutar üzerinden binde 7.2 oranında ve 6.610.000 liradan az olmamak üzere hesaplanacak nispi karar harcından, mahkemece karara bağlanan harcın mahsubundan sonra kalan harç tutarının davacıdan alınmasına; davalı idarenin temyiz isteminin kısmen kabulüne ve mahkeme kararının cezaya ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına; bozma kararı üzerine mahkemece yeniden verilecek kararlarla birlikte

yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 3.12.2001 gününde oybirliği ile karar verildi.” (Karar Yılı: 2001, Karar No: 3679)

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde, vergi incelemesinin amacının "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olduğu, aynı Kanun'un 3'üncü maddesinde de vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı belirtilerek incelemenin bu amaca yönelik olması ve gerçek durumun vergilemeye esas alınması gerektiği açıklanmıştır. Olayda, inceleme elemanınca, tekstil ürünleri imalatı işiyle uğraşan davacı şirketin ... adlı mükellef tarafından verilen faturaların gerçek bir mal ve hizmet ifasına dayanmadığının anılan şahıs hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ile tespit edildiği, böylelikle iki adet faturayı kayıtlarına gider olarak intikal ettirmek suretiyle dönem kazancını azalttığı sonucuna varılmış ise de, tekstil ürünleri imalatı işiyle uğraşan ve bu işiyle ilgili resmi kurumlarla yaptığı sözleşmelerle çeşitli tekstil ürünleri üretimini taahhüt eden davacı şirketin, ambalaj malzemesi ve kaput bezi kullanması işinin niteliği itibarıyla zorunludur. Söz konusu faturalardan dolayı tarhiyat yapılabilmesi için fatura içeriğinde yer alan karton ve naylon ambalaj malzemesi ile kaput bezinin gerçekte alınıp alınmadığının, bunların yürütülen faaliyetin niteliğine ve büyüklüğüne orantılı olup olmadığının anılan Kanun'un 134'üncü maddesine uygun bir vergi incelemesiyle kesin olarak ortaya konulması gerekirken bu yönde bir inceleme yapılmaksızın matrah farkının belirlenmiş bulunması, ayrıca sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu ileri sürülen faturaların Vergi Usul Kanunu'nun fatura nizamına ilişkin hükümlerine uygun olması ve İdarece bu emtianın kullanılmadığı yolunda herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmaması karşısında, salt faturayı düzenleyen şahıs hakkındaki inceleme sonuçları esas alınmak suretiyle eksik incelemeye dayalı olarak yapılan tarhiyatın kaldırılması gerekirken bu tarhiyata karşı açılan davanın kısmen reddedilmesinde isabet görülmemiştir.” (Karar Yılı: 2001, Karar No: 1962)

“Yükümlü şirketin bir kısım alışlarını içeriği itibarıyla yanıltıcı fatura ile belgelendirdiği ve ... Limited Şirketinden alınan üç adet faturanın alt ve üst nüshalarının farklı meblağlar içerdiğinin tespit edildiğinden bahisle, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek 1997 yılı Şubat dönemi için salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisini kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiş, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde de, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan

katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri kurala bağlanmıştır. İndirim hakkından yararlanabilmenin ön şartı, teslim ve hizmetlerle ilgili fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtması, başka bir anlatımla, satın alındığı belirtilen hizmet veya emtia için gerçekte katma değer vergisi ödenmiş olmasıdır. Yükümlüye fatura düzenleyen ... isimli şahıs hakkında yapılan tespitlerden; bilinen işyeri adresini bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeden terk ettiğinin işyeri bekçisi nezdinde düzenlenen tutanak ile saptandığı, 1996 yılı katma değer vergisi beyannamelerinde matrah beyan etmediği, hayat standardı esasına göre belirlenen gelir vergisini ödemediği anlaşılmakta olup, davacı şirkete düzenlediği 20.8.1996 tarihli faturanın gerçek bir ticari ilişki sonucu düzenlenmediği sonucuna ulaşıldığından, bu faturanın katma değer vergisi indirimine konu edilmemesi gerekmektedir. Davacı şirketin katma değer vergisi indiriminde kullandığı ... İnşaat Madencilik Nakliye Gıda Otomotiv Sanayi Limited Şirketi tarafından düzenlenen üç adet faturanın satıcı firmada kalan nüshalarında 90.000.000 - lira, 50.000.000.- lira ve 77.500.000.- lira olarak yer alan tutarların, davacı şirkette bulunan asıllarında, 900.000.000.-lira, 550.000.000.- lira ve 777.500.000.- lira olarak yer aldığı açık olduğundan ve içeriği itibarıyla yanılıcı nitelikteki bu faturaların da katma değer vergisi indirimine konu edilmesine olanak bulunmadığından, tarhiyatın somut veriler ortaya konulmadan, varsayıma dayalı olarak yapıldığından bahisle terkinin yolunda verilen vergi mahkemesi ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.” (Karar Yılı: 2003, Karar No: 432)

“Hesap uzmanınca düzenlenen rapora göre yapılan tarhiyatın re'sen tarhina ilişkin kısmının dayandığı sebep, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 4 numaralı bendinde açıklaması yapılan yasal defter kayıtları ve bunlara ilişkin belgelerin "ihticaca salih olmama" halidir. Bu hukuki sebep dolayısıyla davacının kanuni defter kayıtları ve bunlara ilişkin belgelere ispat edici delil olarak itibar edilmemek suretiyle, davacının hasılatı, giderleri katma değer vergisi matrahı, indirilecek ve ödenecek katma değer vergisi yeniden tespit ve takdir edilmiştir. İnceleme raporuna göre anılan hukuki sebebe dayanılarak, yapılan katma değer vergisi tarhiyatı üzerinde taraflarca uzlaşmaya varılmış olmasının sadece tarhiyat işlemi hakkında değil, tarhiyatın maddi ve hukuki sebepleri hakkında da uzlaşmaya varıldığı biçiminde kabul edilmesi gerekir. Olayda, hesap uzmanı tarafından düzenlenen raporda, 1995 yılı için davacının buğday alış belgelerine göre belirlenen buğday maliyeti, üretimin gerçekleştirilebilmesi için yeterli görülmeyerek randıman incelemesi sonucunda artırılmak suretiyle yeniden hesaplanmış, olması gereken buğday maliyeti bulunmuş ve bu maliyet konusunda da taraflar uzlaşmaya varmışlardır. Buğday maliyeti konusunda uzlaşmaya varıldıktan sonra, buğday alışına ilişkin iki adet faturanın sahte olduğundan bahisle buğday

alışlarının tekrar incelemeye konu yapılması ve uzlaşılan buğday maliyetinin kabul edilmemesi sonucunu doğuracak şekilde işlem tesisi yoluna gidilmesi ve tarhiyat yapılması, uzlaşmayı geçersiz saymak olur. Bu durumda aynı dönem için yeniden ve aynı hukuki sebebe dayanılarak vergi incelemesi yoluyla iki adet sahte faturanın davacı tarafından kullanıldığı ve bu sebeple defter ve belgelerinin ihticaca salih bulunmaması sebep gösterilerek, bu faturalardaki katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle yeniden tarhiyata gidilmesi mümkün bulunmamaktadır. İhtilaflı dönem vergisi üzerinde uzlaşıldıktan sonra yeniden tarhiyata gidilebileceğinin kabulü halinde, uzlaşma hükümleri geçerliliğinin bulunmadığının kabulü gerekir. Olayda, un imalatı ile uğraşan davacı kurumun 1995 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda bir kısım satışlar için belge düzenlememek suretiyle hasılatın gizlenerek katma değer vergisi matrahının azaltılması, ayrıca, amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin katma değer vergisi ile, şirket ortaklarının ikametgahlarında kullanılmak üzere alınan kömüre ait katma değer vergisinin haksız indirimine konu edilmesi nedeniyle yapılan tarhiyat hakkında uzlaşılmasından sonra, davacı kurumun, aynı yılın Eylül döneminde içeriği itibarıyla yanaltıcı nitelikte fatura kullanmak suretiyle haksız yere katma değer vergisi indiriminden yararlandığı yolundaki tespitlere dayalı olarak, faturalarda yer alan katma değer vergisi indirimi kabul edilmeyerek adına cezalı katma değer vergisi salınması üzerine bu davanın açıldığı anlaşılmıştır. Aynı döneme ilişkin olmakla birlikte, daha önce uzlaşılan vergi ve ceza ile farklı maddi ve hukuki nedenlere dayanan tarhiyata konu olan bu davada, işin esasının incelenmesi gerekirken, aynı dönem için yeniden inceleme ve vergilendirme işlemi yapılamayacağı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.” (Karar Yılı: 2003, Karar No: 333)

“213 sayılı Yasanın 134’üncü maddesinde vergi incelemelerinin amacının; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu amaç, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılması ile sağlanır. Kanununun 3’üncü maddesine göre vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ancak ispat külfeti, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal olmayan bir durumun iddia olunması halinde bunu iddia eden tarafa aittir. Ticari organizasyonu, sermayesi, ticari geçmişi olmayan bir kişiden mal alışının gerçek olduğunun iddia edilmesi ticari icaplara, yüksek tutarlara varan ödemelerin peşin ve nakit olarak elden yapılması ekonomik icaplara, belge konusu malların depolama, ambar giriş çıkış ve nakliyesinin belgelendirilmemesi, bu hizmetleri verdiği belirtilenlerin mükellefiyetlerinin olmaması ya da sona ermesi gibi sebepler teknik icaplara aykırı olduğundan bu aykırılığı iddia eden taraf, iddiasını ispatla mükelleftir. 1998 yılı gelir vergisi beyannamesini vermeyen

davacının ihbar üzerine ilgili yıl işlemleri incelemeye alınarak mal alışlarıyla ilgili karşıt inceleme yapılmıştır. Mahkemenin ara kararı ile getirttiği belgelerden ...'ın deposu ve işçisi bulunmadığı, mal alışlarının sahte olduğu, ...'in 1998 yılı gelir vergisi beyannamesini vermediği, alış faturalarını düzenleyenlerin mükellefiyet kayıtları bulunmadığı, ...'in tüm alışlarının sahte olduğu, ...'in mükellefiyet kaydının bulunmadığı anlaşılmış olup sahte olduğu vergi mahkemesince de kabul edilen bu faturalar dışında mal alış bulunmayan davacı, tüm alış ve satışlarının gerçek olduğu iddiasını kanıtlayacak somut bir bilgi ve belge sunmamıştır. Alışlarının gerçek olmadığı sabit bulunan davacının satışlarının gerçek olduğu iddiasını ispatlayamamış olması bu faturaların komisyon karşılığı düzenlendiğinin kabulünü gerektirmekte olup ispat külfetini idareye yükleyerek tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.” (Karar Yılı: 2003, Karar No: 3080)

“Olayda, yapılan karşıt inceleme sonucu davacı şirketin komisyon karşılığında içeriği itibarıyla yanltıcı belge düzenlediğinin tespiti üzerine, 1998 Ocak-Aralık dönemlerinde verdiği katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilen katma değer vergisi matrahına, hesaplanan katma değer vergisi de eklenerek bulunan toplam fatura bedeli üzerinden komisyon geliri elde ettiği kabul edilerek katma değer vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Salınan katma değer vergisine esas alınan teslim, içeriği itibarıyla yanltıcı belge düzenlemek olduğuna göre, bu teslimin karşılığı olan gelir de, katma değer vergisini içeren tüm fatura bedeli üzerinden elde edilmiştir. Bu durumda, içeriği itibarıyla tümüyle yanltıcı bir belge olan bu faturada gösterilen ve beyan edildiği iddia edilen katma değer vergisinin, aslında fiktif bir değer olduğu ve gerçekte ödenmediği de göz önüne alındığında, komisyon geliri matrahına dahil edilmesi gerekmekte olup yapılan teslimin niteliği itibarıyla ortada vergiden vergi alınması şeklinde bir uygulama bulunmamaktadır.” (Karar Yılı: 2004, Karar No: 199)

“Vergilendirmeye esas alınan belge ve kayıtların gerçek mahiyetle uyumlu olduğunun söylenebilmesi ise; biçimselliklerinin ötesine geçilerek, belgeyi düzenleyen iştiğal konusu, satmış görüldüğü emtia veya yapmış olduğu hizmet bakımından organizasyonu, ekipmanı, işin gerektirdiği sayıda işçinin olup olmadığı, emtia alımlarının gerçekliği, alım-satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğal sonucu olan diğer işlemlerin gerçekleştirilme biçimi, ekonomik durumu ile vergilendirme döneminde yapmış görüldüğü işin hacmi arasındaki ilişki, kredi kullanıp kullanmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle yapılacak inceleme sonuçlarının, ortada gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olduğunu göstermesine bağlıdır. Dosyanın incelenmesinden, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaları düzenleyen ... Limited Şirketinin, beyan ettikleri yüksek

ciroları elde edecek sermaye yapısı ve iş organizasyonuna sahip olmadıkları, yine yüksek cirolar beyan etmelerine karşın, düşük tutarlı katma değer vergisi ödedikleri veya ödenecek katma değer vergisinin ortaya çıkmadığı, şirketlerin işyerlerinin bulunmadığı, şirket yetkililerinin alışlarına ilişkin faturaların muhteviyatı itibarıyla gerçek dışı olduğunu kabul ettikleri anlaşılmış olup; bu tespitler, anılan faturalar karşılığında gerçek bir mal tesliminin mevcut olmadığını; faturaların, belli bir bedel karşılığında, mahiyetleri itibarıyla gerçek dışı olarak düzenlediklerini ortaya koyduğundan, indirimlerinden hareketle davacı Şirket adına yapılan dava konusu tarhiyatlarda ve kesilen vergi cezalarında yasaya aykırılık görülmemiştir.” (Karar Yılı: 2005, Karar No: 372)

Yukarıda yer verilen Danıştay kararları incelendiğinde, söz konusu işletmelerin gerçek mal hareketlerini ifade etmeyen sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler düzenledikleri ve kullandıkları, paravan firmalar ile hayali ihracat yapmak suretiyle haksız yere vergi iadesi aldıkları, mal alımlarında abartılı faturalar aldıkları, boş olarak imzalanıp verilen faturaların bunları alanlar tarafından istenildiği gibi düzenlendiği, gerçek satışlarının çok daha az miktarda olduğu, faturalarda yer alan fakat gerçekte ödenmeyen Katma Değer Vergisini indirim konusu yaparak vergi kaybına yol açtıkları, bir kısım emtia alımlarını muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı faturalarla belgelendirdikleri gözlemlenmektedir.

