

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

VERGİ CEZA HUKUKUNDA MUHASEBE
HİLELERİ VE HUKUKİ SONUÇLARI

Mehmet Ali PARLAK

2502160206

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

İSTANBUL-2024

ÖZ

VERGİ CEZA HUKUKUNDA MUHASEBE HİLELERİ VE HUKUKİ SONUÇLARI

MEHMET ALİ PARLAK

Bu çalışma, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendinde düzenlenen “hesap ve muhasebe hileleri yapmak” hükmünün, suç ve cezada kanunilik ilkesini karşılayıp karşılamadığı temelinde suçun kapsamı, özellikleri, unsurları ve sonuçlarının doktrin, içtihat ve mevzuat hükümleri ışığında incelenmesini konu edinmektedir.

Muhasebe hilesi geniş anlamda, işletmelerde meydana gelen değer hareketlerinin belgelendirilmesinden faaliyet sonuçlarının raporlanmasına kadar olan süreçte, işlemlerin gerçeği yansıtmayacak şekilde değiştirilmesidir. Bu itibarla muhasebe hilesi muhasebe, denetim, ticaret hukuku gibi farklı disiplinlerin inceleme alanlarına giren genel bir kavramdır. Bunun yanında vergi kaçakçılık fiili olarak vergi hukuku doktrininde de önemli bir yer tutan tartışma konusudur. Vergi hukukundaki tartışmalar, hükümdeki muhasebe hilesi kavramının tanımsız, torba suç, kaçakçılık suçlarının en geneli ve işlevsiz bir suç olup olmadığına yöneliktir. Bu tartışmaların kaynağı kanun koyucunun maddede suçun kurucu unsurlarına yer vermemesi ve herhangi bir soyut tipe dair belirleme yapmamasıdır. Bu bakımdan çalışmada farklı disiplinler bakımından muhasebe hilesinin kapsamı, yöntemleri, sebep ve sonuçları karşılaştırmalı olarak ele alınmış; tümünden gelim yöntemiyle vergi hukukundaki muhasebe hilesi suçunun içeriği tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmada ulaşılan sonuç; “hesap ve muhasebe hileleri yapmak” hükmünün suçu tanımlamak bakımından “belirlilik” ilkesini karşılamadığıdır. Dolayısıyla adli ve idari mercilerin subjektif değerlendirmelerinin önüne geçilmesi, hukuki kesinlik ve eşitliğin temini, hukuki güvencenin sağlanabilmesi ve normun işlerlik kazanabilmesi için bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi ceza hukuku, suç, suçun unsurları, suç ve cezada kanunilik, vergi, muhasebe, muhasebe hilesi.

ABSTRACT

ACCOUNTING FRAUDS IN TAX CRIMINAL LAW AND THEIR LEGAL CONSEQUENCES

MEHMET ALİ PARLAK

This study examines the scope, characteristics, elements and consequences of the crime in the light of doctrine, jurisprudence and legislation on the basis of whether the provision of “committing accounting and accounting fraud” regulated in the first paragraph of paragraph (a) of Article 359 of the Tax Procedure Law meets the principle of legality in crime and punishment. It is about to be examined.

Accounting fraud, in broad terms, is changing transactions in a way that does not reflect reality, from the documentation of value movements in businesses to the reporting of activity results. In this respect, accounting fraud is a general concept that falls into the fields of investigation of different disciplines such as accounting, auditing and commercial law. Discussions in tax law are about whether the concept of accounting fraud in the provision is undefined, an omnibus crime, the most general of smuggling crimes, and whether it is a dysfunctional crime. The source of these discussions is that the legislator does not include the constitutive elements of the crime in the article and does not specify any abstract type. In this regard, the scope, methods, causes and consequences of accounting fraud in terms of different disciplines were discussed comparatively in the study; The content of the crime of accounting fraud in tax law has been tried to be determined by deductive method.

The result reached in the study; The provision of “committing account and accounting fraud” does not meet the principle of “specificity” in terms of defining the crime. Therefore, a regulation is needed to prevent subjective evaluations of judicial and administrative authorities, to ensure legal certainty and equality, to provide legal assurance and to make the norm functional.

Keywords: Tax criminal law, crime, elements of crime, legality in crime and punishment, tax, accounting, accounting fraud.

ÖNSÖZ

Muhasebe uygulamaları işletmenin vergi matrahını tespit etmede önemli bir yere sahiptir. Buna karşın mükellefler vergi yüklerini hukuksuz bir şekilde ortadan kaldırmaya yönelik davranış sergileyebilmektedir. Vergi matrahının olduğundan daha düşük gösterilmesi veya tamamen ortadan kaldırılmasına yönelik uygulamalardan birisi muhasebe kayıt düzeninde hilelerin yapılmasıdır. İşletmeler sadece ödeyecekleri vergiyi düşük göstermek adına muhasebe hilelerine başvurmamaktadır. İşletmenin hisse değerini suni olarak artırmak, yeni yatırımcılar çekebilmek, düşük maliyetli finansman temin edebilmek gibi amaçlarla da muhasebe hilesi yapılabilmektedir.

Elde edilmek istenen amaca göre uygulanacak muhasebe hilesi yöntemleri farklılık gösterebilmektedir. İşletmenin vergi matrahı üzerinde olumsuz etki eden muhasebe hilesi uygulamalarının başında gelirlerin gizlenmesi, giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesi gelmektedir. Buna karşın finansal durumun daha iyi gösterilmesi amacıyla yapılacak hilede ise vergi mevzuatındaki esnekliklerin işletme performansını yüksek gösterecek olanın tercih edilmesi söz konusudur.

Şüphesiz muhasebede yapılacak hileler bunlarla sınırlı değildir. Ancak gerek İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 7. maddesinde, gerekse Anayasa'nın 38. maddesinde ifadesini bulan “suç ve cezada kanunilik” ilkesi bakımından, hangilerinin Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendi kapsamında değerlendirileceği önem arz etmektedir.

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Doktora Tezi olarak hazırladığım bu çalışmada; muhasebe hilesinin terim anlamı ve benzer kavramlardan yola çıkarak, muhasebe ve vergi ceza hukuku kuralları kapsamında suç, suçun unsurları, suçun düzenlendiği hükmün hukukiliği, suç ve cezaya etki eden haller, fail, devlet ve meslek mensupları açısından hukuki sonuçlarının ortaya konulması amaçlanmıştır.

Değerli vakitlerini ayırarak değerlendirme ve tavsiyeleri ile tezin zenginleşmesine yardım eden, eserin meydana gelmesinde emeğini esirgemeyen danışman hocam sayın Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a; danışmanım ile tez konumun belirlenmesi sürecine fikirleriyle ışık tutan, böylece vergi ceza hukuku konularını

incelememe vesile olan ve doktora sonrası akademik çalışmalar için beni teşvik eden tez izleme komite üyesi sayın Prof. Dr. Salim Ateş Oktar’a şükranlarımı arz ederim. Tez izleme komitemde yer aldığı ve değerli görüşleriyle katkı sunduğu için sayın Prof. Dr. Erkan Aydın’a teşekkür ederim.

Ayrıca doktora eğitimim ve tezimin hazırlanması esnasında onları ihmal etmeme rağmen sabır ve anlayış gösteren, bu uzun ve zorlu süreçte yanımda olarak destek veren eşime ve çocuklarıma teşekkürü borç bilirim.

MEHMET ALİ PARLAK

İSTANBUL, 2024



İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xviii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ MUHASEBESİ VE MUHASEBE HİLESİ

I. VERGİ MUHASEBE İLİŞKİSİ	6
II. MUHASEBEDE HATA KAVRAMI	8
A. Hata Kavramı	9
1. Genel Olarak.....	9
2. Borçlar Hukukunda Hata	10
2. Ceza Hukukunda Hata	12
3. Vergi Hukukunda Hata	14
B. Muhasebe Hatası Kavramı	16
1. Muhasebe Standartlarına Göre Hata	17
2. Sermaye Piyasası Hukukuna Göre Hata	18
C. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması.....	19
1. Matematik Hataları	20
2. Kayıt Hataları	21
a. Rakam Hataları.....	21
b. Hesap Hataları.....	21
(1) Yanlış Hesaba Kayıt.....	22

(2) Borç/Alacak Tarafının Karıştırılması	22
c. Unutma ve Mükerrer Kayıt Hataları	23
d. Nakil Hataları	24
3. Bilançoyu Etkileyen Hatalar	24
a. Değerleme Hataları	25
b. Hesapların Birleştirilmesi	26
4. Gelir Tablosunu Etkileyen Hatalar	27
5. Telafi Edici Hatalar	27
6. Diğer Hatalar	28
D. Muhasebe Hatalarının Sebepleri	29
1. Bilgisizlik	29
2. Tecrübesizlik	29
3. İhmal ve Dikkatsizlik	30
III. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI	30
A. Hile Kavramı	30
1. Genel Olarak	30
a. Borçlar Hukukunda Hile	32
b. Ceza Hukukunda Hile	33
c. Türk Ticaret Hukukunda Hile	34
2. Hilenin Özellikleri	35
3. İşletmelerde Hile Türleri	35
a. Çalışan Hileleri	36
b. Satıcı Hileleri	36
c. Müşteri Hileleri	37
d. Yönetim Hileleri	37
e. Yatırım Hileleri	37