3.2.2.2. Hasılatın Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılması Hakkında

“Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi 7.12.1993 günlü ve 1993/5540 sayılı kararıyla; dosyanın incelenmesinden, yükümlü şirketin 1985 yılına ilişkin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda, dönem başı kumaş miktarı, yıl içinde alınan kumaş, iade edilen kumaş, iplik alışları ve dönem sonu kumaş mevcudu nazara alınarak aynı yıl içinde satılan ve kayıtlarda yer alan 61.506,25 kg konfeksiyon artığından (kırpıntı) hareket edildiği, şirket temsilcisince bildirilen fire oranları ortalaması esas alınmak suretiyle, dönem içinde imalata verilmesi gereken kumaş miktarının hesaplandığı, bu miktarla, kayıtlara göre imalata verilen kumaş miktarı arasındaki farkın, açıktan imalata verilen kumaş miktarı olduğu sonucuna varılarak 1985 yılında kayıt dışı satılan mamul tutarının 422.132.033 lira olarak bulunduğu, vergi mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda düzenlenen raporda ise, 1985 yılında satılan 61.506,25 kg kırpıntı kumaşın aynı dönem içinde imalata verilen kumaştan arta kaldığına dair inceleme elemanınca bir saptama yapılmadığı, şirketin 1981, 1982, 1983, 1984 yıllarına ait defter ve belgelerinin sınırlı olarak incelenmesinden, bu yıllarda imalat artığı kumaş satışı bulunmadığının görüldüğü, bu itibarla 1985 yılında satışı

yapılan imalat artığı kumaşların içinde önceki yıllardan kalan kırpıntılar olabileceği gibi, firmaya iade edilen parçalarla, defolu malların da bulunabileceği, bu bakımdan satılan imalat artığı kumaşların sadece kesimi yapılan kumaşlardan arta kalan kırpıntılardan değil, kesim dışındaki ameliyeler sonucu ortaya çıkan artıklardan da oluşan bir yığın olarak kabul edilmesi gerektiği, bu nedenlerle, vergi inceleme raporundaki yöntem esas alınarak bir randıman incelemesi yapılmak suretiyle dönem kazancının tespit edilemeyeceğinin belirtildiği, inceleme elemanı tarafından, şirket temsilcisinin bazı mamul malların birbirine karışabileceği yolundaki beyanları dikkate alınmak suretiyle yapılan envanter çalışması sonucu, satıldığı halde kayıtlara geçirilmeyen mamul malların varlığından bahisle bulunan 34.730.159 lira kayıtdışı hasılatın, diğer bir matrah farkını oluşturduğu, yükümlü tarafından kaydi envanter farkına ilişkin olarak inceleme elemanınca yapılan tespitlerden sadece sw-shirt miktarında hata yapıldığı dava dilekçesinde ileri sürüldüğü halde, bilirkişi tarafından, diğer kalemlerde de aritmetik hatalar bulunduğu sonucuna varılarak yeniden yapılan kaydi envanter sonucunda 7.867.913.- liralık kayıt dışı hasılat bulunduğunun belirtildiği, inceleme elemanınca tespit edilen matrah farkının 10.009.092.- liralık kısmının 24.12.1985 tarih ve 97610 numaralı faturanın kanuni defterlere kaydedilmemesinden doğduğu, bu hususun bilirkişi raporunda da doğrulandığı, inceleme sonucu bir takım doneler ortaya konulmak ve yükümlü şirket temsilcisinin beyanları nazara alınmak suretiyle matrah farkı bulunmasına karşılık, bilirkişice satışı yapılan konfeksiyon artığı kumaşın içerisinde önceki yıllardan kalan kırpıntılarının olabileceği, firmaya iade edilen parçalarla, defolu malların da bulunabileceği varsayımından hareketle, dönem kazancının tespit edilmesinde kırpıntı kumaşın esas alınamayacağına öne sürüldüğü, bu durumda, inceleme elemanının tespitlerinin tutarlı olup olmadığı tartışılmadan, tamamen tahmin ve varsayımaya dayalı bilirkişi raporunun esas alınmasına ilişkin nedenler ortaya konulmadan ve kırpıntı kumaştan dolayı yapılan tarhiyata hiç değinilmeden, bilirkişinin vardığı sonuçlarla inceleme elemanının vardığı sonuçlar birbiriyle karşılaştırılmadan, eksik incelemeye dayalı olarak yazılı gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmediği gerekçesiyle, kararı bozmuştur.”(Karar yılı: 1996, Karar No: 250)

“Çorap üretimi ve toptan ticareti yapan yükümlü adına 1987 takvim yılına ilişkin işlemlerinin imalat randımanı yönünden incelenmesi sonucunda bir kısım hasılatın kayıt ve beyan dışı bırakıldığından bahisle resen salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisi ve dahili tevkifatı kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde resen vergi tarhi; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonlarınca takdir edilen veya inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde

tanımlanmış, maddenin 2'nci fıkrasının 4'üncü bendinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması, resen takdir nedeni kabul edilmiştir. İmalatçı işletmeler yönünden randıman (verimlilik) esası, üretime sevk edilen hammadde, yarı mamul ve yardımcı madde miktarından yola çıkarak üretilmesi gereken mamul miktarının saptanmasını ifade etmektedir. İşletmenin dönem başı ve sonu stokları, yıl içi hammadde, yarı mamul ve yardımcı madde alışları ile üretim teknolojisi ve diğer üretim araçları gözönüne alındığında, hasılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sonucuna ulaşılmıştır, aynı zamanda defter kayıtlarının ve belgelerin, vergi matrahının doğru olarak saptanmasını elverişsiz kılacak ölçüde karışık olduğunun kabulünü de gerektirecektir. Çorap imali ve toptan ticareti yapan yükümlünün emtia dengesine göre imalata verilmesi gereken hammadde tutarına İstanbul Çorap İmalatçıları ve Formacıları Esnaf ve Sanatkarlar Odasından bildirilen fire oranları ortalamasının uygulanması suretiyle mamul miktarı saptanmıştır. Anılan kurum, imalatta kullanılan iplik miktarları ve firelerine ait bir imalat standardı olmadığından, her üreticiye göre değiştiğini belirterek, altı tip çorapta kullanılan gramaj miktarları ile fire oranlarını bildirmiştir. Ancak, bu bilgilerden hareket eden inceleme elemanı, fire oranları ortalamasını bulurken hesap hatası yaptığı gibi, her bir çorap türünde eşit miktarda iplik kullanıldığını varsaymış, envanter kayıtları ile karşılaştırma sonucu bulunduğu farkı, birim fiyatlarıyla değerleyerek saptadığı matrah farkını vergilemede esas almış, boyama ve apreleme fire oranlarını gözönüne almamıştır. İmalata verilen hammadde miktarı yükümlü kayıtlarından çıkarıldığı ve davacı tarafından ilgili Odanın bildirdiği fire oranlarına herhangi bir itiraz yöneltilmediğinden, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20'nci maddesinin 1'inci bendinde yer alan Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları kuralı karşısında, bildirilen fire oranlarının ait olduğu üretim aşamalarına ayrı ayrı uygulanması suretiyle bulunacak mamül miktarı ve varsa noksan hasılat miktarının bilirkişi incelemesi yaptırılarak saptanması ve sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir. Bu nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve 1996/1251 sayılı kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, karar verildi.” (Karar Yılı: 1998, Karar no: 124)

“Dersane işletmeciliği yapan davacı şirketin 1994 yılına ilişkin işlemlerinin incelenmesi sonucunda bir kısım hasılatın kayıt dışı bırakıldığından bahisle adına salınan kaçakçılık cezalı kurumlar vergisine karşı açılan davayı vergi aslı yönünden reddeden, cezayı kusura çeviren ısrar kararı taraflarca temyiz edilmiştir. Vergi mahkemesinin ilk kararının cezanın kusura

çevrilmesi yolundaki hüküm fıkrasına karşı vergi idaresince yapılan temyiz başvurusu Danıştay Üçüncü Dairesi'nce reddedilmiş ve karar düzeltme yoluna başvurulmadığından söz konusu hüküm fıkrası kesinleşmiştir. Aynı kararın diğer yan aleyhine olan hüküm fıkrasının bozulmasından sonra verilen ısrar kararının varlığı, idare yönünden kesinleşen hüküm fıkrasının yeniden temyiz incelemesine tabi tutulmasına olanak vermeyeceğinden vergi dairesi müdürlüğü isteminin incelenmesi mümkün değildir. Dava konusu tarhiyat; kurs dönemi başlamadan önce ilan edilen ve saat üzerinden belirlenen ders ücreti ve toplam ders saatine göre bulunan toplam kurs ücretinin, kayıtlara eksik geçirildiği dolayısıyla hasılatın bir kısmının beyan dışı bırakıldığından bahisle yapılmıştır. Davacı kurum, incelemenin defter ve belgeler üzerinde yapılmadığını, karşıt incelemeye gidilmediğini ileri sürmüştür. İnceleme raporu ve eki tutanaktan tüm tespitlerin yükümlü kurum temsilcisi ile birlikte defter ve belgeler üzerinde yapıldığı ve davacının öğrenci sayısı ile indirimli ücretler hakkındaki tüm iddiaları dikkate alınarak toplam hasılatın belirlendiği anlaşılmış olup, bir kısım öğrenci ücretleri için senet alındığı bir kısım öğrenci ücretlerinin ise öğrencinin dosyasından takip edildiği saptandığından temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, ısrar kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmamıştır.” (Karar Yılı: 1999, Karar No: 596)

“Eczacılık yapan davacının 1997 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu bir kısım satış hasılatını kayıt dışı bıraktığı ve işletmeyle ilgili olmayan bazı harcamaları gider kaydettiği tespit edilerek adına salınan ağır kusur cezalı gelir vergisi, geçici vergi ve fon payına karşı açılan davada matrahı azaltmak suretiyle gelir vergisini ve fon payını kusur cezalı olarak değiştiren geçici vergi ve cezasını kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı yükümlü tarafından temyiz edilmiştir. 213 sayılı Yasanın 3'üncü maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, aynı Yasanın 134'üncü maddesinde de vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Davacının 1997 yılı defter ve belgeleri incelenerek ilaç faturaları üzerinden yapılan toplam iskonto tutarı (Eczacı kârı, peşinat iskontosu, mal fazlası iskontosu ve özel iskonto) ve emtianın toplam maliyet bedeli tespit edilmiş ve tüm kâr ve iskontolar toplamı ilaç alım maliyetine bölünerek bulunan %44 karlılık oranı toplam maliyete uygulanmak suretiyle hasılat farkı bulunmuştur. İnceleme elemanınca defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığı ya da usulsüz olduğu, faturaların gerçeği yansıtmadığı yolunda bir saptama yapılmamıştır. Alınan her ilaçtaki özel iskonto, mal fazlası iskontosu ve peşinat iskontosu farklı niteliklerde olduğu halde, yıl sonu stok değerlendirmesi ve tek tek her ilaç için uygulanacak iskonto dikkate alınarak maliyet tespiti yapılmaksızın ortalama karlılık oranının toplam maliyete uygulanması suretiyle eksik incelemeye dayalı olarak yapılan

tarhiyatın değiştirilmesine ilişkin kararda yasal isabet görülmemiştir.” (Karar Yılı: 2000, Karar No: 375)

“... Tuğla Kiremit Fabrikası Kollektif Şirketinin 1995 takvim yılı işlemlerinin randıman yöntemiyle incelenmesi sonucu bir kısım hasılatı kayıt ve beyan dışı bıraktığı tespit edilerek ortağı olan davacı adına şirketteki payı oranında resen salınan gelir vergisi ve geçici vergiyi kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir. Davacının ortağı olduğu kollektif şirketin kazancının bir kısmını beyan dışı bıraktığını ihbar eden kişi tarafından, vergi dairesine sunulan bilgisayar disketi idarece çözümlendiğinde, işletmenin hasılat kayıtlarını içerdiği anlaşılarak, elde edilen bu bilgilere ilişkin olarak şirket yetkilisi nezdinde düzenlenen tutanak ile de bilgisayar disketinde kayıtlı hasılatın işletmenin hasılat tutarı olduğu saptanmıştır. Şirket yetkilisinin beyanları ve taşıma irsaliyelerindeki emtia miktarlarıyla doğrulanan bilgisayar kayıtlarının delil olarak kullanılmasında yasaya aykırılık bulunmamaktadır. Şirket yetkilisinin, bu dönemde blok tuğla alışlarının da bulunduğu yolundaki beyanı üzerine hazır alınarak satılan ve imal edilen blok tuğla miktarının tespiti amacıyla üretim girdileri incelenmiş, üretimde kullanılan emek, kömür ve toprağın gerçek miktarıyla kayıtlara geçirilmeyen girdiler olması nedeniyle, en az yanaltıcı girdinin elektrik enerjisi tüketimi olduğu kabul edilip, şirket yetkilisinin; tüketilen elektriğin %10'unun üretime girmeyen tüketim olduğu yolundaki beyanı da dikkate alınarak, ... Toprak Sanayi İşverenleri Derneği'nin yazısında bildirilen ve şirket yetkilisince de doğrulanan veri esas alınarak, işletmede kullanılan nitelikteki vakum presin (1) Kwh elektrik enerjisi ile en olumsuz koşullarda üretebileceği tuğla sayısına göre fire düşüldükten sonra dönem içinde üretilmesi gereken tuğla miktarı belirlenmiş, kayıtlı üretim miktarı ile arasında fark olduğu tespit edilmiş ve şirket hasılatının ayrı ayrı dökümleri yapılmak suretiyle, şirketin hazır tuğla da alıp sattığı yolundaki ifade doğrulanmıştır. Bilgisayar disketinin çözümlenmesiyle ortaya çıkan ve şirket yetkilisinin beyanları ve işletmenin diğer kayıt ve belgeleriyle doğrulanan gayrisafi hasılatı dayanılarak randıman yöntemiyle yapılan incelemenin sonuçları, dönem hasılatının bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığını göstermekte ise de, yükümlünün, bulunan matrah farkının bu sektördeki kârlılık oranlarının çok üstünde bir karla çalışıldığı sonucunu ortaya çıkardığını ileri sürmesine karşın, bu konuda herhangi bir araştırma yapılmadan karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir.” (Karar Yılı: 2002, Karar No: 480)

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi

tarh olunması şeklinde tanımlanmış; aynı maddenin 4'üncü bendinde de "defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması" hali resen takdir sebeplerinden biri sayılmıştır. Davacı şirket tarafından verilen hizmet karşılığında kredi kartı ile ödeme kabul edilmek suretiyle elde edilen hasılat yönünden yapılan inceleme sonucu, kayıtlarda, bu şekilde elde edilen kredi kartlı hasılatla ilişkin herhangi bir hesabın bulunmadığı, tüm satışların peşin satış gibi yasal defterlere kaydedildiği anlaşılmış ve ödeme kaydedici cihaz kullanılarak düzenlenen perakende satış fişleri ile bankadan gönderilen kredi kartı harcama belgelerinin tarih ve saat bazında karşılaştırılması yapılarak bir kısım hasılatın kayıt dışı bırakıldığına tespiti üzerine, dönemler itibarıyla belirlenen hasılat tutarından, iç iskonto yöntemiyle hesaplanan katma değer vergisi ile, ihtilaflı dönemde yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen ve kredi kartı tahsili nedeniyle ödenen komisyon bedeli ve cari yıl zararı düşülerek cezalı tarhiyat yapılmıştır. Mahkemece, verilen hizmet bedellerinin bir kısmının nakit, bir kısmının kredi kartı ile bazen iki ayrı kredi kartı kullanılarak ödendiği, bazı müşterilerin nakit ihtiyacı için de kredi kartı kullanıldığı yolundaki davacı iddialarının inceleme elemanınca dikkate alınmadığı kabul edilerek tarhiyat eksik incelemeye dayalı olduğu gerekçesiyle kaldırılmış ise de, dosya içeriğinden, inceleme elemanınca, bankadan alınan ayrıntılı kredi kartı dökümleri ile mükellef kurum tarafından aynı dönem için düzenlenen yasal hasılat belgelerinin karşılaştırılması sırasında, belgeler üzerinde yazılan tarih ve saat bilgileri de kullanılmak ve ayrıca yazar kasa fişi ve slip tutarlarının bölünmüş olabileceği de dikkate alınmak suretiyle, kredi kartlı hasılatın kayıtlara ne ölçüde yansıtıldığına tespit edildiği anlaşılmış bulunmaktadır. 213 sayılı Yasanın 3'üncü maddesinin son fıkrası uyarınca iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti bunu iddia eden tarafa ait olup, bu iddiayı kanıtlayacak ve yapılan incelemenin noksan sayılmasını gerektirecek somut bilgi ve belgeye dayanılmaması karşısında söz konusu inceleme üzerine yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmemiştir." (Karar Yılı: 2002, Karar No: 442)

"Çok katlı kazanç sistemleri ile her türlü matematiksel kazanç sistemlerinin kurulması, organizasyonu, tanıtımı, araştırılması, geliştirilmesi ve bunlarla ilgili toplantı, seminer, yemek, eğlence ve benzerlerinin düzenlenmesi faaliyetine ilişkin olarak mükellefiyet tesis ettiren davacının bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı ve haksız yere gider kaydında bulunarak dönem matrahını azalttığından bahisle adına 1997 yılı için yapılan kaçakçılık cezalı gelir vergisi tarhiyatı ile kesilen özel usulsüzlük cezasının, sisteme üye olarak katılanların sayısı ve üyelerin ödediği katılım bedellerinden elde edilen gelirin yasal defterlerde eksik gösterilmesi nedeniyle bulunan kısmını ve özel usulsüzlük cezasını kaldıran, haksız yere gider kaydından kaynaklanan kısmına ilişkin kaçakçılık cezasını kusur cezasına çeviren vergi mahkemesi ısrar

kararı temyiz edilmiştir. Dosyanın incelenmesinden, ... Uluslararası Bilgi İşlem ve Matematiksel Sistemleri Ticaret Danışmanlık Hizmetleri unvanı ile faaliyete başlayan ve faaliyet konusunu çok katlı kazanç sistemleri ile her türlü matematiksel kazanç sistemlerinin kurulması, organizasyonu, tanıtımı, araştırılması vb. olarak beyan eden davacının 28.7.1997 tarihinde mükellefiyet tesis ettirip, biri merkez ve beşi şube olmak üzere toplam altı ilde faaliyet gösterdiği, organizasyonun, sisteme yeni katılan üyenin bazı haklara sahip olma ve hizmetten yararlanma karşılığı verdiği katılım bedelinin, belli şartları taşıyan ve sisteme daha önce üye olanlar arasında paylaşımı üzerine kurulduğu, organizasyona katılmak isteyen kişilerin masrafları kendilerine ait olmak üzere, Cumartesi ve Pazar günleri yemekli toplantıya çağırıldığı, sisteme girmeyi kabul edenlerin ise sistem yöneticileri ile toplantıyı izleyen Pazartesi günü bir daha görüşerek ödeme yaptıkları, ödeme sırasında düzenlenen kabul başvuru formunda, yeni üyenin sisteme girmek için vermek zorunda olduğu parayı, sistem içindeki belli şartları taşıyan kişilere bağışladığına ve geri istemeyeceğine ilişkin ifadelere yer verildiği, formun, "Ödeme Talimatı" kısmında da paranın paylaşım şeklinin gösterildiği, sisteme dahil olan her kişiye birbirini takip eder şekilde numara verildiği ve sisteme ilk girişte "?" unvanı alan kişinin yeni üye katılımını sağlaması halinde "?" ünvanı aldığı, anlaşılmaktadır. Mali polis tarafından yapılan aramalar sonucu ele geçirilen bilgisayar kayıtlarında, sistemde bulunan üyelere ilişkin gerek sayı, gerekse alınan paralar yönünden herhangi bir bilgiye rastlanılmadığı gibi, davacı tarafından da incelemeye hiç bir belge sunulmamıştır. Organizasyona katılan üye sayısının tespitini tam olarak sağlayacak belgelerin yurtdışına kaçırılmış olduğu, yabancı uyruklu kuryelerin mali polisteki ifadeleriyle saptanmış olup, bu husus, sistemde müdür ve müdür yardımcısı olarak görev yapanların yanı sıra organizasyon çalışanlarınca da ifade edilmiştir. İnceleme elemanınca ele geçirilen belgeler ve sisteme dahil olan üyelerin anlatımlarına göre, 1997 yılı sonu itibarıyla üye sayısının en az 27.078 olduğu, davacının 17.032 üyeden elde ettiği geliri kayıt ve beyan dışı bıraktığı sonucuna varılmış ve bu sonuç kimi sistem müdürlerinin ifadeleriyle de doğrulanmıştır. İnceleme raporunda, mali polis tarafından, ...'ın merkezinde yapılan aramada bir kısmı ele geçirilen ... antetli ön ödeme fişlerinden, davacının beyan ettiği gibi her üyeden 350 Mark değil, kimi zaman 650 Mark elde ettiğinin tespit edildiği belirtilerek, davacının her bir üyeden ortalama 548 Alman Markı aldığı kabul edilmiş ve bu suretle beyan dışı bırakılan 17.032 üyeden elde edilen gelir ile davacının beyan ettiği 10.046 üyeden elde edilen gelirin kayıt ve beyan dışı bırakıldığı kabul edilen kısmının toplanmasıyla bulunan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılması önerilmiş ve bu öneri doğrultusunda tarhiyat yapılmıştır." (Karar Yılı: 2003, Karar No: 437)

“Kendi adına ve hesabına yaptığı taşınmaz satışından elde ettiği kazancı vergi idaresinin bilgisi dışında bırakması nedeniyle davacı adına yapılan tarhiyatı; 1969-1970 yıllarında edindiği 18,23,27 dönüm alana sahip tarlaları özel parselasyonla parselleyerek bir kısmını 1970 yılında, bir kısmını 1979 yılından önce satan ve 1986 yılında başladığı emlak komisyonculuğu faaliyetinin devam ettiği 1993 yılında parselasyon artışı olarak kalan 8,13 ve 9 dönüm alana sahip taşınmaz parçalarını birleştirerek ikiyüz kişiye satan davacının bu işlemlerden sağladığı kazancın, yasada aranan tüm koşulları içermesi nedeniyle ticari kazanç olarak vergilendirilmesini hukuka aykırı görmeyerek davanın reddi yolunda verilen ısrar kararı temyiz edilmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37’nci maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç olarak tanımlanmış, ikinci fıkrasının (4) işaretli bendinde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı kurala bağlanmıştır.” (Karar Yılı: 2004, Karar No: 53)

“Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi 20.10.2003 günlü ve E:2001/10, K:2003/4355 sayılı kararıyla; 213 sayılı Kanunun 3 ve 30’uncu maddelerinde kural olarak delil serbestisi ilkesinin kabul edildiği, bu ilkeye göre, vergi idaresinin, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini her türlü delille ispatlama olanağına sahip olduğu, defter ve belgeleri usulüne uygun olan mükelleflerin yararlanacakları ilk görüşü karinesine göre; kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıklarının kabul edileceği; ancak, mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerinin, iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olana uygun bulunmaması halinde, kanıt yükünün tersine döneceği ve muamelelerin gerçek durumu yansıttığının mükellef tarafından kanıtlanması gerektiği, randıman veya verimlilik esası adı verilen yöntemin, üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikte hammaddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilebileceği gerçeğine dayandığı, akılcı (rasyonel) olması gereken işletmenin, belli zaman diliminde, üretimde kullandığı enerjinin, bu zaman diliminde yapmış olduğu üretim için kendi teknolojisinin gerektirdiği enerji miktarına eşit olmasının işin doğası gereği olduğu, işletmede bu miktardan fazla enerji kullanılması durumunda, teknik icaplara aykırı olan bu tüketim miktarının haklı nedenlere dayandığının kanıtlanmasının işletmeciye ait bir yükümlülük olduğu, bu kanıtlamanın gereği gibi yerine getirilememesinin ise, işletmede kayıt dışı hammaddenin üretime verildiği, bu hammaddeden elde edilen mamulün de kayıt dışı satılarak, hasılatın gizlendiği anlamına geldiği, işletmenin yasal defterlerinde kayıtlı olmayan, belgesi de bulunmayan bu üretim faaliyetinin, söz konusu defterlerde kayıtlı hammadde miktarından hareketle tespitinin de olanaklı olmadığı, başka anlatımla; işletmenin

defter kayıtlarına, gerçek üretim miktarının hesaplanmasında, ihticaca salih olarak bakılmayacağı, dosyanın incelenmesinden, davacı şirkete ait işletmede üretim için ayrı, diğer ihtiyaçlar için ayrı elektrik sayacı bulunduğu, belli miktardaki ürün için harcanması gereken elektrik enerjisi miktarının da, davacı şirket yetkilisinin bulunduğu ortamda yapılan fiili üretim ile saptandığı, işletmenin tüm üretiminin kayıtlı üretim kadar olduğunun söylenebilmesinin, üretim için ayrılan sayaçtan okunan elektrik enerjisi miktarının, kayıtlı üretimin gerektirdiği elektrik enerjisi miktarına eşit olmasına bağlı olduğu, oysa, elektrik sayacından okunan elektrik enerjisi miktarının, kayıtlı üretim için gerekli olduğu fiili üretimle saptanan ve olabilecek tüm enerji kayıpları da dikkate alınarak hesaplanan elektrik enerjisi miktarından çok yüksek olduğunun, inceleme tutanakları ve elektrik faturaları ile sabit olduğu, davacı şirket tarafından, aradaki bu farkın haklı nedenlere dayandığının, hukuken geçerli belgelerle kanıtlanamadığı, bu durum, davacı şirketin işletmesinde kayıt dışı hammadde ile kayıt dışı üretim yapıldığını ve hasılatının gizlendiğini göstereceğinden, mahkeme kararında yazılanın aksine, bu üretimi içermeyen defter kayıtlarına ihticaca salih olarak bakılmasının, muhasebe kurallarına, normal ve mutad olana aykırı olduğu, gerekçesiyle kararı bozmuştur.” (Karar Yılı: 2004, Karar No: 63)