4. İşletmelerde Hilelerin Sebepleri	38
a. İşletme Sahiplerinin Hileye Başvurma Sebepleri.....	38
(1) Vergi Kaçırarak	39
(2) Borçlanma Maliyetlerini Düşürmek	39
(3) Yatırımcıyı ve Finansal Piyasaları Etkilemek	39
b. İşletme Çalışanlarının Hileye Başvurma Sebepleri.....	40
(1) Baskı Unsuru	41
(2) Fırsat Unsuru	42
(3). Haklı Gösterme Unsuru.....	42
B. Muhasebede Hile	42
1. Muhasebe Hilesi Kavramı ve Özellikleri	43
2. Muhasebe Hilelerinin Sebepleri	46
3. Muhasebe Hilelerinin Sınıflandırılması	48
a. Kasdî Hatalar	49
b. Kayıt Dışı İşlemler	50
c. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt.....	52
d. Uydurma Hesaplar	53
e. Belge Sahtekarlığı	54
f. Bilanço Oyunları.....	55
(1) Bilanço Maskeleymesi	57
(2) Bilanço Makyajlama.....	57
4. Muhasebe Hilesine Benzer Kavramlar ve Muhasebe Hilesinden Farkı	58
a. Muhasebe Manipülasyonu.....	58
(1) Kâr Yönetimi	59
(2) Kârın İstikrarlı Hale Getirilmesi.....	59
(3) Büyük Temizlik Muhasebesi.....	60

(4) Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları.....	60
(5) Agresif Muhasebe.....	62
(6) Finansal Hile.....	62
b. Varlıkların Kötüye Kullanımı	63
c. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar.....	63
5. Kanuna Karşı Hile Müessesesi ve Muhasebe Hilesi	64
a. Muvazaa	67
(1) Muvazaa Kavramı	67
(2) Muvazaanın Unsurları	69
i. Görünürdeki İşlem.....	69
ii Muvazaa Anlaşması	70
iii. Üçüncü Kişileri Aldatma Kastı	70
iv. Gizli İşlem	70
(3) Muvazaanın Türleri	71
i. Mutlak Muvazaa.....	71
ii. Nisbî Muvazaa.....	71
(4) Muvazaanın Sonuçları.....	72
b. Peçeleme	73
(1) Peçeleme Kavramı.....	76
(2) Peçelemenin Unsurları	77
(3) Peçelemenin Sonuçları	78
c. Muvazaa ile Peçeleme Müessesesinin Karşılaştırılması	79
d. Muhasebe Hilesinin Kanuna Karşı Hile ve Peçeleme Müesseseleri ile Karşılaştırılması.....	80
IV. MUHASEBEDE HATA VE HİLENİN AYIRTEDİLMESİ.....	82
V. MUHASEBE HİLESİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER...	85

A. Sermaye Piyasası Kanunu’nda Muhasebe Hilesi.....	85
B. Türk Ticaret Kanunu’nda Muhasebe Hilesi	87
C. Vergi Usul Kanunu’nda Muhasebe Hilesi.....	90

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HİLELERİNİN VERGİ CEZA HUKUKUNDAKİ YERİ

I. VERGİ CEZA HUKUKUNDA MUHASEBE HİLESİ SUÇUNUN UNSURLARI	92
A. Vergi Ceza Hukukunun Genel Çerçevesi	93
1. Vergi Ceza Hukukunun Konusu ve Kapsamı.....	93
2. Hukuk Sisteminde Vergi Ceza Hukukunun Yeri	95
3. Vergi Ceza Hukuku Kapsamına Giren Kabahat ve Suçlar.....	97
a. Genel Olarak Kabahat, Suç Kavramı ve Unsurları	97
(1) Kabahat.....	98
(2) Suç	100
(3) Kabahat ve Suçların Unsurları	101
i. Kanuni Unsur.....	102
ii. Maddi Unsur.....	104
iii. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	109
iv. Manevi Unsur	111
b. Vergi Kabahat ve Suçları	114
(1) Vergi Kabahatleri.....	117
i. Vergi Ziyatı Kabahati	119
ii. Usulsüzlük	121
(2) Vergi Suçları.....	124
i. Kaçakçılık.....	126

ii. Vergi Mahremiyetini İhlal.....	127
iii. Mükellefin Özel İşini Yapma.....	128
B. Muhasebe Hilesi Suçunda Korunan Hukuki Değer	129
C. Muhasebe Hilesi Suçunun Suçun Unsurları Yönünden İncelenmesi.....	133
1. Muhasebe Hilesi Suçunun Konusu.....	135
a. Vergi Kanunları.....	136
b. Tutulan veya Düzenlenen ve Saklanma ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defterler ve Kayıtlar	137
(1) Defterler.....	138
i. Defter Tutma Yükümlülüğü	138
ii. Muhasebe Hilesi Suçunun Konusu Defterler	139
(2) Kayıtlar	141
(3) Saklama ve İbraz Mecburiyeti.....	143
2. Muhasebe Hilesi Suçunun Unsurları	144
a. Kanuni Unsuru	145
(1) 5432 Sayılı Vergi Usul Kanununda Muhasebe Hilesi.....	145
(2) 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Muhasebe Hilesi.....	147
(3) Muhasebe Hilesi Suçunun Hukukiliği ve Tanım Önerisi..	149
b. Maddi Unsuru	161
(1) Hareket	162
i. Defter ve Kayıtlarda Hesap Hilesi.....	164
ii. Defter ve Kayıtlarda Muhasebe Hilesi	166
(2) Netice.....	173
(3) İliyet Bağı.....	175
c. Hukuka Aykırılık Unsuru	176
(1) Kanun Hükmünü Yerine Getirme ve Amirin Emri	177

(2) Meşru Savunma ve Zorunluluk Hali	177
(3) Hakkın Kullanılması ve İlgilinin Rızası.....	178
d. Manevi Unsuru.....	179
1. Kast	180
2. Taksir	183
II. MUHASEBE HİLESİ SUÇUNUN MAĞDURU VE FAİLİ.....	184
A. Muhasebe Hilesi Suçunun Mağduru	184
B. Muhasebe Hilesi Suçunun Faili.....	185
1. Gerçek Kişilerde Suçun Faili.....	186
a. Muhasebe İşlerinde Personel Çalıştırılması Halinde Fail	186
b. İşlerin Vekaletname ile Yetkili Kılınan Kişilerce İdaresinde Fail	187
c. Küçük ve Kısıtlılarda Fail	188
d. Mükellefin Vefatı Halinde Fail	189
e. Adi Ortaklıklarda Fail	189
2. Tüzel Kişilerde Suçun Faili	190

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HİLESİ SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ VE SUÇUN SONUÇLARI

I. MUHASEBE HİLESİ SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ.....	194
A. Teşebbüs.....	194
1. Suça Teşebbüs Kavramı	194
2. Muhasebe Hilesi Suçunda Teşebbüs	195
a. 4369 Sayılı Kanun Öncesi Suça Teşebbüs.....	195
b. 4369 Sayılı Kanun Sonrası Suça Teşebbüs.....	197
B. İştirak.....	198

1. Suça İştirak Kavramı	198
2. Muhasebe Hilesi Suçuna İştirak	199
a. Faillik	200
(1) Müşterek Faillik	201
(2) Dolaylı Faillik.....	201
b. Azmettirme.....	202
c. Yardım Etme	203
d. Muhasebe Hilesi Suçuna İştirakte Menfaat Kavramı ve Cezada İndirim.....	203
C. İçtima.....	206
1. Suçlarda İçtima	206
2. Muhasebe Hilesi Suçunun İçtimaı	206
a. Zincirleme Suç	207
(1) Birden Fazla İhlalin Bulunması.....	208
(2) Aynı Suçun İşlenmesi	209
(3) Suçun Değişik Zamanlara İşlenmesi	212
(4) Bir Suç İşleme Kararının Bulunması.....	213
b. Fikri İçtima.....	214
II. MUHASEBE HİLESİ SUÇUNDA SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA	216
A. Soruşturma ve Kovuşturma Usulü	216
1. Suçun Vergi İncelemesi Esnasında Tespiti Halinde Soruşturma Makamına Bildirimi.....	217
a. Vergi Müfettişlerince Suç Duyurusunda Bulunma	218
b. Vergi İncelemesine Yetkili Diğer Memurlarca Suç Duyurusunda Bulunma	219
c. Kovuşturma Şartı Olarak Mütalâa.....	220

(1) Mütalâanın Kapsamı.....	221
(2) Mütalâanın Yargılamaya Etkisi.....	224
d. Suçun Bildirilmemesinin Sonuçları	226
2. Soruşturma Makamının Suçtan Sair Suretle Haberdar Olması	228
3. Soruşturulan/Kovuşturulan Kişi Dışındakiler İçin Mütalâa	232
B. Cezalandırmada Görevli ve Yetkili Mahkeme.....	232
1. Görevli Mahkeme	232
2. Yetkili Mahkeme	234
C. Ceza Mahkemesi ve Vergi Cezalarını Uygulayacak Makam ve Mercilerin Kararlarının Birbirine Etkisi.....	234
1. Ceza Mahkemesi ile Vergi İdaresi Kararlarının Birbirine Etkisi	235
2. Anayasa Mahkemesinin 4.11.2021 Tarihli İptal Kararı Sonrasında Ceza Mahkemesi İle Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi.....	237
D. Muhasebe Hilesi Suçunun Cezası ve Cezaya Etki Eden Haller.....	241
1. Muhasebe Hilesi Suçunun Cezası	241
(1) Hapis Cezası	242
(2) İdari Para Cezası.....	243
(3) “Non Bis İn İdem” İlkesi.....	245
2. Cezaya Etki Eden Haller.....	250
a. İzaha Davet.....	250
b. Pişmanlık ve Islah	252
(1) Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Kapsamı	253
(2) Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Şartları	256
i. Kendiliğinden Haber Verme.....	256
ii. Beyanda Bulunma	257
iii. Verginin Pişmanlık Zammı İle Ödenmesi.....	257