“1995 yılı işlemleri incelenen yükümlü şirketin bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı tespit edilerek adına re’sen salınan ağır kusur cezalı kurumlar vergisi ile hesaplanan fon payını kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 256’ncı maddesinde, saklanması zorunlu her türlü defter, belge ve karnelerin muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemi üzerine ibraz ve incelemeye sunulmasının mecbur olduğu hükme bağlanmıştır. Vergi inceleme raporu ile bilirkişi raporunun karşılaştırılması sonucu, davacı şirket tarafından düzenlenen bir kısım faturaların vergi incelemesi sırasında ibraz edilmediği, bilirkişi raporuna idarece yapılan 26.6.2001 günlü itirazda da bu hususa değinildiği anlaşılmaktadır. Yazılı yargılama yöntemini benimseyen İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 3, 16, 20 ve 21’nci maddesi hükümleri gereğince yargılama aşamasında dosyaya taraflarca sunulan ve sunulması kabul edilen belgeler hakkında diğer tarafın görüşünün alınması ve hüküm verirken değerlendirilmesi gerekmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2’nci maddesinin 2’nci fıkrası gereğince, vergi mahkemeleri, vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle görevlidirler. Vergi idaresinin yerine geçerek vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek duruma uygunluğunu araştıramayacakları tabiidir. Bu bakımdan mahkemeye, davacının inceleme elemanına ibraz etmeyip mahkemeye sunduğu fatura örneklerinin davalı vergi idaresine tebliğ edilip, uygun bir süre verilerek görüşü alındıktan

sonra uyumsuzluğu karara bağlanması gerekirken, yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu tarhiyatın terkini yolunda verilen karar hukuka uygun bulunmamıştır.” (Karar Yılı: 2005, Karar No: 256)

“Hazır beton imalatı yapan yükümlü şirketin 1999 takvim yılına ilişkin işlemlerinin kaydi envanter ve imalat randımanı yönünden incelenmesi sonucu bir kısım hasılatı kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle adına re'sen salınan vergi zıyaı cezalı kurumlar vergisi ile hesaplanan fon payını ve kesilen özel usulsüzlük cezasını kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde resen vergi tarhi; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonlarınca takdir edilen veya inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanmış, maddenin 2'nci fıkrasının 4'üncü bendinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması, resen takdir nedeni kabul edilmiştir. İmalatçı işletmeler yönünden randıman (verimlilik) esas, üretime sevk edilen hammadde, yarı mamul ve yardımcı madde miktarından yola çıkarak üretilmesi gereken mamul miktarının saptanmasını ifade etmektedir. İşletmenin dönem başı ve sonu stokları, yıl içi hammadde, yarı mamul ve yardımcı madde alışları ile üretim teknolojisi ve diğer üretim araçları gözönüne alındığında, hasılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sonucuna ulaşılması, aynı zamanda defter kayıtlarının ve belgelerin, vergi matrahının doğru olarak saptanmasına elverişli olmadığı kabulünü de gerektirecektir. İnceleme elemanınca, hazır beton imalatı yapan yükümlünün emtia dengesine göre, imalata verilmesi gereken agrega ve su tutarı, yükümlü şirket yetkilisince bildirilen tutarlar ve Türkiye Hazır Beton Birliği'nce bildirilen oranlar dikkate alınarak mamul miktarı hesaplanmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin 1'inci bendinde Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta olduğu davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları ve aynı Kanununun 31'inci maddesiyle atf yapılan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 275'inci maddesinde, mahkemelerin çözümü özel ve teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar vereceği, hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda ise bilirkişiye başvurulamayacağı kurala bağlanmıştır. Olayda, hazır beton üretiminde kullanılan çimento, su, agrega gibi temel girdilerden hareketle yapılacak randıman incelemesi sonucunda kayıt dışı üretim bulunup bulunmadığının tespiti özel ve teknik bilgiyi gerektirdiğinden, uyumsuzluğun çözümü için bilirkişi incelemesi yaptırılmamasında hukuka uygunluk görülmemiştir. Bu nedenlerle, temyiz isteminin bu yönden kabulü ile Antalya Vergi

Mahkemesinin 13.10.2004 günlü ve E:2004/987, K:2004/863 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 14.10.2005 gününde oyçokluğu ile karar verildi.” (Karar Yılı: 2005, Karar No: 218)

“Dava konusu olayda da davacı şirketin 1997 yılı işlemleri incelenerek bir kısım hasılatını kayıt dışı bıraktığı tespit edilerek şirket ortakları adına hisseleri oranında gelir vergisi salınmış ve bu tutar üzerinden de davacı şirket adına ceza kesilmiştir. Dava konusu cezanın dayanağını ortaklar adına hesaplanan gelir vergisi matrahının oluşturduğu tartışmasızdır. Söz konusu gelir vergisi tarhiyatlarının dava konusu edilmemesi halinde şirket adına kesilen cezaya karşı açılan davada mahkemece tarhiyatın yerinde olup olmadığı araştırılarak karar verileceğinde kuşku bulunmamaktadır. Gelir vergisinin dava konusu edilmiş olması halinde ise tarhiyatın hukuka uygun olup olmadığı incelenerek karara bağlanmış olacağından, matrah yönünden bağlı olan cezaya karşı açılan davada bu kararların sonucunu değerlendirmek kararlar arasında çelişki olmasını engelleyecektir.” (Karar Yılı: 2005, Karar No: 158)

Yukarıda yer verilen Danıştay kararları incelendiğinde, söz konusu işletmelerin hasılatlarını bir takım muhasebe hileleriyle kayıt ve beyan dışı bıraktıkları gözlemlenmektedir. İşletmelerin satışlarını sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle olduğundan düşük gösterdikleri, bir kısım satışlarını hiç belgelemedikleri gözlemlenmektedir. İşletmeler hasılatlarını kayıt ve beyan dışı bırakarak büyük tutarlarda vergi kaçırmaktadırlar. Bu da devletin en önemli geliri olan vergiyi olumsuz yönde etkilemektedir.

3.2.2.3. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı ve Hasılatın Kayıt Dışı Bırakılması Hakkında

“Faturasız olarak satın aldığı kütük demirleri, sahte ve içeriği itibarıyla yanıltıcı faturalara dayanarak yasal defterlerine inşaat demiri olarak kaydettiği, ayrıca, bir kısım emtianın belgesiz olarak satılıp elde edilen satış hasılatının, defterlere kaydedilmediği saptanarak 1989 yılının Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık dönemlerine ilişkin olarak yükümlü kurum adına resen cezalı katma değer vergisi salınmıştır. Bozma kararına uymayan İstanbul 3.Vergi Mahkemesi 29.9.1995 günlü ve 1995/1417 sayılı kararıyla; Danıştay Yedinci Dairesinin bozma kararında, uyumsuzluğun çözümünün; katma değer vergisi indirimine esas olan faturaların gerçeği yansıtıp

yansıtmadığının tesbitine bağlı olduğu belirtilerek, incelemenin bu esasa göre yapılmasının istendiği, mahkemelerince bu esastan hareketle bilirkişi incelemesi yaptırıldığı ve bilirkişi heyetince de, uyuşmazlık döneminde yükümlü kurumun inceleme elemanlarınca iddia edildiği kadar inşaat demiri imal etmesinin mümkün olmadığına ortaya konulduğu, imal edilmesi mümkün olmayan inşaat demirinin üretilmiş gibi gösterilerek, bir kısım inşaat demiri alışının yok sayılamayacağı, yine inceleme elemanınca yapılan saptamalara göre uyuşmazlık dönemi mal hareketleri dengesinde bir hata bulunmadığı, bu durumda mahkemelerinin tarhiyatın terkinin yolundaki kararının yerinde olduğu, aynı olay nedeniyle yapılan cezalı kurumlar vergisi tarhiyatının kaldırılması yolundaki mahkeme kararının, Danıştay Dördüncü Dairesince onanarak kesinleştiği gerekçesiyle, tarhiyatın kaldırılması yolundaki ilk kararında direnmiştir.” (Karar yılı: 1996, Karar no: 296)

“Olayda; dava konusu işlemin, hem muhteviyatı itibarıyla gerçek dışı belgelerle haksız katma değer vergisi indiriminden yararlanmak suretiyle, hem de bazı satışlar için belge düzenlenmemek suretiyle vergi zıyanına neden olduğundan bahisle tesis edildiği dikkate alındığında; vergi mahkemesince, kayıt dışı hasılat konusu incelenmeksizin, uyuşmazlığın tamamının, muhteviyatı itibarıyla gerçek dışı belge kullanımından kaynaklandığı kabul edilmek suretiyle hüküm kurulmasında isabet bulunmadığı gibi; dava konusu işlemin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 11’inci maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluğun koşullarının oluştuğu yolunda idarece yapılmış bir tespit bulunmadığı gerekçesiyle iptal edilmesinde de isabet bulunmamaktadır. Zira; indirim konusu edilen katma değer vergisine ilişkin belgenin gerçeği yansıtmadığının tespiti halinde, söz konusu indirimin kabul edilmemesi, hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun, hem de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun hükümleri gereğidir. Böyle bir durumda da; anılan belgenin müteselsil sorumluluğu gerektirecek bir irtibat veya organizasyon içinde düzenlenmiş olup olmadığına tespitine gerek bulunmamaktadır. Hal böyle olunca, Vergi Mahkemesince, uyuşmazlığın, ... Şirketince davacı Şirkete düzenlenen faturaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve davacı Şirketin belgesiz satışı bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi suretiyle çözümlenmesi gerekirken; istemin özeti bölümünde belirtilen gerekçeyle ve eksik inceleme sonucu verilen kararda isabet bulunmamaktadır.” (Karar Yılı: 2002, Karar No: 3539)

“Olayda, 1998 yılı işlemleri incelenen davacının sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyerek elde ettiği komisyon gelirini 1999 yılının Mart ayında verilen 1998 yılı gelir vergisi beyannamesinde beyan etmediği tespit edilerek belirlenen matrah farkı üzerinden 1998 yılı için hesaplanan gelir vergisinin % 50’si oranında geçici vergi hesaplandığı ancak aslının

aranmayıp vergi ziyat cezası uygulandığı anlaşılmaktadır. Bu durumda 4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere getirilen geçici vergi düzenlemesi ile mükelleflerin yıllık beyanname ile beyan edilen ticari ve mesleki kazançlarının % 50'si oranında bir sonraki yılda geçici vergi ödemeleri gerektiği yolundaki hüküm kaldırılarak içinde bulunulan yıl için belirlenen ilgili hesap dönemi kazançlarının belirlenen üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15'inci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip sözkonusu kazanç üzerinden geçici vergi hesaplanması uygulamasına geçildiği ve artık 1998 yılı beyanname ile beyan edilmesi gereken ancak beyan edilmeyen matrah farkı üzerinden hesaplanan gelir vergisi üzerinden bir sonraki yıl için geçici vergi salınmasına olanak bulunmadığından geçici verginin 1999 yılı 3 aylık bilançoları incelenerek salınması ve kesinleştirilmesi, bilahare mahsup dönemi geçmiş ise bu fark matrahın o dönem gelir vergisinden düşülmesi suretiyle aslının aranmaması, ancak ceza kesilmesi gerekeceğinden 1999 yılı için yürürlükten kalkan hükümler gözönüne alınarak geçici vergi salınması ve ceza kesilmesi yerinde değildir. Bu durumda cezayı kaldıran mahkeme kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.” (Karar Yılı: 2002, Karar No: 2003)

“Uyuşmazlık, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı kurum adına gerçek bir ticari faaliyetinin olmadığı ve komisyon karşılığı sahte fatura düzenlediği iddiasıyla yapılan tarhiyata ilişkindir. Olayda, defter ve belgeleri incelenmek üzere istenen davacı kurumun ibraz yükümlülüğünü yerine getirmediği, gider faturalarının tamamına yakınının ... Limited Şirketinden temin edildiği, bu firmanın mükellefiyet kaydına rastlanmadığı, dolayısıyla bu faturaların gerçek dışı ve sahte olduğu, yüksek ciroya rağmen düşük kar oranı beyan edildiği, ayrıca bu ciroya ulaşacak ticari organizasyonun olmadığı, sonuç olarak davacı kurumun komisyon karşılığı gerçek dışı fatura ticareti yaptığı kanaatine varılarak % 2 komisyon bedelinin ciroya uygulanması suretiyle matrah farkı bulunmuştur. Davacı kurum, gerçekten beton boru imalatı ve inşaat malzemeleri satışı ile taahhüt işleri yaptığı ileri sürerek, yaptığı taahhüt işlerine ilişkin olarak ilgili firmalardan aldığı iş durum belgelerini, işlerinin iyi gitmemesi nedeniyle düştüğü ödeme güçlüğünden dolayı uygulanan hacizlere ilişkin belgeleri, yaptığı taahhüt sözleşmelerini ibraz etmektedir. Anılan belgeler davacı kurumun gerçek bir ticari faaliyetinin bulunduğunu ve sahte fatura ticareti yapmadığını göstermektedir. Kaldı ki, düzenlediği faturaların gerçeği yansıtmadığı konusunda yapılmış bir tespit bulunmadığı gibi, davalı idarece düzenlenen 1.7.2003 günlü yoklama fişinden de halen ticari faaliyetinin devam ettiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacı kurum adına gerçek dışı fatura ticareti yaptığı varsayımıyla yapılan tarhiyatta isabet bulunmamaktadır.” (Karar Yılı: 2004, Karar No: 2185)

3.2.2.4. Sahte Belge Kullanımı ve Hayali İhracat Hakkında

“1985 Yılı Temmuz, Ağustos ve Aralık ayları ile 1986 yılı Mart aylarında yaptığı ihracatın gerçek dışı olduğu inceleme raporu ile tesbit edilen Pazarlama İhracat İthalat A.Ş.'ne gerçekte bir mal satmadığı halde sahte fatura düzenlediğinin vergi tekniği raporu ile belirlenmesi üzerine yükümlü şirket adına kaçakçılık fiiline iştirakten dolayı Vergi Usul Kanununun 338.maddesi uyarınca A.Ş. tarafından teminat mektupları karşılığında iade alınan 136.812.346. lira tutarındaki katma değer vergisinin üç katı tutarında kaçakçılık cezası kesilmesi önerilmesi nedeniyle adı geçen şirket hakkında belirtilen miktar üzerinden yapılan kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatını; 3065 sayılı Kanunun 11 ve 32.maddeleriyle 213 sayılı Kanununun 3.maddesinden bahisle, bir ihracatın gerçek dışı olup olmadığının saptanmasının, buna takaddüm eden alım satım kademelerinde bütün işlemlerin fatura ve belgelerin incelenmesine bağlı olduğu, inceleme raporunda yer alan çeşitli firmalardan temin edildiği görülen emtianın sahte faturalarla Pazarlama İhracat İthalat A.Ş.'ne devredildiğinin saptandığı, alım yapılan firmaların bir kısmının hayali firma niteliğinde olup, bir kısmının ise hacmi büyük rakamlara ulaşan malı üretecek ya da satın alacak kapasite veya üretim araçlarına sahip bulunmadığı, dolayısıyla bu satışlar için yapılmış bir katma değer vergisi ödemesinin söz konusu olmadığı gerekçesiyle onayan İstanbul 11.Vergi Mahkemesinin 28.9.1989 günlü 1989/957 sayılı kararının; ihracat nedeniyle dövizlerin yurda geldiği, alım satıma ilişkin irsaliye ve faturaların ticaret defterlerine işlendiği, malların üzerinden geçirildiği A.Ş.'ne ihracatın gerçekleştirilmesinden sonra haklı olarak iade edilen katma değer vergilerinin adı geçen şirketten alındığı, bunun katma değer vergisi sisteminin bir gereği olduğu, vergi ziyauna neden olan firmaların fiillerinden sorumlu tutulamayacakları, her türlü yükümlülüğü yerine getirdikleri, incelemenin yetersiz olup, vergi ziyauna sebebiyet veren firmaların yeterince araştırılmadığı, ayrıca avans olarak geri alınan vergilere ceza uygulanamayacağı öne sürülerek bozulması istenilmektedir.” (Karar Yılı:1991, Karar No: 3192)

“Dosyanın incelenmesinden, yükümlü şirket hakkında düzenlenen 17.8.1987 gün ve 735/230-4 sayılı Katma Değer Vergisi inceleme raporunda, 1985 yılına ilişkin ihracatta vergi iadesi yönünden yapılan inceleme ile söz konusu şirketin büyük miktarlarda gerçek dışı ihracat (hayali ihracat) yaptığına değinilmiş olup konuyla ilgili 3.9.1986 gün ve 659/151-14 sayılı inceleme raporuyla, şirketin 1985 yılındaki ihracatının gerçekleşmediği bulunmaktadır. Bu tesbitler sonunda şirkete yapılan vergi iadelerinin idarece geri istenilmesi üzerine açılan ve vergi mahkemesince reddedilen davayla ilgili temyiz başvurusu Danıştay Onuncu Dairesinin 13.6.1989 gün ve 1989/1311 sayılı kararı ile reddedilmiş, keza bu konuda yapılan karar düzeltme istemi de aynı Dairenin 18.6.1990 gün ve 1990/1434 sayılı kararı ile reddedilmek

suretiyle ihracatın hayali olduğu, dolayısıyla ihracatta haksız vergi iadesi alındığı hususu hukuken kesinlik kazanmıştır.” (Karar Yılı: 1991, Karar No: 825)

“Dosyada mevcut inceleme raporunda; ihracatçı şirkete mal satan firmalar nezdinde yapılan karşıt incelemelerde, ihracatın sahte faturalara dayandığı, haksız vergi iadesi alındığı, davacı tarafından düzenlenen tasdik raporunun ise alış faturaları karşıt incelemelerle irdelenmediğinden yetersiz ve hatalı bulunduğu belirtilmiştir. Karşıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirlerin, tasdik raporunun ise alış faturaları karşıt incelemelerle irdelenmediğinden yetersiz ve hatalı bulunduğu belirtilmiştir. Karşıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirlerin, tasdik raporunun kapsamıyla sınırlı olarak sorumlu oldukları gözardı edilerek ve bu yetki ve sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesi suretiyle, faturaların içeriğinden ve katma değer vergisinin ödenmemiş olmasından da sorumlu tutulmaları mümkün değildir.” (Karar Yılı: 1997, Karar No: 307)

“Dosyadaki belgelerin incelenmesinden, ihracat istisnası nedeniyle teminat mektubu karşılığında alınan katma değer vergisi iadesi yönünden yapılan inceleme sonucunda, canlı hayvanların ... Hayvancılık ve Tarım Ürünleri Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinden alınarak aynı şirket tarafından vekaletle yükümlü şirket adına ihraç edildiği, ... firması nezdinde yapılan karşıt incelemede ihraç konusu malların satışına ilişkin hasılatın T Firması'nca kanuni defterlerine kaydedilerek ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesine intikal ettirildiği, bu firmaya mal tedarik eden kişi ve şirketler hakkında yapılan araştırmalar sonucunda sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelikte belge düzenlediklerinin saptandığı, ayrıca ihraç konusu mallar için nakliye giderine rastlanmadığı, dolayısıyla adı geçen firmaca yükümlü şirkete düzenlenen faturaların da sahte olduğu sonucuna varılarak inceleme raporu düzenlendiği, bu rapora dayanılarak cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmaktadır. Olayda, yükümlü şirket ile ... Hayvancılık ve Tarım Ürünleri Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin defter kayıtlarının birbirini doğruladığı, mal alımı nedeniyle yükümlü şirket tarafından banka havaleleriyle ödenen katma değer vergisinin adı geçen şirketçe tahsil edilerek ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesine intikal ettirildiği, inceleme elemanınca yükümlü şirket ile T Firması arasında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinde belirtilen türde iribat bulunduğu yolunda bir tespit yapılmadığı, ihraç konusu malların borsada tescil edildiği, gümrük çıkış beyannameleriyle ihracatın yapıldığı ve dövizlerin yurda getirildiği anlaşıldığından yapılan ihracatın gerçekleştiği sonucuna varılmıştır.” (Karar Yılı: 1997, Karar No: 103)

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 30’uncu maddesinde resen vergi tarhi, "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır" demek suretiyle tanımlanmış, aynı maddenin dördüncü bendinde de vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tesbitinin mümkün olmadığı kabul edileceği hallerden biri olarak "defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması" hali gösterilmiştir. Bu hükümlere göre defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların incelenmesi, bu kayıt ve belgelerde vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitini engelleyen noksanlık, usulsüzlük ve karışıklıklar bulunuyorsa, somut ve açık olarak ortaya konulması suretiyle resen takdir nedeninin saptanması gerekmektedir. Uyuşmazlıkta inceleme elemanı, işletmenin uğraş konusunu ele almış, mal giriş ve çıkışları yönünden randıman hesaplaması yapmış ve bulunduğu sonuçları işletme kayıtları ile karşılaştırması sonucunda fark bulunduğu işaretleyerek, defter kayıtlarının gerçeği yansıtmadığını kabul ile söz konusu fark üzerinden resen vergi tarhını önermiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nda randıman hesabından hareketle matrah tesbitine imkan verecek bir kurala yer verilmediği gibi, yapılan bir takım randıman hesaplarıyla varılan sonucun, beyana göre farklılık göstermesi, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların gerçeği ifade etmediğinin kanıtı olamayacağından, olayda resen takdir nedeni bulunduğu kabulünde isabet bulunmamaktadır.” (Karar Yılı: 1997, Karar No: 178)

3.2.2.5. Diğer Danıştay Kararları

“Dava konusu olayda, davacı kurum adına düzenlenen vergi inceleme raporuyla, şirketin banka kanalıyla yaptığı ödemelerden ve tahsil ettiği çeklerden hareketle belgesiz alış ve satışları olduğunun saptandığı ve bu durumun şirket yetkilisince de doğrulanması üzerine kayıt dışı hasıllata göre hesaplanan matrah farkı üzerinden kurum adına resen tarhiyat yapıldığı, kayda geçmeyen alış ve satışlar için belge almadığı ve vermediği için adına özel usulsüzlük cezası kesildiği anlaşılmaktadır. Yükümlü kurumun bir kısım ham ve zig deri alışları ile imalat sonucu yaptığı satışlarını kayıt dışı bıraktığı, kayıt dışı alış ve satışlardan dolayı belge almadığı ve vermediği inceleme raporu ile saptanmıştır. Ayrıca, kayıt dışı alış ve satışlar nedeniyle beyan dışı kaldığı belirlenen hasılat üzerinden hesaplanan matrah farkı üzerinden davacı kurum adına salınan kaçakçılık cezalı kurumlar vergisine karşı açılan davanın, Manisa Vergi Mahkemesinin 4.5.1993 günlü ve 1993/200 sayılı kararı ile reddedildiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla Kurumun kayıt dışı alış ve satışları için belge almadığı ve vermediği yargı kararıyla kabul edilmiştir. Belge almamak ve vermemek yönündeki eylemin, ilgililer nezdinde

somut olarak saptanması gerektiği, bir kısım alış veya hasılatın kayıtdışı bırakıldığı durumlarda düzenlenmesi gereken belgelerin düzenlenmediği görüşüyle ceza kesilmesinde isabet bulunmadığından bahisle cezanın kaldırılması yönünde verilen karar, hukuka uygun bulunmamıştır. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne Vergi Mahkemesi'nin 1995/262 sayılı ısrar kararının bozulmasına, karar verildi." (Karar yılı 1998, Karar No: 168)

"Yükümlü şirketin arama sonucu ele geçirilen el defterleri ile yasal defterinin incelenmesi sonucu, müstahsilden alınan bir kısım zirai ürünler için tevkivattan kaçınmak amacıyla müstahsil makbuzu düzenlenmediğinden söz edilerek resen 1998/8-12 dönemlerine ilişkin tarh olunan gelir vergisi ile hesaplanan fon payına ve kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı reddeden ve cezalı tarhiyatı onayan ... Vergi Mahkemesi ısrar kararının bozulması istenilmekte olup, Danıştay Dördüncü Dairesinin ... tarih ve E... sayılı bozma kararında yer alan esaslar doğrultusunda temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir." (Karar Yılı: 2003, Karar No: 334)

"Davacının 2001 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu ... Anonim Şirketi tarafından haksız olarak el konulduğu iddiasıyla dava konusu yaptığı alacaktan E bank'a ödenen kısım düşülüp kalan tutar üzerinden karşılık ayrılması eleştirilerek hesaplanan matrah farkı nedeniyle, ilgili yılda yararlanılmayan yatırım indirimi tutarı dikkate alınarak tarhiyat yapılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "şüpheli alacaklar" başlıklı 323'üncü maddesinde; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların şüpheli olacak sayılacağı belirtilmiş, bu alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılacağı ifade edilmiştir. Bu düzenlemeyle tahsil edilmemekle birlikte tahakkuk etmesi nedeniyle tahakkuk tarihinde hasılat olarak kaydedilen ve karın oluşumunu etkileyen alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda pasifte bu miktar kadar karşılık ayrılarak daha önce yapılan bu gelir kaydının sıfırlanması olanağı sağlanmıştır. Yani, bir alacağın şüpheli hale geldiğini kabul ederek karşılık ayırmak suretiyle zarar yazılabilmesi için, bu alacağın daha önce hasılat olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Davacı, 12.4.2001 tarihli yazı ile ... Anonim Şirketinden 2.679.400 dolar döviz kredisi kullandırılmasını talep etmiş, banka da bu isteği kabul ederek sözü edilen tutarı Türk lirası karşılığı davacının vadesiz hesabına alacak olarak geçirmiştir. Daha sonra banka; davacının talimatı olmaksızın davacı ile arasında forward işleminden doğan ve alınan kredi tutarına isabet eden alacağı bu kredi ile kapatmış, yine davacının hesabında yer alan yurtdışı satış

hasilatı, hazine bonosu ve repo gelirini de kullanmak suretiyle E bank'a olan kredi borcunu ödemiştir. ... Anonim Şirketi 10.8.2001 tarihinde davacıya ihtarname göndererek döviz kredisinin ve E bank'a ödenen kredi tutarının kendisine ödenmesini, aksi halde alacağın tahsili için yasal yollara başvurulacağını bildirmiştir. 29.8.2001 tarihinde haciz takibine başlamış, davacı hacze itiraz etmiş, ... Anonim Şirketi de itirazın iptali istemiyle Denizli 4. Asliye Mahkemesine başvurmuştur. Davacı 17.9.2001 tarihinde de, kendisine ait olan kıymetlere el konulduğunu iddia ederek iadesi istemiyle dava açmıştır. Danıştay Dördüncü Dairesinin 18.2.2004 günlü ara kararı ile bu davanın akibeti davacı şirketten sorulmasına rağmen cevap alınmamıştır. Davacının alacak davasına konu ettiği miktar, ...'tan alınan döviz kredisi ile hazine bonosu ve repo gelirlerine ilişkin olup, bunların Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde yer alan şartlar doğrultusunda ilgili yıl hesaplarına gelir olarak kaydedilmesi halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması yasaya uygun olduğundan davacının defter ve belgeleri üzerinde yaptırılacak bilirkişi incelemesi ile bu açıdan bir değerlendirme yapılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir." (Karar Yılı: 2005, Karar No: 503)

4. Türkiye'de Muhasebe Hilelerini Engellemek İçin Yapılan Çalışmalar

4.1. Sarbanes Oxley (2002) Yasası'nın Türkiye'ye Getirdikleri

Türkiye'de SOX ardından Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 02.11.2002 tarihli ve 24924 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Seri: X, No: 19 "Sermaye Piyasası'nda Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile yeni düzenlemeler yapmıştır. Ardından 18.02.2003 tarihli ve 25024 sayılı Resmi Gazete'de, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri X, No: 20 yayımlanmıştır. 20.03.2003 tarihli ve 25054 sayılı Resmi Gazete'de, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri: X, No: 21 yürürlüğe girmiştir.

Yeni düzenlemelerle bağımsız denetim ile ilgili olarak aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

Madde 11: Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar

Bağımsız denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair herhangi bir tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Aşağıdaki durumlarda bağımsızlık ortadan kalkmış sayılır.

(Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ ile eklenen fıkra) Ancak, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Çerçevesinde; mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri ikinci fıkrada belirtilen yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez.

(Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ ile eklenen fıkra) Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim ve sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.