(3) Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Muhasebe Hilesi Suçu Bakımından Sonuçları.....	258
c. Kanun Yolundan Vazgeçme.....	259
(1) Vergi Yargısında Kanun Yolları	261
(2) Kanun Yolundan Vazgeçmenin Şartları.....	262
i. Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesine Karşı Dava Açılması	262
ii. Davanın Süresinde Açılması	262
iii. Kararlarda Kanun Yolunun Açık Olması.....	263
iv. Kanun Yolundan Vazgeçme Talebinde Bulunulması	263
(3) Kanun Yolundan Vazgeçmenin Sonuçları	264
d. Ölüm.....	265
e. Uzlaşma	265
(1) Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı	267
(2) Uzlaşmanın Sonuçları.....	268
i. Uzlaşmanın Sağlanması Halinde.....	269
ii. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Halinde.....	270
iii. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Halinde.....	271
(3) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	271
(4) Muhasebe Hilesi Suçunda Uzlaşma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	274
f. Cezalarda İndirim	275
(1) Vergi Cezalarında İndirim.....	275
i. Kapsamı.....	275
ii. Şartları	276

iii. İndirim Oranı.....	278
(2) Hapis Cezalarında İndirim.....	278
i. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Kapsamı	280
ii. Etkin Pişmanlık Müessesesinde Cezalarda İndirim Şartları ve Sonuçları.....	282
g. Zamanaşımı	284
(1) Dava Zamanaşımı.....	285
(2) Ceza Zamanaşımı	287
III. MUHASEBE HİLESİNE BAŞVURUNUN VERGİSEL SONUÇLARI.....	288
IV. MUHASEBE HİLESİNE BAŞVURUNUN VERGİ SORUMLULARI AÇISINDAN SONUÇLARI	290
A. Meslek Mensuplarının Mali Sorumlulukları	292
1. Meslek Mensuplarının 3568 Sayılı Kanun'dan Kaynaklı Mali Sorumlulukları	292
2. Meslek Mensuplarının Vergi Usul Kanunu Uyarınca Mali Sorumlulukları	294
3. Müşterek ve Müteselsil Mali Sorumluluğun Tespiti	296
B. Meslek Mensuplarının Cezai Sorumlulukları.....	298
SONUÇ	302
KAYNAKÇA.....	314
ÖZGEÇMİŞ	345

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Hile Üçgeni	41
Şekil 2.1. Vergi Kabahatlerinin Sınıflandırılması.....	119



KISALTMALAR LİSTESİ

ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners
A.e.	: Aynı yer/eser
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
AİTİA	: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BK	: Borçlar Kanunu
Bkz	: Bakınız
BN	: Başvuru Numarası
bs	: Baskı
C	: Cilt
CD	: Ceza Dairesi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
E	: Esas Numarası
f	: Fıkra
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
IFAC	: International Federation of Accountants
İBKK	: İctihadı Birleştirme Kurul Kararı
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İHAM	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
K	: Karar Numarası

KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KK	: Kabahatler Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MHUD	: Maliye Hesap Uzmanlar Derneği
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MÖDAV	: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
MUVU	: Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi
S	: Sayı
ss	: Sayfalar
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPKn	: Sermaye Piyasası Kanunu
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TL	: Türk Lirası
TMK	: Türk Medeni Kanunu

TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi
UY	: Uzlaşma Yönetmeliği
vb.	: Ve benzeri
v.d.	: Ve diğerleri
VDD	: Vergi Denetmenleri Derneği
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YHGK	: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Vergi, bireyler için gelirin belli bir kısmının kamuya aktarılmasına yol açan anayasal mali bir yükümlülüğü ifade ederken; devlet için ise toplumun ihtiyaç duyduğu kamu hizmetlerinin karşılanabilmesinde gerekli olan önemli bir finansman aracı konumundadır. Vergilerin kamu hizmetlerinin finansmanı olan mali amacının yanında diğer amaçlara da hizmet etmesi, devlet ile birey arasında vergi ilişkisinin kurulması ihtiyacını doğurmuştur. Bu ilişkide tarafların hak ve sorumluluklarının belirlenmesi, verginin doğumundan sona ermesine kadar olan vergilendirme süreci, bu süreçte ortaya çıkan ihtilafların çözümü gibi hususlar Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) bir dizi kurallara bağlanmıştır. Belirlenen bu kurallara riayet edilmemesi durumunda muhatap olunacak müeyyideler de belirlenmiştir. Kanunun ceza hükümleri içeren bu kısmı vergi ceza hukuku olarak adlandırılmaktadır. Vergi ceza hukukunda, vergi kurallarına aykırı davranışlara uygulanacak cezalar; vergi kabahatleri için idari para cezaları iken vergi suçları için ise adli cezalar şeklindedir.

Vergi ilişkisinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi bakımından belirlenen kuralların başında, defter tutma mecburiyeti gelmektedir. Defter tutma muhasebe sürecinin ilk ve en önemli aşaması olup; işletmelerde meydana gelen stok hareketleri, tahsilat-ödeme, çalışanların ücret işlemleri, masrafların giderleştirilmesi gibi pek çok varlık ve kaynak hareketinin muhasebe biliminin teknikleri vasıtasıyla defterlere kaydedilmesini ifade etmektedir.

İşletmelerde meydana gelen değer hareketlerinin muhasebe kayıtları vasıtasıyla defterlere kaydedilmesi ve sonuçlarının raporlanması sadece işletmenin sahibini veya ortaklarını ilgilendiren bir husus değildir. İşletmeyle ticari, ekonomik ve mali ilişki içerisinde olan diğer işletmeler, kredi kuruluşları, mevcut yatırımcılar ile yatırım yapmayı düşünenler ve çeşitli kamu kurumları işletmenin varlık ve kaynak hareketlerinin sonuçlarıyla ilgilenmekte; işletmeyle ilgili sağlıklı ve güvenilir bilgiye muhasebe kayıtları aracılığı ile ulaşmaya ihtiyaç duymaktadır.

Defter tutma fonksiyonundan beklenen; değer hareketlerinin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olarak muhasebeleştirilmesidir. Böylece muhasebeden elde edilen veriler, işletmenin gerçek durumunu yansıtacaktır. Bu ise muhasebe bilgi

kullanıcıların doğru karar almasına yardımcı olacaktır. Aksi halde hatalı, eksik ve gerçek durumu yansıtmayan muhasebe kayıtlarının, başta devlet olmak üzere ulusal ölçekte zarar verici etkilerinin ortaya çıkması muhtemeldir.

Muhasebenin defter tutma fonksiyonunun önemini ifade eden bu hususlar dikkate alındığında kayıtların hangi usullerle yapılacağı; ne şekilde gerçekleştirileceğinin belirli bir kurala bağlanması gerektirmektedir.

Defter tutmayı düzenleyen kurallar hem Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) hem de VUK'da yer almaktadır. Muhasebe işlemlerinin belirli bir standarda oturtulması ve tek düzenin sağlanması için uygulama tebliğleri, ilke ve standartlar yayınlanmıştır. Böylece defter kayıtlarında işletme faaliyet ve sonuçlarının doğru, güvenilir, tutarlı ve mukayese edilebilir bilgiler ihtiva etmesinin sağlanması amaçlanmıştır.

Muhasebe usullerine ve esaslarına uygun olarak işlemlerin kaydedilme mecburiyetlerine rağmen, defter kayıtlarının insan eli ile gerçekleştirildiği göz önüne alındığında, bazı muhasebe düzensizliklerinin ortaya çıkması kaçınılmaz görünmektedir. İşletmelerin muhasebe kayıtlarında ortaya çıkabilecek düzensizlikler muhasebe hatası ve muhasebe hilesi şeklinde ikiye ayrılabilir.

Her iki düzensizlik de yapılış yöntemi ve sonuçları itibariyle birbirine benzerlik göstermektedir. Birbirinden ayırmak güç olmakla birlikte muhasebe hatası daha çok bilgi ve tecrübe eksikliği ile dikkatsizlik gibi sebeplerle istem dışı, kayıtlarda yanlışlıklar yapılması; muhasebe hilesi ise belli bir amacı gerçekleştirmek için bilerek ve kasten muhasebede aldatıcı işlemlerin yapılmasıdır. Muhasebe hilesi ile amaçlanan ortakların yanıltılması, alınamayan kredinin elde edilmesi, yatırım yapacakların düşüncelerini etkilemek gibi çok çeşitli olabilir. Bunun yanında vergi matrahını azaltmak veya tamamen ortadan kaldırmak amacıyla da muhasebe hilesine müracaat edilebilir.

Kanun koyucu, VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendinde *"Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar"* hükmü ile muhasebe hilesi yapılmasını vergi kaçakçılığı unsurlarından biri olarak sınıflandırmış ve faile hapis cezası öngörmüştür. Bununla birlikte muhasebe hilesi 5432 sayılı ilk Vergi Usul Kanunu'nun 324. maddesinin 5. fıkrasında *"Mevhum adlarla hesap açmak ve her türlü"*

hesap ve muhasebe hilesi yapmak” ifadesi ile mevzuatımıza girmiş o günden bugüne fiilin düzenlendiği maddede suçu tanımlamaya yönelik herhangi bir ifadeye yer verilmemiştir.

Kanunda tanımı bulunmayan muhasebe hilesi, muhasebe ve vergi hukuku doktrinde ele alınmış çeşitli tanımlar geliştirilmiştir. Ancak doktrinde muhasebe hilesi ile ne anlaşılması gerektiği hususunda üzerinde uzlaşmanın sağlandığı bir tanımın bulunduğunu söylemek güçtür. Muhasebe hukuku doktrinde, mevhum adlara diğer bir ifade ile uydurma hesaplar açılması, belgelerde sahtekârlık yapılması, defter ve kayıtların tahrif edilmesi muhasebe hilesi kabul edilerek, suç geniş anlamda tanımlanırken; 213 sayılı VUK’da bu fiiller ayrı ayrı kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte 1998 yılına kadar muhasebe hilesi fiilinde vergi ziyaı suçun unsuru olarak aranırken bu tarihten itibaren 4369 sayılı kanununla değişikliğe gidilmiş, suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Bütün bunlar suçun tanımlanmasını güçleştirmektedir.

Oysaki muhasebe hilesi, vergi ceza hukukunda adli ceza öngörülen bir suç olduğuna göre genel manada ceza hukukunun temel ilkelerine uygun olmalıdır. Diğer bir ifade ile hukuk devletinin bir gereği olan suç ve ceza içeren hükümlerin kanunlarda açık, tereddüde mahal vermeyecek bir şekilde tanımlanması gerekmektedir. Ancak “muhasebe hilesi”ne yönelik bahse konu düzenleme doktrinde torba suç, belirsiz suç, tanımsız suç ve işlevsiz hüküm şeklinde nitelendirildiği görülmektedir.

“Vergi Ceza Hukukunda Muhasebe Hileleri ve Hukuki Sonuçları” isimli çalışmamızda; vergi ceza hukukunda adli nitelikli ceza öngörülen vergi kaçakçılık suçlarından biri olarak düzenlenen “hesap ve muhasebe hileleri yapanlar” hükmü, hata ve hile kavramlarından yola çıkarak ceza hukukunun temel prensipleri doğrultusunda suç genel teorisi kapsamında ele alınarak, hukuki sonuçları ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu kapsamda doktrindeki görüşlere yer verilecek, yüksek yargı kararları incelenecek, örnek olaylar üzerinde durularak suç fiilini tanımlamaya yönelik düzenleme önerilerinde bulunulacaktır.

Üç bölümden oluşan çalışmamızın ilk bölümünde “Vergi Muhasebesi ve Muhasebe Hilesi” başlığı altında, muhasebe hukuku bakımından muhasebe hilesinin

ne olduğu, hangi uygulamaların bu kapsamda değ erlendirildiğ i, benzer ifadelerin neler olduğu ortaya konularak konunun alt yapısı oluşturulacaktır. Bu kapsamda ilk olarak muhasebe ile vergi ilişkisinin ardından, muhasebenin defter tutma fonksiyonun icrasında ortaya çıkabilecek düzensizliklerden muhasebe hatası kavramına yer verilerek, devamında muhasebe hilesi konusu ele alınacak; bu kavramların kapsamı, özellikleri ve sınıflandırılması yapılarak, muhasebede hata ve hilelerin sebepleri üzerinde durulacaktır. Ayrıca muhasebe hilesine benzer ifadeler olan muhasebe maniplasyonu, muvazaa ve peçeleme kavramlarına, Türk hukukunda muhasebe hilesine yönelik hükümlere yer verilerek, su önlemeye yönelik bu düzenlemelerde fiilin nasıl yer aldığ ına da bu bölümde yer verilecektir.

“Muhasebe Hilelerinin Vergi Ceza Hukukundaki Yeri” başlıklı ikinci bölümde muhasebe hilesi su, su genel teorisi kapsamında ele alınacaktır. Bu itibarla vergi ceza hukukunun genel erevesi, kapsadığ ı kabahat ve suların incelenmesi ile başlanacaktır. Konunun bu kadar temele dayandırılması eleştirilebilir. Ancak VUK’un su ve ceza hükümleri içeren bölümünün özel ceza kanunu görünümünde olduğu, ceza hukukunun genel hükümlerinin burada da geçerli olacağ ı; muhasebe hilesi hareketi ile hem adli ceza gerektiren hem de vergi kabahati niteliğ inde bir fiil ortaya ıkabileceğ i gibi sebepler konunun incelenmesine buradan başlanmasını zorunlu kılmaktadır. Her su ile korunan bir yarar olacağ ı için muhasebe hilesi suunda korunan hukuki değ erin tespiti suun unsurlarından önce incelenecek, devamında suun kanuni, maddi, hukuka aykırılık ve manevi unsurları ele alınacak, tartışmalara yer verilerek eleştiri ve önerilerde bulunulacaktır. Muhasebe hilesinde mağdur ve fail, bu bölümde ele alınacak konular arasındadır.

Çalışmanın “Muhasebe Hilesi Suunun zel Görünüş şekilleri ve Suun Sonuçları” başlıklı üçüncü ve son bölümünde ise suun özel görünüş halleri ortaya konularak önceki bölümde başlanılan su teorisi tamamlanmaya çalışılacaktır. Kanun koyucu kaçakçılık sularının takibinde ayrı bir usul benimsediğ i için muhasebe hilesinde soruşturma ve kovuşturmanın nasıl yapılacağ ı, hangi mahkemelerde muhakemenin yapılacağ ı bu bölümde ele alınacaktır. Muhasebe hilesi, bir yönü ile ceza mahkemesinde diğer yönü ile şartların meydana gelmesi halinde vergi mahkemelerinde görülen fiildir. Bu sebepten iki farklı muhakeme ve ayrı kararın

ortaya çıkması ve bu kararların birbirine etkisini incelemeyi gerekli kılmaktadır. Anayasa Mahkemesinin yakın tarihli bir içtihadı ışığında konunun incelenmesi yapılacaktır.

Ceza, şartların oluşması durumunda faile fiilinden dolayı uygulanan bir yaptırımdır. Muhasebe hilesi hem adli hem idari para cezası öngörölen fiil olduğu için failin muhatap olacağı bu cezaların ele alınmasının ardından, izaha davet, pişmanlık, kanun yolundan vazgeçme, ölüm, uzlaşma, zamanaşımı gibi konuların ceza üzerindeki etkileri de bu bölümde incelenecek konular arasındadır.

Muhasebe hilesinin faile ceza sorumluluğu doğurmasının yanında, hazineye vergisel sonuçları da olabilecek bir suçtur. Muhasebe uygulamaları meslek mensubu olarak ifade edilen vergi sorumlularınca yerine getirildiği için muhasebe hilesi suçunun vergisel sonuçlarının yanında, meslek mensuplarına da mali ve cezai sonuçlar doğurması muhtemeldir. Bu itibarla son olarak suçun hazineye ve vergi uygulamacıları bakımından nasıl bir sonuç doğuracağına yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ MUHASEBESİ VE MUHASEBE HİLESİ

I. VERGİ MUHASEBE İLİŞKİSİ

Vergi, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde devlet için önemli bir yere sahip finansman aracıdır. Kamu hizmetlerinde aksamalar yaşanmaması için vergilerin doğru ve eksiksiz hazineye aktarılmasının sağlanması gerekmektedir. Özellikle beyana dayalı vergi sisteminin uygulandığı ülkemizde, sistemin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için mükelleflere çeşitli ödevler yüklenmiştir. Bunların başında kayıt düzeni gelmektedir. Kayıt düzeni, verginin mevzuata uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığının kontrolünün sağlanabilmesi için gerekli olup; muhasebenin defter tutma fonksiyonunu ifade etmektedir¹.

İşletmelerde mal alıp-satma, sermaye oluşumu, kredi kullanma, kira ve ücret ödeme gibi “mali işlem” olarak da nitelendirilen birçok faaliyetler gerçekleşmektedir². İşletmelerde meydana gelen bu mali karakterli işlemlerin belgelere dayandırılarak güvenilir ve anlamlı bilgileri sunacak şekilde belirli kurallar dahilinde muhasebe defterlerine kaydedilmesi gerekmektedir. Bu noktada vergi ile muhasebe arasındaki ilişkinin ortaya çıktığı söylenebilir.

Vergi ve muhasebe arasındaki ilişkiyi vergi kanunlarındaki, muhasebe kayıt düzenini belirleyici hükümlerde görmek mümkündür. Özellikle Vergi Usul Kanunu (VUK) muhasebe işleyişinde yönlendirici hükümler içeren vergi kanunlarından biridir³. Bahse konu kanunun İKİNCİ KISIM “Defter Tutma” başlığı altındaki 171 ila 226/A maddeleri arasındaki düzenlenmeler incelendiğinde muhasebenin temel fonksiyonunun “defter tutma” olduğu sonucuna ulaşılabilir.