Madde 17: Ekip Çalışmasında Görev, Yetki ve Sorumluluk Dağılımı

(Değişik: Seri: X, No: 21 sayılı Tebliğ ile) Her bir bağımsız denetim için en az 3 asil ve 3 yedek olmak üzere 6 kişiden oluşan bir denetim ekibi oluşturulur ve her bir bağımsız denetim en az 3 kişi olmak üzere işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilir.

Sorumlu ortak başdenetçi başkanlığında, başdenetçi, kıdemli denetçi ve denetçiden oluşan ekiplerdeki görev, yetki ve sorumluluk dağılımı hangi kıstaslara göre yapılacağı Tebliğde belirtilmiştir.

Madde 24: Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Yürürlüğü

(Değişik 1. fıkra: Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ ile) Bağımsız denetim kuruluşları; sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 5 hesap dönemi için müşteri yönetim kurulu tarafından seçilir. Seçilen bağımsız denetim kuruluşu ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesi müşteri yönetim kurulunca imzalanarak yürürlüğe girer. Yönetim kurulunca yapılan bağımsız denetim kuruluşu seçimi sürekli denetimlerde genel kurulun onayına sunulur. Bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur.

Özel denetim sözleşmelerinin, halka arz için kurula başvuru tarihinden; devir, birleşme, bölünme veya tasfiye hallerinde ise bunlara ilişkin kararların alınacağı genel kurul toplantı tarihinden en az iki ay önce yapılmış olması zorunludur.

Ortaklıklar veya sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim kuruluşunu herhangi bir nedenle seçmemesi halinde durum, gerekçeleriyle birlikte Kurula bildirilir. Kurulca belirlenen bağımsız denetim kuruluşu ile 15 gün içinde sözleşme imzalanır.

Seçilen bağımsız denetim kuruluşunun genel kurulca onaylanmaması, fesih veya çekilme hallerinde, yönetim kurulu ilk genel kurul tarihine kadar görev yapmak üzere bir başka bağımsız denetim kuruluşunu belirler. Kurulun uygun görüşünün bildirilmesini takip eden 15 gün içinde sözleşme imzalanır.

Madde 28/A: Denetimden Sorumlu Komiteler

(Ek Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ ile) Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar; yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerinin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da; isteğe bağlı olarak, bu maddede düzenlenen esaslar çerçevesinde denetimden sorumlu komite oluşturabilirler ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler.

Madde 28/B: Mali Tablo ve Yıllık Rapor Hazırlanması ve Bildiriminde Sorumluluk

(Ek: Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ ile) Mali tablo ve raporların Kurulun muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası çerçevesinde ortaklık ve aracı kurumun yönetim kurulu sorumludur. Ortaklık ve aracı kurumun yönetim kurulu, belirtilen kapsamda hazırlanacak mali

tablolar ve yıllık raporların kabulüne dair ayrı bir karar almak zorundadır. Ayrıca ortaklıklar ve aracı kurumların mali tablo ve yıllık raporlarının ilanı ve bildiri sırasında söz konusu yıllık ve ara mali tablolar ile yıllık raporların; ortaklık genel müdürü, mali tablo ve yıllık raporların hazırlanmasından sorumlu bölüm başkanı veya bu sorumluluğu üstlenmiş görevi ile yönetim kurulunca bir iş bölümü yapılmış ise, mali tablo ve yıllık raporların hazırlanmasından sorumlu yönetim kurulu üyesi tarafından aşağıdaki açıklamalarla birlikte imzalanması ve kamuya yapılacak açıklamalarda da bu konuya yer verilmesi zorunludur.

- a. Mali tablo ve yıllık raporların kendileri tarafından incelendiği,
- b. Ortaklıktaki ve aracı kurumdaki görev ve sorumluluk alanında sahip olduğu bilgiler çerçevesinde, raporun önemli konularda gerçeğe aykırı bir açıklama içermediği ya da açıklamanın yapıldığı tarih itibarıyla yanıltıcı olması sonucunu doğurabilecek herhangi bir eksiklik içermediği,
- c. Ortaklıktaki ve aracı kurumdaki görev ve sorumluluk alanında sahip olduğu bilgiler çerçevesinde, raporun ilişkin olduğu dönem itibarıyla, mali tabloların ve rapordaki diğer mali konulardaki bilgilerin, ortaklığın mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında gerçeği doğru biçimde yansıttığı.

Madde 35: Bağımsız Denetim Raporları

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda denetçi görüşünün açıklandığı metindir. Bu raporun ekinde, mali tablolar ve açıklayıcı notlar yer alır. **(2. fıkra değişik: Seri: X, No: 20 sayılı Tebliğ ile)** Bağımsız denetim raporu, sürekli ve özel denetimlerde bu tebliğin 1-5 numaralı; sınırlı denetimlerde 6, 7 numaralı eklerinde yer alan formlara uygun olarak düzenlenir. (Geroğlu, 2006: 48-52)

4.2. Mali Suçları Araştırma Kurulu'nun (MASAK) Çalışmaları

MASAK tarafından Türkiye'de konuya ilişkin yapılan çalışmalar şöyledir:

“Ülkemizde yolsuzlukla mücadele kapsamında, gerek kamusal alanda gerekse sivil toplum örgütleri ve mesleki kuruluşlar tarafından yürütülen çok sayıda çalışma

bulunmaktadır. Yolsuzlukla mücadele konusunda ulusal düzeyde yaşanan gelişmelerden bazılarını aşağıda kronolojik sıra ile yer verilmiştir.

19 Nisan 1990 – 3628 sayılı Mal Bidiriminde Bulunulması, Rüşvet Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu yürürlüğe girdi.

1 Şubat 2000 – OECD Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Önlenmesi Sözleşmesi 4518 sayılı Kanunla onaylandı.

24 Mart 2001 – İçeriğinde yolsuzlukla mücadeleyle ilgili öncelikli hedeflerinde yer aldığı Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar kabul edildi.

16 Mayıs 2001 – Etkin Yönetim ve Yolsuzlukla Mücadele Yönlendirme Komitesi ve bu komiteye yardımcı olmak üzere bir çalışma gurubu oluşturuldu.

12 Ocak 2002 – Türkiye’de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edildi.

16 Kasım 2002 – Yolsuzlukla mücadeleye ilişkin hususların da yer aldığı 58. T.C. Hükümeti Acil Eylem Planı Açıklandı.

2 Ocak 2003 – Yabancı Kamu Görevlilerine Rüşvet Verilmesinin Önlenmesi İçin Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında 4782 Sayılı Kanun kabul edildi.

17 Nisan 2003 – Yolsuzluğa Karşı Özel Huku Avrupa Konseyi Sözleşmesi 4852 Sayılı Kanunla onaylandı.

10 Aralık 2003 – Yolsuzluğa Karşı Birleşmiş Milletler Sözleşmesi Türkiye tarafından imzalandı.

14 Ocak 2004 – Yolsuzluğa Dair Ceza Hukuku Avrupa Konseyi Sözleşmesi 5065 Sayılı Kanunla onaylandı (Geroğlu, 2006: 55).

5. Dünyada ve Türkiye’de Yaşanan Muhasebe Skandallarının Karşılaştırılması

Dünyada ve Türkiye’de ortaya çıkan muhasebe skandalları karşılaştırıldığında bir takım benzer yöntemler ortaya çıkmaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi, muhasebe hilelerinde işletmeler büyüdükçe işletmenin mali durumunu olduğundan iyi gösterme amacı ön plana çıkmaktadır. Dolayısıyla ABD’de ve Avrupa’da büyük şirketlerde meydana gelen muhasebe skandalları ile Türkiye’deki bazı büyük şirketlerde meydana

gelen skandalar arasında bir takım benzerlikler söz konusudur. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

Enron şirketinde, farklı teknikler kullanılarak şirketin büyük miktardaki borcu ve zararı finansal tablolar dışında tutulmuştur. Böylelikle şirketin durumu olduğundan iyi gösterilmiştir. Aynı şekilde, Worldcom Şirketi'nin 2001 yılındaki 1.4 milyar dolarlık ve 2002 yılının ilk üç ayındaki 130 milyon dolarlık kârının doğru olmadığı açıklanmış ve şirketin finans yönetiminin bir takım muhasebe hileleriyle 3.8 milyar dolarlık harcamalarını sermaye gideri kapsamına alıp şirketin gerçek finansal durumunu ilgililerden gizlediği ortaya çıkmıştır. Benzer şekilde, Xerox'un da bir takım muhasebe hileleri ile 1997 – 2000 yılları arasında gelirlerini 6 milyar dolar fazla gösterdiği ortaya çıkmıştır. ABD'de yaşanan bu skandalların ardından, 2003 yılı Şubat ayında Avrupa'da da benzeri bir durum ortaya çıkmıştır. Dünyanın üçüncü büyük perakende şirketi olan Royald Ahold (Hollanda Şirketi) 2001 ve 2002 yılları için ilan edilen kâr rakamlarının olması gerekenden 500 milyon dolar daha fazla olduğunu bildirmiştir. Parmalat Şirketi ise, Amerikalı yatırımcılara karşılığı olmayan 100 milyon dolar değerinde hisse senedi satmış ve mal varlığını 8 milyar dolar şişirmiştir. Carme Şirketinin Kanada'da bulunan müşterisi Axel Craft şirketine kestiği sahte faturalarla bazı ay sonlarında bu şirkete 800.000 \$'ı geçen tutarlarda satış yapılmış gibi kayıt yapılmıştır. Bu tutarlar, toplamda yıllık olarak 1,6 milyon \$'ı aşmaktadır. Sahte fatura keserek gerçeğinden fazla kâr rakamları oluşturma faaliyeti 1994'ün üçüncü çeyreğine kadar sürmüş ve şirketin Eylül 1994 sonu itibariyle alacakları 2,4 milyon \$, net kazancı ise 450.000 \$ fazla gösterilmiştir.

ABD'de ortaya çıkmış bulunan Enron olayı ile Uzan grubu ile ilgili olarak ileri sürülen yolsuzluk skandalı arasında büyük bir benzerlik söz konusudur. Her iki olayda da, gruptaki şirketlerin ortakları olan yöneticiler tarafından mali durumu ve kârlılıkları olduğundan iyi gösterilen işletmeler, ortak-yöneticiler tarafından kendi çıkarları için kullanılmışlar ve bunları tespit eden bağımsız denetçiler, bu uygunsuz işlemlere göz yummuşlardır. Denetimi sıkı olan halka açık şirketlerin bazı giderleri, denetimi olmayan şirketlere aktararak, halka açık şirketler kârlı hale getirilmiş, bu şirketlerden bol kâr payları dağıtılmış ve sermaye piyasasından hisse satışı gelirleri elde edilmiştir.

Şirketin mali durumunu olduğundan iyi gösterme amacı Halk Bankası'nda da gözlemlenmektedir. Halk Bankası'nca yayınlanan 1999 yılı bilançosunda takipteki krediler brüt 143 trilyon, ayrılan karşılıkların düşmesinden sonra ise net 66 trilyon olarak görünmektedir. Oysa, 1998 yılı Yüksek Denetleme Kurulu raporu, durumun çok daha içler açısı olduğunu, bu rakamlara bilanço makyajları ile ulaşıldığını göstermektedir.

Benzeri bir durum Pamukbank'ta da gözlemlenmektedir. Bankanın en önemli sorunu Grup firmalarına kullandırılan ve tahsil edilemeyen kredilerdi. Grup şirketlerine verilen krediler vadesinde ödenmemiş ve vadeleri Banka tarafından sürekli temdit edilmiştir. Banka bu kredilere ilişkin olarak faiz tahakkuku ve tahsilatı yapmamış, bunun yerine sadece faiz reeskontu yapmış ve bu kredilerin kur farkı ve reeskontlarını Tek Düzen Hesap Planı ve İzahnamesine aykırı olarak krediler altında alt hesaplarda ve diğer aktifler içinde geçici hesaplarda izlemiştir. Bu şekilde oluşturulan gelirle Bankanın bilançosu kârlı gösterilmiştir.

SONUÇ

İşletmelerde yapılan muhasebe hileleri günümüzde büyük bir sorun haline gelmiştir. Yapılan muhasebe hilelerinden küçük bir kesim büyük yararlar sağlarken, çok geniş bir kesim de olumsuz yönde etkilenmektedir. Muhasebede yapılan hileler işletme ilgililerinin yanlış kararlar vermelerine yol açmakta, ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilemekte ve özellikle de muhasebe mesleğine olan güveni azaltmaktadır. Muhasebe hilelerinin en önemli etkilerinden biri de, devletin en önemli geliri olan vergiyi etkilemesidir. Öte yandan, büyük şirketlerin büyük çaplı muhasebe hileleri yapmaları ve bunun sonucunda da hak edilmeyen büyük kazanımlar elde etmeleri ülkedeki zengin ile fakir arasındaki uçurumu derinleştirmekte, bu da sosyal açıdan bir takım problemlere yol açmaktadır.

Son yıllarda, Türkiye’de ve dünyada yaşanan büyük muhasebe skandalları konunun önemini giderek arttırmış ve ilgililerin bir takım yenilikler yaparak bazı düzenlemelere gitmelerini gerekli kılmıştır.