¹ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 13. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, ss.241-247.

² Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, s. 9.

³ Uğur Kaya, “Muhasebe-Vergi Kanunları Etkileşiminin Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, **MÖDAV**, C.XII, S:3 Yıl:2011, s.183.

Vergi kanunları açısından muhasebenin defter tutma fonksiyonundan beklenen faydanın genel olarak işletmelerin ve üçüncü kişilerin vergi ile ilgili durumlarını tespit ve kontrol etmek olduğu görülmektedir (VUK m.171).

Vergi mevzuatı ile muhasebe arasında belirli bir ilişki her zaman var olmuştur. Türkiye’de 1980’li yılların sonuna kadar muhasebe uygulamaları vergi mevzuatındaki düzenlemeler ışığında yürütülmüştür. Bu tarihe kadar gerek muhasebe mesleği gerek ise muhasebe uygulamalarına yönelik ciddi düzenlemelerin olmayışı, vergi ve muhasebe ilişkisinde vergi mevzuatını hâkim konuma oturtmuştur⁴.

1989 yılında 3568 sayılı Kanun’un⁵ kabulü ile muhasebe mesleği kanuni bir statüye kavuşturulmuş, ardından 1994 yılından itibaren uygulanmak üzere 1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği⁶ (MSUGT) ile muhasebede tekdüzeliğin sağlanması adına “Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS)” kabul edilmiştir. Tebliğde muhasebede uygulanacak usul ve esaslar, temel kavramlar, mali tablo hazırlama, sunma ilkeleri, hesap planı ve açıklamaları belirlenmiştir. Böylece muhasebe hukukunun⁷ temelleri olan bu usul ve esaslar, vergi mevzuatının yanında muhasebenin işleyişini düzenleme ve yönlendirmede önemli rol oynamaya başlamıştır⁸.

Vergi muhasebe ilişkisinde, vergi mevzuatındaki yönlendirici hükümler ile muhasebe uygulamalarından vergi matrahının tespitine yönelik bilgi sağlamanın hedeflendiği söylenebilir⁹. Muhasebede standartlaşmayı sağlayan tekdüzen muhasebe uygulaması ise işletme faaliyetlerinin sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilerek, işletmenin gerçek durumunu yansıtan, tutarlı ve mukayese edilebilir mali tabloların hazırlanması ve işletme denetimlerinin kolaylaştırılması amaçlanmıştır¹⁰. Görüldüğü üzere muhasebe kayıt düzeni üzerinde etki eden vergi ve

⁴ Kaya, **a.g.m.**, ss.177-183.

⁵ 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁶ 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁷ Muhasebe hukuku, önceleri tacirlerin daha sonraları muhasebe bilgilerinden yararlanan başta devlet olmak üzere bütün bilgi kullanıcılarının menfaatlerini koruma amacıyla gelişen; muhasebedeki iş ve işlemleri düzenlemeye yönelik kurallar bütünüdür. Ayrıntılı bilgi için bkz. Yaşar Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1988, ss.10-18.

⁸ Kaya, **a.g.m.**, s.184.

⁹ Osman Bayri, “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kapsamında Muhasebe Kârı veya Zararı, Vergisel Kâr veya Zarar ve Ertelenmiş Vergiler”, **MUVU**, C.VII, S:1, Yıl:2014, s.82.

¹⁰ Bkz. 1 Seri No’lu MSUGT.

muhasabe kuralları farklı amaçları benimsemektedir. Muhasebeye yön veren kurallardaki bu farklılık aynı konu üzerinde farklı yaklaşımların benimsenmesine sebep olabilmektedir. Bu yaklaşım farklılığına trafik cezaları örnek olarak verilebilir. İşletmenin gerçek durumunu yansıtmaması bakımından muhasabe ilke ve standartları bakımından trafik cezaları gider kaydedilmesi gerekirken, vergi kanunlarınca matrahtan indirilmesi mümkün değildir¹¹. Ayrıca kıdem tazminatı karşılıkları, gelir ve gider tahakkukları, menkul kıymet değer düşüklüğündeki muhasabe ve vergi mevzuatı arasındaki yaklaşım farklılıkları örnek olarak verilebilir. Farklı yaklaşımların benimsendiği bu gibi durumlarda muhasabe vergi ilişkisinin nasıl kurulacağı, muhasabe uygulamalarında hangi kuralın uygulanacağı sorusunu akla getirmektedir.

1 No’lu MSUGT’ye göre, kapsama alınan işletmeler bu tebliğ ile belirlenen temel kavramlara, hesap planına, mali tabloların düzenlenmesine ve sunulmasına ilişkin ilkelere uygun olarak işlemlerini yürütmelidir. Bununla birlikte matrahının hesaplanmasında vergi mevzuatı hükümleri de ayrıca göz önünde bulundurulacaktır. Böylece mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında muhasabe hukukunda belirlenen esaslara dikkat edilerek bu tabloların tekliği sağlanacak; işletmeler bu tekliği sağlanan tabloları, vergi kanunlarındaki hükümlere göre vergi matrahını gösterir hale getirecek işlemler de ayrıca yapmalıdırlar.

Daha açık bir ifade ile muhasabenin ilke, esas ve standartları esas alınarak işletmenin gerçek durumunu gösteren kayıtlar yardımı ile “ticari/muhasebe kâr/zarar” tespit edilirken; vergi kanunlarınca matrahtan indirilmesine izin verilmeyen giderler ticari/muhasebe kâr/zararına eklenecek, vergiye tabi olmayan gelirler ise düşülerek “mali kâr/zarar” tespit edilecektir¹². Dolayısıyla muhasabe uygulamalarında hem muhasabe kuralları hem de vergi mevzuatı hükümleri dikkate alınacaktır.

II. MUHASEBEDE HATA KAVRAMI

Muhasebe gerek ekonomik gerekse sosyal hayatın önemli unsurlarından biridir. Muhasebe tarafından üretilen bilgiler; işletmenin sahiplerini, ortakları, yatırım yapan ve yapmayı düşünenleri, çalışanları, finansal kuruluşları, devleti ve dolayısıyla

¹¹ Kaya, **a.g.m.**, s.185.

¹² **A.e.**, s.90.

toplumun geniş bir kesimini yakından ilgilendirmektedir. Bu sebep ile muhasebe verileri, ilgili mevzuat, ilkeler ve standartlar çerçevesinde üretilmiş, tutarlı, doğru, karşılaştırılabilir, anlaşılır, zamanında, gerçeğe ve ihtiyaca uygun olma özelliklerini taşımalıdır¹³.

A. Hata Kavramı

1. Genel Olarak

Türk Dil Kurumu (TDK) online sözlüğüne göre hata, “istenmeyerek, bilmeyerek yapılan yanlış ve yanlışma, yanlış hali”dir¹⁴.

Hata, dar manada bir olay ya da durumun gerçeğe uygun olmayan şekilde tasavvur edilmesidir¹⁵. Geniş anlamda bilgisizliği de içine alan, gerçeğin kasıtlı olmayan bir şekilde yanlış, eksik değerlendirilmesi, beklenti veya tahminlerin isabetsiz olmasını ifade eder¹⁶.

Hata etmek yanlış olarak, yanlış yapmak olduğu düşünüldüğünde hata, yanlış doğru ya da doğruyu yanlış bilmek şeklinde de tanımlanabilir¹⁷.

Hata, günlük hayatta sık sık karşılaşılabilen bir durumdur. Çalışma ve aile hayatında hatta hayatın her alanında zaman zaman yanlışmanın, hatanın pek çok örneklerine rastlanılmaktadır. Kişilerin hataya düşmemeleri için birtakım tedbirler almaları gerekirken; hatanın zararlarını azaltmak için tarafların çıkarlarını gözeterek bazı hukuki düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır¹⁸.

Hata, borçlar hukukunda sözleşme kurulması esnasında ortaya çıkan ve iradeyi sakatlayan bir durum iken; ceza hukukunda faile verilecek cezada sorumluluğu

¹³ Hakan Özçelik, Serkan Keskin, Ö. Nilüfer Karataş Aracı, “Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Dergisi**, Yıl:2017/4, S:29, s.198.

¹⁴ **Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) www.tdk.gov.tr, 10 Nisan 2019.

¹⁵ Tasavvur: “Göz önüne getirme, hayal etme, zihinde canlandırma”, TDK, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/?kelime=TASAVVUR>, 10 Nisan 2019.; Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. bs., İstanbul, Beta, 2001, s.350.

¹⁶ Erol Cansel, Çağlar Özel, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Cilt-1, 2. bs., Ankara, Seçkin, 2017, s.162; Eren, **a.g.e.**, s.350.

¹⁷ Cengiz Apaydın, “Ceza Hukukunda Hukuki Hata”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C.XII, S:133, Eylül 2017, s.34.

¹⁸ Eraslan Özkaya, **Yanılma-Aldatma-Korkutma Davaları**, 4. bs, Ankara, Seçkin, 2019, s.23.

kaldıran veya azaltan sebeplerden biridir. Vergi hukukunda ise hatalar, mükellef ile idare arasında vergi miktarının tespitinde veya mükellefin belli edilmesinde yapılan yanlışlıklar olarak hüküm altına alınmıştır.