İşletmelerde muhasebe hilelerine başvuranlar, hileleri belirli amaçlarla, bir takım yöntemleri kullanarak gerçekleştirmektedirler. Hile yapanların amaçları genel olarak iki grupta toplanmaktadır. Bunlardan birincisi, işletmeyi olduğundan iyi göstermek; ikincisi ise, işletmeyi olduğundan kötü göstermektir. Dolayısıyla, kullanılan yöntemler de, işletmeyi olduğundan iyi gösterebilecek düzenlemeler ve işletmeyi olduğundan kötü gösterebilecek düzenlemeler şeklinde iki ana gruba ayrılabilir. İşletmelerin durumunu olumlu veya olumsuz gösteren düzenlemeler; işlemlerin kaydedilmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin taraflı davranışı sonucu, üçüncü kişilerin aleyhine, çıkar için yapılan hilelerdir. Bu hilelerden zarar görenler devlet, alıcılar, ortaklar ve pay sahipleri, borç verenler ve bazen de işletmenin kendisi olabilmektedir. İşletme yönetimi tarafından yapılan hilelerin nedenleri; zimmetlerin gizlenmesi, ortakların birbirini yanıltma isteği, daha az kâr dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği, vergi kaçırma düşüncesi, kişisel çıkar sağlama, hilelerin çeşitli yöntemlerle kolayca yapılabilmesi ve aşırı rekabete dayanan baskılarla karşı karşıya kalmaları şeklinde sıralanabilir.

Konuya ilişkin Türkiye’de meydana gelen olaylar incelendiğinde, hileli işlemlerde vergi kaçırma amacı ve zimmelerin ve yolsuzlukların gizlenmesi amacı ön plana çıkmaktadır.

İşletmeler tarafından yapılan hilelerin gerçekleştirilmesinde kullanılan yöntemler ise genel olarak; kayıt dışı işlemler, kasdî hatalar, belge sahtekârlığı, işlemde önce veya sonra kayıt, uydurma hesaplar kullanma ve bilançonun maskelenmesi şeklinde sıralanabilir.

Türkiye’de gerçekleşen olaylar incelendiğinde ise, hileli işlemlerin gerçekleştirilmesinde belge sahtekârlığı, kayıt dışı işlemler ve uydurma hesaplar kullanma yöntemleri ön plana çıkmaktadır. Muhasebe hilelerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan yöntemlerin işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre, büyüklüğüne, sahiplik yapısına ve halka açık olup olmamasına göre değişiklik arzettiği gözlenmektedir.

Türkiye’de gerçekleşen banka yolsuzlukları incelendiğinde, usulsüz kredi kullanımı, uydurma hesaplar kullanma, yurt dışı krediler yoluyla yolsuzluk yapma, kayıt dışı işlemler, paravan şirketler yoluyla yolsuzluk yapma ve off-shore hesapları yoluyla yolsuzluk yapma ön plana çıkmaktadır.

Bankacılık sektörü dışındaki işletmelerde ise ağırlıklı olarak, işlemlerin kayıt dışı bırakılması ve belgelerde sahtekârlık yapma yöntemleri ön plana çıkmaktadır. İşletmenin üretim işletmesi olup olmaması da kullanılan yöntemleri etkilemektedir. Üretim işletmelerinde, kullanılan hammadde miktarlarının veya fiyatlarının olduğundan yüksek gösterilerek üretilen mamül maliyetlerinin yüksek gösterilmesi yaygın olarak kullanılan yöntemler arasındadır.

Halka açık şirketlerde ise, İmar Bankası örneğinde olduğu gibi, mali tabloların olduğundan iyi gösterilerek işletmenin borsa değerinin artırılması yöntemi kullanılmaktadır. Halka açık işletmeler, çeşitli hile yöntemleriyle finansal durumlarını olduğundan iyi göstererek, işletmenin piyasa değerini oldukça arttırabilmektedirler.

Böylece, hem işletmenin piyasa değeri haksız bir şekilde arttırılmakta, hem de işletmenin itibarı artarak daha fazla kaynak sağlayabilmektedir .

Belge sahtekârlığı yöntemi, uygulananın kolay olması nedeniyle, en çok başvurulan yöntemlerden biridir. İşlemlerin kayıt dışı bırakılması yöntemi de denetim eksikliği nedeniyle yaygın bir biçimde uygulanmaktadır.

Konuya, işletmelerin büyüklüğü açısından bakıldığında da kullanılan yöntem ve amaçlar değişiklik arz etmektedir. İşletmelerin kârını az göstererek, daha az vergi ödemeye yönelik düzenlemeler, işletmeler büyüdükçe etkisini yitirmektedir. Bu gibi düzenlemeler daha çok orta ölçekli ve daha küçük işletmelerde etkin olmaktadır. İşletmeler büyüdükçe kendilerini daha iyi göstererek işletme ile ilgili üçüncü kişileri yanıltma ve onlardan yararlanılma yoluna gidilmektedir. Yani, işletmenin durumunu olduğundan kötü gösterme amacı küçük ve orta ölçekli işletmelerde; işletmenin durumunu olduğundan iyi gösterme amacı ise büyük ölçekli ve özellikle de halka açık işletmelerde kendini göstermektedir. Öte yandan, işletmeler büyüdükçe, işletmelerde çalışan sayısı ve otomasyon arttıkça, işletme çalışanları tarafından hile yapılma imkanı da artmaktadır. Çünkü bu durumlarda hile olaylarının tespit edilip ortaya çıkarılması ve önlenmesi güçleşmektedir.

Gerçekleşen olaylar incelendiğinde, işletmeler tarafından naylon fatura (sahte belge) kullanımının yaygın olması dikkatleri çekmektedir. Naylon faturalar kullanılarak çok büyük tutarlarda yolsuzluklar yapılmıştır. Özellikle, pek çok kimsenin naylon fatura üretimini meslek haline getirdiği gözlenmektedir. Naylon fatura kullanımında da paravan şirketler oluşturularak onlar adına fatura kesilmesi yaygın bir biçimde uygulanmaktadır. Türkiye’de mali şube ekipleri tarafından yapılan pek çok baskında naylon fatura üretimi için kullanılan cihazlar ele geçirilmiştir. Naylon faturaların kullanım alanının geniş olması ve tespit edilmesinin güç olması kullanımını yaygınlaştırmaktadır. Örneğin, satışların düşük gösterilmesinde, maliyetlerin yüksek gösterilmesinde, haksız yere vergi iadesi alınmasında, zimmetlerin ve yolsuzlukların gizlenmesinde sıklıkla kullanılmaktadır. Naylon fatura kullanımı, ihracat yapan firmalar tarafından, vergi iadesi almak için sıklıkla başvurulan bir hile yöntemidir. Öte yandan,

sahte belge kullanımı, ithalat yapan firmalar tarafından da sıklıkla kullanılabilir. Yurt dışından ithal edilen ürün faturalarında bir takım değişiklikler yapılarak büyük çıkarlar sağlanabilir. İşletmeler, ithal ettikleri ürünlerin faturaları üzerinde ürünün türünü değiştirerek önemli ölçüde vergi avantajı sağlayabilmektedirler. Ayrıca, ithal edilen ürünlerin faturaları değiştirilerek ihraç edilmiş gibi gösterilmekte ve böylece vergi iadesi ve ihracat teşvik primi alınarak çifte vergünlü gerçekleştirilmektedir. Sahte belge kullanımının, ilk madde ve malzeme alımlarında daha yaygın olduğu görülmektedir.

Yapılan hileli işlemler incelendiğinde, “paravan şirket gerçeği” ortaya çıkmaktadır. Hileli işlemlere başvuran işletmeler, yaptıkları birçok hilede paravan şirketler kullanmaktadırlar. İşletmeler gerçekte olmayan, paravan bir takım şirketler oluşturarak hileli işlemlerini bunlar üzerinden gerçekleştirmektedirler. Örneğin, onlar adına faturalar keserek veya onlardan faturalar alarak büyük miktarlarda vergi kaçırabilmektedirler.

Türkiye’de konuya ilişkin en ciddi sorunlardan biri de kayıt dışı işlemlerin çok büyük tutarlara ulaşmasıdır. Maliye Bakanlığı denetim birimlerince yapılan incelemeler de bunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Kayıt dışı işlemlerin yol açtığı vergi kaybı ise ekonomiyi olumsuz yönde etkilemektedir. Kayıt dışı ekonominin büyük boyutlara ulaşması devletin en önemli geliri olan vergiyi olumsuz yönde etkilemekte ve ayrıca, çalışan insanlar arasında vergi ödeme bakımından dengesizlikler ortaya çıkarmaktadır. Vergi inceleme sonuçlarının vergi türleri itibarıyla dağılımına bakıldığında, ana vergi kalemlerinde en yüksek beyan dışılık kurumlar vergisinde ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe hilesinin teşhisi, raporlanması ve konunun soruşturulmasının gerçekleştirilmesi bu konuda eğitimli kişi ve kişiler tarafından yapılmalıdır. Konunun hata ve hile arasında çok ince bir çizgide yer alması nedeniyle bu önemli bir gerekliliktir. Bu nedenle dünyada aktif olarak çalışan CFE’lerin (Certified Fraud Examiner – Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzman) almış olduğu eğitimden yararlanmak gerekir. Türkiye’de vergi – muhasebe ve finans alanında çalışacak kişilere “muhasebe hilelerinin” güncel gelişimi ve teşhisi ile ilgili olarak “sürekli eğitim” verilmelidir.

Büyük çaplı yolsuzluklar incelendiğinde, yolsuzlukları gerçekleştirenlerin tanınmış isimler olduğu veya siyasetçilerle yakın ilişkiler içinde oldukları gözlenmektedir. Özellikle de, hükümete yakın olanların isimleri yolsuzluk olaylarına karışabilmektedir. Bunun nedeni ise, yaptıkları yolsuzluklar sonucu yakalanmayacaklarını düşünmeleri veya yolsuzlukları ortaya çıksa bile, konumları nedeniyle, bundan zarar görmeyeceklerini düşünmeleridir. Bu noktada, denetim eksikliği ve denetimin objektif olarak yapılmaması hususları ön plana çıkmaktadır.

Muhasebe hilelerinin yaygınlaşması ve yolsuzlukların büyük boyutlara ulaşması başta ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilemekte, işletme ilgililerinin yanlış kararlar vermelerine yol açmakta ve özellikle de, finansal raporlar ve mali tablolara olan güveni azaltarak muhasebe mesleğine olan güveni azaltmaktadır. Ayrıca, özellikle de büyük çaplı işletmelerin daha büyük tutarlarda yolsuzluklar yapması ve bunların neticesinde büyük çıkarlar sağlamaları ülkedeki zengin ile fakir arasındaki uçurumu genişletmekte ve zenginin daha zengin, fakirin ise daha fakir olmasına yol açmaktadır.

Yol açtığı sorunların ve etkilerinin büyük çaplı olması nedeniyle, muhasebe hileleri olgusu ilgili kurumlar ve kişiler tarafından özenle üzerinde durulması gereken bir konudur. Konuya ilişkin cezai müeyyideler gözden geçirilmeli ve hile yapanları caydıracak önlemler alınmalıdır. Özellikle de, daha yaygın bir şekilde başvuru hile yöntemleri için gerekli tedbirler alınmalıdır. Muhasebe hilelerini engelleyecek veya ortaya çıkarabilecek önlemlerin alınması için kullanılan yöntemlerin ve hilelere başvurma altında yatan amaçların iyi bir biçimde analiz edilmesi gerekmektedir. Böylece, hileleri önleyebilecek veya ortaya çıkarabilecek daha rasyonel adımlar atılabilir. Muhasebe hileleri ile yapılan yolsuzlukların ekonomi ve sosyal hayat üzerinde ciddi sorunlara yol açması, ilgililerin konuya daha bir özenle eğilmelerini gerekli kılmaktadır.

Son olarak söylenmesi gereken diğer önemli bir nokta da muhasebe hilelerinin Vergi Usul Kanunu'nda yer almasına rağmen mevzuatta tanımının henüz yapılmamış olmasıdır. Bu da kanun dışında pek çok kişi ve kurumun kendine uygun tanım yapması nedeniyle kavramın içinin boşaltılmasına neden olmuştur. Muhasebe hilesinin

sonucunda vergi ziyayı ve kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Yani muhasebe hilesinin sonucu vergi mevzuatı ile şekil bulmaktadır. Bu noktada muhasebe hukukunun eksikliğinden bahsetmek mümkündür. “Vergi için muhasebe” yerine “daha iyi yönetim ve çıkar çevreleri hakları için muhasebe”, muhasebe hukukunun gereğini bir kez daha ortaya koymaktadır. Bu bağlamda mevzuatta yer alması gereken “muhasebe hilesi” tanımını aşağıdaki şekilde teklif etmek mümkündür.

“Muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, yorumlanması, sonuca bağlanması, belgelenmesi, kayıt edilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamalarında kötü niyetle ve ilgili tarafların bilgisi dışında maddi – manevi zarara uğrayacakları şekilde ulusal ve uluslararası muhasebe mevzuatına aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek ve/veya suça iştirak etmektir.”

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Ataman, Ü. (2004): Muhasebede Dönem sonu İşlemleri, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 14.Baskı.

Erdamar, C. ve Orhon, F. (2003): Finansal Muhasebe ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi, İstanbul: Dönence Yayınevi.

Güçlü, F. (2005): Muhasebe Denetimi, Ankara: Detay Yayıncılık,

Özgür, F. (1989): Muhasebe İlkeleri, İstanbul: İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü , Yayın No: 221, 6. Baskı.

Peker, A. (1988): Modern Yönetim Muhasebesi, İstanbul: İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü , Yayın No: 53, 4. Baskı.

Pınar, İ. (2003): Yürürlükteki Tüm Vergi Kanunları, Ankara: Seçkin Kitabevi.

Rihai, A. (1992): Morality In Accounting, Wesport: Quorum Books.

Sevgener, S.A. ve Hacırüstemoğlu, R. (2000): Yönetim Muhasebesi, İstanbul: Alfa Kitabevi, 6. Baskı

Sevilengül, O. (2003): Genel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi, 11. Baskı

Süer, A.Z. (2004): Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri, İstanbul: İSMMMO Yayınları

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2005): Vergi Denetimi, Ankara: Seçkin Kitabevi

Üstünel, B. (1995): Mali Tablolar, İstanbul: Denet Yayıncılık.

Hesap Uzmanları Derneği (2004): Denetim İlke ve Esasları, İstanbul: HUD, 3.Baskı.

TÜRMOB: Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, TÜRMOB Yayınları – 260.

DERGİLER

Akdoğan, H. (2005): “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti ve Etik İlişkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak: 75– 87.

Benzerler, S. (1991): “Muhasebe Mesleğinin Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Yeri”, Mali Çözüm Dergisi , Sayı 10.

Bozkurt, N. (2000a): “İşletmede Hile Yapan Çalışanların Karakteristik Özellikleri”, Yaklaşım Dergisi, Eylül: 57 – 62.

Bozkurt, N. (2000b): “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, Muhasebe Finansman Dergisi, Nisan: 15 – 22.

Çavuşoğlu, O. (1991): “Mesleğimiz ve Toplumdaki Yeri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 8.

Çiftci, Y. ve Çiftci, B. (2003): “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslar arası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Eylül: 79 -95.

Güneş, İ.H. (1991): “Ekonomik Büyümede ve Gelişmenin Gengeli Olmasında Muhasebe ve Muhasebecilerin Katkıları”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 7.

Kahveci, A. (1991): “Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 1

Kesen, Y.(2006): “Vodafone Hâlâ Neyi Bekliyor?”, Aksiyon Dergisi, 02.10.2006

Özay, T. (1992): “Yönetimde Muhasebenin Yeri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 12.

Özkol, E., Kök, D., Çelik, M. ve Gönen, S. (2005): “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, 107- 123.

Saban, M. ve Atalay, B. (2005): “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Eylül: 49 – 60.

Sanlı, N. (2001): “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Yeri, Vizyonu ve Değişen Misyonu”, Mali Çözüm Dergisi , Sayı 56.

Sarısu, E. (24.06.2002): “Hapis Cezası Kalkıyor”, Finansal Forum Gazetesi

Siegel, P. H., O’ Shaughnessy, J., Rigsby, J.T., “A Reexamination of the Journal Auditors’ Code of Ethics”, Journal of Business Ethics, Volume 14, 1995: 957.

Toraman, C. (2002): “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 59.

Toraman, C. (2003): “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak: 59 – 69.

Uçak, Y. (1991): “Muhasebecilik Mesleğinin Önemi Giderek Artıyor” Mali Çözüm Dergisi , Sayı 6.

Uysal, Ö.Ö. (2002): “Muhasebe Eğitiminde Etik: Araçsal Etik mi?”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim: 31 – 43.

Uysal, Ö.Ö. (2004): ”Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül: 17-30

Bilanço Dergisi, “ABD’de Denetim Mesleği Mercek Altında”, Şubat 2002, s.9-10

Bilanço Dergisi, “AB’den Yeni Denetim Direktifi”, Nisan 2004, 13-14

Bilanço Dergisi, “AB Denetim Direktifi”, Aralık 2004: 22-23

Bilanço Dergisi, “Kayıtdışının Vergi Kaybı 22 Trilyon”, Haziran 2005, 4-5

Bilanço Dergisi, “Parmalat”, Şubat 2004, s.2

“Policy Reforms In The Aftermath Of Accounting Scandals”, Journal Of Accounting and Public Policy, Volume 21, Issue 4-5, Winter 2002: 281

Bilanço Dergisi, “Sarbanes-Oxley Yasası Denetim Firmalarının Gelirlerini Katladı”, Mart 2005: 8-9

Ekonomist Dergisi, “Sezer’i Kızdıran Raporları Ele Geçirdik”, 25 Şubat 2001, s. 36-43

Bilanço Dergisi, Nisan 2001

Bilanço Dergisi, Eylül 2002, 3-4

Bilanço Dergisi, Ocak 2004, 2-3

Bilanço Dergisi, Ekim 2004, 7-8

Bilanço Dergisi, Mayıs 2005, 2-4

GAZETELER

Aysan, M. (27.02.2002): “Enron Olayı”, Radikal Gazetesi

Ergu, E. (16.01.2006): “Bu Belgeler Ne İbrahim Bey?”, Vatan Gazetesi

Kesin, A. (2002): “Sahte Fatura Kesene Ceza Yok, Bilmeden Alana 15 Ay Hapis”, Hürriyet Gazetesi, 05.05.2002

Mutlu, M. (21.07.2002): “Süper Balon Patlıyor mu?”, Star Gazetesi: s.9

Seviğ, V.(04.10.2004): “Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri”, Dünya Gazetesi

Seviğ, V. (18.04.2006): “Türkiye’de Kayıtdışı Önlenebilir mi?”, Dünya Gazetesi

Şener, N. (14.01.2004): “Vatandaş da Nayloncu Çıktı”, Milliyet Gazetesi

Yavuz, A. (08.05.2006): Zaman Gazetesi

Milliyet Gazetesi, “267 Milyar Dolarlık İflas”, 15.08.2002

Hürriyet Gazetesi, “Worldcom’un İflası İçin Düğmeye Basıldı”, 28.06.2002: s.10

Milliyet Gazetesi, “ABD İçin Enron, 11 Eylül’den Daha Önemli”, 07.02.2002

Hürriyet Gazetesi, “ABD’de Skandalın Yeni İsmi Xerox”, 29.06.2002: s.11

Milliyet Gazetesi, “Fotokopi Gibi Skandal”, 29.06.2002

Radikal Gazetesi, “Parmalat’ta Yolsuzluk 7 Milyar Euro’yu Geçti”, 23.12.2003.

Radikal Gazetesi, “Parmalat Skandalında 9 Tutuklama”, 31.12.2003

Radikal Gazetesi, “İmar Bankası'na 'Özel' İnceleme”, 18.12.2003

Radikal Gazetesi, “833 trilyonluk vergi davası”, 30.12.2004

Radikal Gazetesi, “Yargıtay: Süzer yargılanmalı”, 28.05.2005

Radikal Gazetesi, 06.09.2003

Radikal Gazetesi, 27.08.2003

Referans Gazetesi, “Kurtlar Vadisinde Vergi Tartışması”, 15.04.2006

Zaman Gazetesi, “Naylon Fatura Operasyonu”, 27.10.2001

Zaman Gazetesi, “Vergi İadesi İçin Sahte Fatura Gösteren Müdür İşinden Oldu”,
09.04.2006

Zaman Gazetesi, “Jaguar’lı Fakirler de Var!”, 21.07.2005

Zaman Gazetesi, “Bankadan Sahte Belgelerle 1 Milyon Dolarlık Vurgun”, 14.12.2006

Milliyet Gazetesi, “Çörtük de Nayloncu Çıktı”, 22.12.2000

Milliyet Gazetesi, “KDV İadelerinde Yolsuzluk”, 01.12.2000

Yenişafak Gazetesi, “Yan Hakemden Naylon Faturacıya Kırmızı Kart”, 08.10.2006

Milliyet Gazetesi, “Damat Nayloncu Çıktı”, 10.01.2001

Hürriyet Gazetesi, “Yolsuzlukların Faturası Trilyonlar”, 02.06.2003

Hürriyet Gazetesi, “ABD Sorguladı, Türkiye’de Reklam Skandalı Patladı”, 13.10.2005

Hürriyet Gazetesi, “Sahte Fatura Kesene Ceza Yok, Bilmeden Alana 15 Ay Hapis”,
05.05.2002

Hürriyet Gazetesi, “Evet, Bizde Fazla Para Var Ama Kayıtdışı Değil”, 14.10.2005

Hürriyet Gazetesi, “500 Trilyonluk Buffalo Operasyonu”, 10.11.2000

Hürriyet Gazetesi, 10.01.2000

Hürriyet Gazetesi, 11.10.2006

WEBSİTELERİ

Acar, E. “Enron’dan Alınan Dersler”,

http://www.sas.com/offices/europe/turkey/news/pressreleases/march2005/nnew04_210305.htm

Agrawal, A. and Chadha S. (2003): “Corporate Governance and Accounting Scandals”,
(Çevrimiçi) <http://www.afajof.org>, 20.06.2006

Barigazzi, J., “Parmalat Heat Turned Up, Citigroup Sued”,

(Çevrimiçi) [http:// www.reuters.com](http://www.reuters.com)

Chartier, J. (2002): (Çevrimiçi) http://money.cnn.com/2002/01/11/companies/acct_scandals/

George J. Benston and Al L. Hartgraves, “Enron: What Happened and What We Can Learn From It”, Journal Of Accounting and Public Policy, Volume 21, 2002: 105,
www.elsevier.com/locate/jaccpubpol

Kay, (2002): (Çevrimiçi)<http://www.wsfs.org/articles/2002/jul2002/xero-j01.shtml>

“Naylon Faturaya Dikkat”,

http://www.gazetekadikoy.com/home.asp?id=8&yazi_id=154, 22.10.2006

“Kocaeli'de Sahte Fiş Operasyonu”, 01.01.2006,

<http://www.memurlar.net>

“Uzanlar, Şirketleri Sahte Noter Belgesiyle Devretmiş!”, 29.08.2003,

<http://www.gazeten.com>

“Demirel Davasında Tekelci Medya da Suçludur”, 13.10.2005,

<http://acikgazete.com>

“Bank Kapital ve Etibank TMSF Kapsamında”, 27.10.2000,

<http://www.ntvmsnbc.com/news/40187.asp#BODY>

“Süzer'in İki Bankası Birden Gitti”,

<http://www.netbul.com>

“Gayrimenkul Kralı Naylon Faturacı”,

<http://www.yenisafak.com.tr/gundem/?t=06.10.2006&q=1&c=1&i=8717&Gayrimenkul/krali/naylon/faturaci>, 22.10.2006

“Naylon Fatura Çetesi Yakalandı”, 15.07.2006,

<http://haber7.com>, 22.10.2006

“Son Yılların En Büyük Naylon Fatura Operasyonu”, 10.06.2006,

<http://www.haberkusagi.com/newsfull.asp?id=31193&r=07.10.2006+17%3A04%3A49>,
22.10.2006

“5 Trilyonluk Vurgunda 55 Kişi Daha Aranıyor”, 18.02.2004,

<http://ya2004.yeniasir.com.tr/02/18/index.php3?kat=ana&sayfa=ilks3&bolum=gunluk>,
22.10.2006

<http://www.haberbilgi.com/haber/yolsuzluk/tmp-0108/demirel.html>, 15.08.2006

http://www.polis.web.tr/article_view.php?aid=1716, 15.08.2006

http://www.kenthaber.com/Arsiv/Haberler/2006/Ocak/01/Haber_112530.aspx,
15.08. 2006

http://www.hurhaber.com/news_detail.php?id=23847 nf operasyonu, 15.09.2006

<http://www.ozgurpolitika.org/2001/05/12/allhab.html> çağlar, 15.09.2006

<http://www.otekimersin.com/habergoster.asp?id=1239>, 10.06.2006

<http://www.turizmgazetesi.com/news/news.aspx?id=24154>, 15.09.2006

<http://www.tuncayozkan.com/milliyet.php?milliyetid=352&sf=4>, 15.09.2006

<http://www.ntvmsnbc.com/news/383964.asp>, 22.10.2006

<http://www.turkiyegazetesi.com/news/day/?id=300527&detail=1&winmode=pop>,
19.11.2006

<http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=1123&did=76&dad>

http://www.haberler.com/haber_497334.asp, 27.09.2006

<http://www.istanbulfm.com.tr/haber/?mview=makale&mid=15839>, 11.10.2006

“İş Yerlerinde Bizans Oyunları”, <http://www.erolkara.siteleri.com>

http://www.kenthaber.com/Arsiv/Haberler/2006/Ekim/11/Haber_173171.aspx,
19.11.2006

Sayar, Z. (2002): “Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş”, 19.12.2002,
<http://www.tusiad.org/turkish/rapor/finans/1.pdf>

<http://www.polisiye.com/devam.asp?yazid=221#>, 19.11.2006

Securities Exchange Commission-(SEC) (1998) “Maria Mei Wenner Dosyası”,

<http://www.sec.gov/litigation/admin/3440290.txt>,

Securities Exchange Commission-(SEC) (2001) “Jeffrey Bacsik Dosyası”,
<http://www.sec.gov/litigation/admin/34-45196.htm>

(Çevrimiçi) www.wikipedia.org

(Çevrimiçi)http://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals#Accounting_scandals_by_year_first_reported, 12.07.2006

(Çevrimiçi) <http://en.wikipedia.org/wiki/Adelphia>,12.07.2006

(Çevrimiçi) http://en.wikipedia.org/wiki/CMS_Energy, 12.07.2006

(Çevrimiçi) <http://en.wikipedia.org/wiki/MiniScribe>, 12.07.2006

(Çevrimiçi) http://en.wikipedia.org/wiki/Bristol-Myers_Squibb, 12.07.2006

(Çevrimiçi) <http://www.ifac.org>

(Çevrimiçi) <http://www.voanews.com>

<http://www.gençbilim.com/odev/arama.php?il=eelirne&arama=muhasebe&b=0>,
08.06.2006

http://www.iibf.trakya.edu.tr/Kongreler/icafe/acfeturkey_branch.htm, 20.05.2007

<http://www.turkforum.net/showthread.php?t=121848>, 20.05.2007

<http://www.yolsuzluklamucadele.org/y/tuzuk.asp>

<http://www.securitiesfraudfyi.com/tyco.html>

www.aicpa.org/about/code/index.htm

www.securitiesfraudfyi.com/worldcom_fraud.html

<http://www.odevbul.net>

<http://www.turmob.org.tr>

<http://www.vdd.org.tr>

<http://www.hud.org.tr>

<http://www.tide.org.tr>

<http://www.tmud.org.tr>

<http://www.alomaliye.com>

<http://www.kobifinans.com>

DİĞER

“Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Sekizinci Direktifi”, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 15.06.2006

BDDK, “Türk Bankacılık Sektörünün Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı”, Ekim 2003.

Şimşek, E.E. (2001): “Türk Vergi Hukunda Muhasebe Hileleri”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Kaya, N.C. (1996): “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Geroğlu, G.D. (2006): “Halka Açık Őletmelerde Mali Yolsuzluğun İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.