2. Borçlar Hukukunda Hata

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda¹⁹ (TBK) hata, “irade bozuklukları”na sebep olan durumlardan biri olarak 30 – 35. maddeleri arasında düzenlenmiş ancak hatanın tanımı ve tarifine yer verilmemiştir. Ayrıca yürürlükten kalkan 818 sayılı Borçlar Kanunu'nda²⁰ (BK) “hata” ibaresi kullanılmaktayken, mevcut kanunda bu ibarenin yerine “yanılma” ifadesi kullanılmıştır.

Kanunda, aralarında sözleşme yapan taraflardan herhangi birisinin esaslı bir yanılmaya düşmesi halinde sözleşme hükümlerine bağlı olmadığı ifade edilerek irade ile beyan arasında bir uyumun bulunması gerektiği hüküm altında alınmıştır (TBK m.30). Sözleşme, tarafların bir hukuki sonuca ulaşmasına, bir hakkın elde edilmesine ya da hukuki ilişki kurmaya ya da ortadan kaldırmaya imkân sunan irade açıklamalarıdır²¹. Sözleşmeler kişilerin, kendi iradeleriyle özel ilişkilerini düzenleyip biçimlendirdikleri önemli bir hukuki araçtır²². Taraflar, kanunun emredici hükümlerine, kişilik haklarına, kamu düzenine, ahlâka aykırı olmamak ve konusunun da imkânsız olmaması şartı ile sözleşme yapma özgürlüğüne sahiptirler (TBK m.26-27).

Sözleşme yapma serbestinin yanında, bir sözleşmenin geçerli olması ve sonuç doğurabilmesi için; tarafların iradelerinin, amaçlanan neticeyi gerçekleştirecek şekilde ortaya konulması, diğer bir ifade ile icap ve kabulden meydana gelen irade beyanının sağlıklı olması gerekmektedir²³.

¹⁹ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁰ 29.4.1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²¹ Eren, **a.g.e.**, s.209.

²² **A.e.**, s.276.

²³ Osman Fırat Turan, “Sözleşmede İrade Sakatlıkları Hata-Hile-İkrah”, (Çevrimiçi) <http://osmanfiratturan.av.tr/wp-content/uploads/2014/04/S%C3%B6zle%C5%9Fmede-%C4%B0rade-Sakatl%C4%B1klar%C4%B1hatahiletehdit.pdf>, 20 Nisan 2019.

Beyanın sağlıklı olması ise zihinde doğru olarak tasavvur edilen düşüncenin aynı şekilde ifade edilmesi ve karşı tarafça da aynı şekilde anlaşılmasıdır. Bu her zaman mümkün olmayabilmektedir. Bazen düşünülen ile beyan edilen irade arasında uygunsuzluk yani irade sakatlığı meydana gelebilmektedir²⁴.

Bir sözleşmenin kurulması esnasında, bir tarafın iradesinin oluşumu veya beyanı safhasında oluşan irade ile beyan arasındaki uygunsuzluğa irade sakatlığı (bozukluğu) denilmektedir²⁵. Uygulamada en çok ortaya çıkan irade bozukluğu hali “yanılma (hata)” olup diğer irade bozukluğu halleri ise “aldatma (hile)” ve “korkutma (tehdit)”dır²⁶.

TBK’nın 31. maddesinde, sözleşmenin niteliğinde, konusunda, kişide, kişinin özelliğinde, miktarında yanılmaları sözleşmeye bağlılığı ortadan kaldıran esaslı yanılmalar olarak sıralanmıştır²⁷. Ancak bu sıralamalar örnek kabilinden olup sınırlayıcı nitelikte değildir²⁸. Ayrıca 32. maddede saikte yanılmanın esaslı yanılma sayılmayacağı, ancak sözleşme dürüstlük prensibine uygun olarak kurulmuş ise saikte yanılmanın esaslı yanılma sayılacağı düzenlenmiştir²⁹.

²⁴ S. Sami Akkurt, Kemal Erdoğan, Hüseyin Tokat, **Borçlar Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2018, s.116.-117.

²⁵ Eren, **a.g.e.**, s.347.

²⁶ Cansel, Özel, **a.g.e.**, s.162.

²⁷ “**Sözleşmenin Niteliğinde Yanılma:** Sözleşen taraflardan biri ya da her ikisi kurdukları sözleşmenin niteliğinde yanılığa düşmektedir. Satım sözleşmesi kurmak isteyen bir kimsenin yanılarak kira sözleşmesi için iradesi beyan etmesi gibi. **Sözleşmenin Konusunda Yanılma:** ‘Sözleşmenin konusunu oluşturan şeyde yanılma halinde; yanılan tarafın katalogda bulunan 15 numaralı ürünü satın aldığını düşünürken 19 numaralı ürüne ilişkin satım sözleşmesi imzalaması örnek olarak verilebilir. **Kişide Yanılma:** Sözleşen taraflardan biri diğerinin kimliği hakkında yanılmaktadır. Bu durumda, yanılan kişi iradesini sözleşmeyi kurmak istediği kişiden bir başkasına beyan etmiş olabilir veya sözleşmeyi kurarken aslında belli niteliklerinin göz önüne aldığı bir kimse ile sözleşme kurmak isterken başka bir kişi için iradesi açıklamış olabilir. **Miktarda Yanılma:** 10.000 TL yerine 1.000 TL kararlaştırılan sözleşme bedeli ya da 100 ton yerine 10 ton kararlaştıran sözleşme konusunun miktarı gibi rakamsal değerlere ilişkin yanılma. Bkz. Cansel, Özel, **a.g.e.**, ss.164-165.

²⁸ Eren, **a.g.e.**, s.357.

²⁹ **Saikte Yanılma:** Hukuki işlem veya sözleşme yapma iradesinin oluşumu (teşekkülü) için önemli olan ve tarafı böyle bir karara sevkeden bir durum veya olay hakkındaki yanlış düşünce, fikir veya tasavvurdur. Bkz. Mehmet Ayan, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, 11. bs., Ankara, Seçkin, Ekim 2016, s.213. Saik yanılması sözleşme yapma iradesini daha oluşum aşamasında sakatlamaktadır. Zira kişiler bir hukuki muameleyi çeşitli isteklerin, duygu ve düşüncelerin etkisi altında yapmaktadırlar. Bu istek duygu ve düşünceler gerçeklere uymuyorsa sözleşme yapma iradesi daha başlangıçta, oluşum aşamasında sakatlanmış, duruma düşmektedir. Örneğin, bir memur tayin olacağı düşüncesiyle gideceği yerde ev kiralarsa, tayin olacağı düşüncesi sözleşmenin saikidir. O yere tayini çıkmadığı takdirde kira sözleşmesinin saikinde hata yapmış olur. Böyle bir yanılığın sözleşmeyi iptal etme hakkı vermez. Ancak yanılan, bunu sözleşme kurmasının esası görmesi;

Yanılma halinde, iradesi esaslı yanılma sebebiyle sakatlanmış olan taraf sözleşme ile bağlı değildir. Sözleşme her iki taraf bakımından da yapıldığı andan, yani baştan itibaren hükümsüzdür. Yanılan, bu durumu fark ettiği andan itibaren başlayacak olan bir yıllık süre içerisinde sözleşmeyi iptal hakkına sahiptir. Bu hakkın kullanılmaması, sözleşmeye onay verilmesi halinde sözleşme kurulduğu andan itibaren geçerlilik kazanacaktır³⁰.

2. Ceza Hukukunda Hata

Ceza hukuku açısından hata, bir ceza kuralına ya da olaya dair fail iradesinin gerçeğe çelişmesi halini; bilgisizliğin sonucunda ortaya çıkan ve kişinin kastını ya da kusurluluğunu ortadan kaldırılabilen bir hali ifade etmektedir³¹.

Hata halinde failin iradesi ile gerçek arasında fark vardır. Failin irade ettiği ile gerçekleşen farklı ise kişinin hataya düştüğü kabul edilir. O halde hata failin iç dünyasına ilişkin olup sübjektif bir nitelik taşır. Bu nedenle ceza hukukunda hata, kişinin kusuru üzerinde etkili bir hal olarak kabul edilir³².

Ceza hukukunda bir kimsenin bilmeyerek veya hata ile ceza gerektiren bir fiil işlemesi iki şekilde mümkündür. Bunlardan birincisi bu kimse ya o fiilin cezaya mucip³³ bir fiil teşkil ettiğini bilmiyordur. Yani hukuki hata olarak ifade edilen kanuna müteallik³⁴ bir hata yapmıştır³⁵. Kanunu bilmemek olarak da ifade edilen hukuki hata, kişinin fiiline ilişkin kanunları bilmemesi ya da yanlış yorumlaması nedeniyle hataya düşmesi olarak tanımlanmaktadır. Kişi ya normun varlığını, yani işlediği fiilin

hakkında yanılan saikin iş münasebetlerindeki dürüstlük kuralları uyarınca sözleşmenin temelini teşkil etmesi ve bu durumun karşı tarafça bilinebilir olması durumunda iptal hakkı verir. Bkz. Ayan, **a.g.e.**, ss.217-218; Özkaya, **a.g.e.**, s. 80; Cansel, Özel **a.ge.**, ss.166-167.

³⁰ Şaban Kayıhan, Mustafa Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 6. bs., Ankara, Seçkin, 2018, s. 185-186.

³¹ Ahu Karakurt, “Türk Ceza Kanunu’nda Hata”, **Ceza Hukuku Dergisi**, C.IV, Sayı:10, Ağustos 2009, s.110; Cem Şenol, “5237 Sayılı TCK’ya Göre Hukuka Uygunluk Sebeplerinin Maddi Koşullarında Hata”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C.XIV, S:149, Ocak 2019, s.61.

³² Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. bs., Ankara, Seçkin, 2019, s.417.

³³ Mucip: Gerektiren, Gerektirici, TDK Sözlük, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/?kelime=>, 17 Mayıs 2019.

³⁴ Müteallik: İlişkin, ilgili. TDK Sözlük, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/?kelime=>, 17 Mayıs 2019.

³⁵ Hakkı Demirel, “Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hata”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XII, Sayı:3, Ocak 1955, s.101.

kanunda suç olarak düzenlenip düzenlenmediğini bilmemekte ya da normun yorumlanmasında yanlışlığa düşmektedir³⁶.

İkincisi ise işlediği fiili, başka bir fiil zannetmesi, fiile müteallik bir fiili hata yapmasıdır. Fiili hata ise duyu organları ile algılanabilen bir olayın ya da durumun gerçekte olduğundan farklı bir biçimde algılanmasıdır. Fiili hatanın kaynağı; uzaklık, aydınlatma, nesnenin biçimi gibi dışsal objektif faktörler olabileceği gibi miyopluk, dalgalılık gibi subjektif nedenler de olabilir³⁷. Fiili hatada failin işlediği fiilin suç oluşturduğu konusunda herhangi bir yanlışlığı söz konusu değildir. Bu durumda failin yanlışlığı, fiilin unsurlarında, hukuka uygunluk nedenlerinde, nedensellik bağında, neticede veya nitelikli hallerde olabilir. Dolayısıyla failin yanlışlığı fiile ilişkindir³⁸.

Ceza hukukunda hataya ilişkin hukuki ve fiili hata olarak sınıflandırmanın yanında; yeni ceza kanunun yürürlüğe girmesiyle kastı kaldıran hata, kusurluluğu etkileyen hata şeklinde sınıflandırmalar da yapılmaktadır³⁹.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun⁴⁰ (TCK) ceza sorumluluğunun düzenlendiği 30. maddesinde hata, suçun maddi unsurlarında hata, nitelikli unsurlarda (ağırlaştırıcı ve hafifletici sebeplerde) hata, ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan sebeplerin varlığında hata ve yasaklılık hatası olarak sınıflandırılmıştır⁴¹.

³⁶ Cem Şenol, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre Suçun Maddi ve Nitelikli Unsurlarında Hata (TCK m30/1,2)", **Ceza Hukuku Dergisi**, C.XIII, S:38, Aralık 2018, s.122.

³⁷ Karakurt, **a.g.m.**, s.112.

³⁸ Selim Soyer Güleç, "Türk Ceza Kanununda Haksızlık Yanılgısı (M.30/4)", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.X, Sayı:1, 2008, ss.60-61.

³⁹ Bkz. Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12. bs., Ankara, Seçkin, 2019, s.252; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. bs., Ankara, Seçkin, Eylül 2019, s.473; Ahu Karakurt, **a.g.m.**, s.114.

⁴⁰ 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴¹ "**Suçun Maddi Unsurlarında Hata:** Suçun kanuni tanımındaki maddi unsurlar, eylemin suç oluşturması için bulunması gerekli hususlardır. Suçun maddi unsurlarında hata (unsur yanlışlığı), müşahhas (somut) bir olayda suçun maddi unsurlarına müteallik hususlardaki bilgisizliği, eksik ya da hatalı bilgiyi ifade eder. Bir başka ifadeyle, faildeki müşahhas olaya ilişkin tasavvurun gerçekte bağdaşmamasıdır. Meselâ, bir kimse gecenin karanlığında yırtıcı hayvan zannetmesi sonucu hareket halindeki cisme ateş ederek öldürür ya da yaralar. Fakat, aslında bu hareket eden nesne bir insandır. Suçun maddi unsurlarında hata yapılması, kusurluluğu tamamen kaldırmaz; sadece kastı kaldırır. **Suçun Nitelikli Unsurlarında (Ağırlaştırıcı ve Hafifletici Sebeplerde) Hata:** Suçun nitelikli halleri suçun temel şekline göre cezanın artırılmasını veya azaltılmasını gerektiren hususlar (ağırлатıcı ve hafifletici sebepler) olarak tanımlanabilir. Failin gerçekleştirmek istediği suçta bir ağırлатıcı sebep vardır ve fakat fail tarafından bilinmemektedir. İşlenen suçtaki ağırлатıcı sebep fail tarafından bilinmediğinde fail bu hatasından yararlanır ve cezası artırılmaz. Örneğin kardeşi

3. Vergi Hukukunda Hata

Her idari işlemde ortaya çıkabileceği gibi verginin tarh ve tahakkuk aşamasında mükellef ya da vergi dairesi tarafından yapılan işlemlerde bazı hatalar (yanılma) meydana gelebilmektedir⁴².

Vergi hukukunda hata, mükellef ile idare arasındaki vergi muamelelerinde ortaya çıkabilen bir yanılma olup; hesaplama veya vergilendirme ile ilgili hususlarda yapılan hatalar sebebiyle verginin fazla alınması/istenmesi veya eksik alınması/istenmesi olarak tanımlanmıştır⁴³. Tanımda göze çarpan bir husus hatanın idare lehine olabileceği gibi aleyhine de olabileceğidir. Diğer bir hususta eksik veya fazla vergi istenmesi /alınması denilerek suretiyle vergilendirmenin bütün aşamalarını kapsamasıdır⁴⁴.

Vergi idaresi, kanun koyucunun iradesini ortaya koymak adına vergi kanunlarını yorumlama ve uygulama yetkisine sahiptir. Mükellef, vergi kanunlarının çok karmaşık bir içerik taşıması ve sık sık değişmesinden dolayı anlaşılmayan hususlarda vergi yönetiminden görüş istemektedir. Bazen de idare tarafından

olduğunu bilmediği bir kişiyi öldüren kişi kardeşini öldürmekten değil, kasten adam öldürmenin basit şekliyle cezalandırılır. Failin işlediği suçta hafifletici bir neden varsa, fail bunu dikkate almamış olsa bile hafifletici nedenden yararlanır. **Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Sebeplerin Varlığında Hata:** Ceza sorumluluğunu kaldırان nedenler; hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı ve kusurluluğu ortadan kaldırان nedenler olarak iki kısımda ele alınır. Kanun hükmünü icrası, amirin emrinin ifa edilmesi, hakkın icrası, meşru olan savunma ve zorunluluk hali ve mağdurun rızası fiilin hukuka aykırılığı ortadan kaldırان nedenlerdir. Bunlara genel olarak hukuka uygunluk nedenleri denilmektedir. Şiddet, tehdit, hata gibi kusurluluğu ortadan kaldırان veya azaltan nedenlerdir. Zorunluluk hali olmadığı halde, fail böyle bir zorunluluk var sanarak suçu işlerse kastı ortadan kalkmaz ama kusurluluğu ortadan kaldırان sebepte hata yapıldığından kişi sorumlu olmaz. Ancak bunun için söz konusu hatanın kaçınılmaz olması gerekir. **Yasaklılık Hatası:** ‘Kişinin işlediği fiilin hukuk düzeni içerisinde men edildiğini bilmemesidir. Burada failin haksızlığın maddiyatına dair bilgisi vardır, ancak hareketinin yasaklandığını bilmemektedir. Örneğin teyzesinin kredi kartını çantasından alıp yüklü miktarda alış-veriş yapanın teyzesiyle birlikte yaşadığı için cezalandırılmayacağı düşüncesinde olmasıdır. Veli Özer Özbek, “Türk Ceza Kanununda Hata (m.30)”, **Ceza Hukuku Dergisi**, C.III, Sayı:7, Ağustos 2008, s.84-88; Özgenç, **a.g.e.**, s.465., Karakurt, **a.g.m.**, s.122., Apaydın, **a.g.m.**, s.56., Koca, Üzülmaz, **a.g.e.**, s.368. Veli Özer Özbek vd., **a.g.e.**, s.438.

⁴² Bumin Doğrusöz, “Vergi Hataları ve Düzeltme Hükümlerinin Eleştirisi”, **Yaklaşım**, Sayı:197, Mayıs 2009, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=10004>, 20 Mayıs 2019; Tarık Taşkıran, “Vergide Dostane Çözüm Yolları (Hata ve Düzeltme)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:452, Nisan 2019, s.157.

⁴³ Doğrusöz, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 20 Mayıs 2019.

⁴⁴ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. bs., HUD, Aralık 2004, s.193.

mükelleflerin genelini ilgilendiren hususlarda görüş ve kanaatini yönetmelik, genel tebliğ, özelge veya sirküler şeklinde açıklamalar yapılmaktadır⁴⁵.

Mükellef, müracaatı üzerine vergi idaresince yazılı yanlış bir izahatta yahut yorumda bulunulması yahut kanunun bir hükmünün ifasına dair içtihadın değişmiş olması gibi iki sebeple yanılarak soyut hukuk kuralı niteliğindeki bir yasal hükmü, ortaya çıkmış olan somut olaya yanlış uygulayabilir (VUK m.369)⁴⁶. Bu iki unsurun bulunması halinde mükellefin yanılmasına idare tarafından sebebiyet verildiği kabul edilir⁴⁷. Gerek mükellefe idare tarafından yanlış izahat verilmesi gerekse idarenin görüş değiştirmesi sonucu oluşan yanılma, mükellefin kusurluluğunu kaldırmaktadır. Kusurluluğun kalkması ile suçun unsurları eksik kalacağından cezalandırma şartı da meydana gelmeyecektir⁴⁸.

Kanunun 369. maddesine göre mükellefi yetkili makamlarca kendisine yapılan izahata (özelgeye) uygun hareket etmesi ve bilahare bu izahatın yanlış olduğunun anlaşılması veya içtihadın değişmesi halinde mükellef adına yapılacak tarhiyat dolayısıyla vergi ziyai cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır⁴⁹. Aynı zamanda idare tarafından daha önce yayınlanan sirküler veya genel tebliğlerdeki görüş ve kanaatin değişmesinin akabinde yayınlanan ve yeni görüş ve kanaati gösteren sirküler ve tebliğlerdeki hükümler geriye doğru uygulanamayacak, yayınlandığı andan itibaren geçerli olacaktır⁵⁰.

Kanun koyucu, mükellef ile irade arasında vergilendirme işlemlerinde hesap ve vergilendirme hataları olarak iki farklı şekilde ortaya çıkabileceğini öngörmektedir.

Hesap hataları, VUK'un 117. maddesinde yer alan ve genel olarak vergi miktarına ilişkin maddi hatalar olarak nitelendirilebilen hatalar olup; "matrah

⁴⁵ Salih Özel, "Türk Vergi Hukukunda Yanılma – I", **Yaklaşım**, Sayı:120, Aralık 2002, (Çevrimiçi) https://uye.yaklas_m.com/Magaz_nePr_nt.aspx?ID=3366, 20 Mayıs 2019.

⁴⁶ Zihni Kartal, "Yanılma Tarih Mi Oluyor", **Yaklaşım**, Sayı:214, Ekim 2010, (Çevrimiçi) https://uye.yaklas_m.com/Magaz_nePr_nt.aspx?ID=1182, 20 Mayıs 2019.

⁴⁷ Sema Küçük, "Yanılma Hali ve Ceza Uygulaması", **Vergi Dünyası**, S:353, Ocak 2011, s.16.

⁴⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.413.

⁴⁹ Küçük, **a.g.m.**, s.17.

⁵⁰ Olcay Kolotoğlu, "Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi İncelemesi, Özelge, Yanılma ve Görüş Değiştirme", **Vergi Sorunları**, Sayı:326, Kasım 2015, s.79; Küçük, **a.g.m.**, s.17.

hataları”, “vergi miktarında hatalar” ve “verginin mükerrer olması” şeklinde sınıflandırılmaktadır⁵¹.

Vergilendirme hataları ise mükellefin belli edilmesi bakımından genellikle vergi dairelerince yapılan yanlış değerlendirme ve işlemlerdir. Bu tür yanlış değerlendirmeler mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda, vergilendirme veya muafiyette hata yapılması şeklinde ortaya çıkabilmektedir (VUK m.118)⁵².

B. Muhasebe Hatası Kavramı

Muhasebe hataları; daha çok dikkatsizlik, bilgisizlik, unutkanlık vb. sebeplerden dolayı muhasebe ile ilgili işlem, hesap ve kayıtlarda yapılan hatalardır⁵³. Muhasebe biliminde hatalar kanun, yönetmelik ve yönerge gibi mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranışlar olarak da ifade edilebilir⁵⁴.

Hatalar finansal tablolardaki kasdî olmayan yanlışlıklardır. Bunlar kaydedilmesi gereken bir ekonomik olayın, bir tutarın veya bir açıklamanın finansal tablolarda yer verilmemesi veya yanlış bir tutarın veya bir işlemin finansal tablolarda gösterilmiş olmaları sonucu meydana gelebilir. Hatalar bir kıymet hareketinin defterlere kaydedilmemiş olması, bir kıymet hareketinin ait olduğu döneme değil, bir

⁵¹ **Matrah Hataları:** Vergilendirme ile ilgili belgelerde, matraha ilişkin olarak yapılan maddi hatalardır. Bunlar genellikle matematik hatalarından oluşur. **Vergi Miktarında Hatalar:** Vergi oran (nispet) ve tarifelerinin hatalı uygulanması, mahsupların yanlış yapılması ya da yapılmamış olması, beyanname, ihbarname, tahakkuk fişi gibi belgelerde verginin fazla/eksik hesaplanmış olmasıdır. **Verginin Mükerrer Olması:** Belirli bir vergilendirme döneminde aynı matrah için mükerrer olarak aynı verginin istenmesi ya da alınmasıdır. Bkz. Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11. bs., Ankara, Yaklaşım, 2006, ss.108-111.

⁵² **Mükellefin Şahsında Hata:** Bir verginin borçlusu konumunda olan kimsenin yerine başka bir kişiden istenmesi/alınmasıdır. İsim benzerliği nedeniyle vergi borçlusu olmayan birisi adına tarh ve tebliğ edilen vergide mükellefin şahsında hata yapılmış sayılır. **Mükellefiyette Hata:** Açıkça vergi yükümlüğü altında bulunmayan veya muaf olan kimseden vergi istenmesi/alınmasıdır. **Mevzuda Hata:** Verginin konusuna dahil olmayan ya da müstesna olan gelir, servet, kıymet vb. üzerinden vergi istenmesi/alınmasıdır. **Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata:** Verginin ait olduğu dönemin yanlış gösterilmiş ya da süresi bakımından eksik/fazla hesaplanmasıdır. Bkz. Özyer, a.g.e., ss.196-198.

⁵³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği (MHÜD), **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, 6. bs., İstanbul, Acar, 2015, s.74.

⁵⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, Mehmet Erkan, Cemal Elitaş, **Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri**, Bursa, Ekin, 2012, s.20.

başka muhasebe dönemine kaydedilmiş olması, yanlış bir tutar ile kaydedilmiş olması ya da yanlış bir hesaba borç veya alacak kaydedilmiş olması sonucu da ortaya çıkabilir⁵⁵.

Çift yanlı muhasebenin yapısında var olan otomatik kontrol sistemi genellikle hata yapılmasını önler⁵⁶. Bu sisteme rağmen muhasebe kayıtlarında birtakım hatalar yapılabilir. Çünkü sistem bütün hataları ortaya çıkarma konusunda yetersiz kalmaktadır. Örneğin kayıtlara yansımayan işlemleri muhasebe sistemi belirleyip önleyemez⁵⁷. Muhasebe hatası kavramına, 8 no’lu Türkiye Muhasebe Standardı’nda⁵⁸ (TMS) ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) yayınladığı tebliğlerde rastlanılmaktadır.

1. Muhasebe Standartlarına Göre Hata

İşletmelerce hazırlanıp sunulan finansal tablolarda, uygulama birliği temin etmek, seçilen muhasebe politika ve tahminlerinde⁵⁹ meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesinde, muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemek amacıyla yayımlanan, 8 no’lu TMS’ye göre hatalar; Finansal tablolara ait unsurların ölçülmesinde, bunların tabloya alınmasında, ya da tabloların sunulması ve buna dair açıklanmalar sırasında ortaya çıkabilmektedir. Bu tür önemli hatalar ile işletmenin finansal durumu, performansı yahut nakit akımların yanlış gösterilmesine dair önemsiz

⁵⁵ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri SMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, 13. bs., İstanbul, Türkmen, 2010, ss.132-133.

⁵⁶ **Çift Taraflı Kayıt Sistemi:** Her işlemin en az iki hesaba yazılarak yapılan muhasebe kayıt sistemidir. Bu hesaplardan biri borçlanırken, diğeri alacaklanır. Borçlanan hesap ve hesapların tutarı ile alacaklanan hesap veya hesapların tutarı birbirine eşittir. Bu kuralların sonucu olarak kullanılan hesapların tamamının borçlu yanlarının toplamı alacaklı yanlarının toplamına eşittir. Bkz. Sevilengül, **a.g.e.**, s.65.

⁵⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.74.

⁵⁸ 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁵⁹ **Muhasebe Politikaları:** Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında, işletmeler tarafından dikkate alınması gereken hususlardır. TMSK, “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS8) Hakkında Tebliğ”, Sıra No:5, 13.06.2018 tarih ve 30450 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Muhasebe Tahminleri: Finansal tablo kalemleri veya unsurları için yapılan tahminlerden oluşmaktadır. Kesin olarak ölçülemeyen kalemlerin yaklaşık tutarının belirlenmesine yöneliktir. Şüpheli alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, garanti yükümlülükleri, muhtemel dava giderleri gibi örnekler verilebilir. Finansal tablolardaki kalemlerle ilgili tahmin yapma sorumluluğu yöneticiye aittir. İdris Varıcı, “Muhasebe ve Denetim Standartları Açısından Muhasebe Tahminleri”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, C.VII, Sayı:2, 2014/2, s.84

olsa da kasıtlı olarak yapılmış bir hatanın bulunması halinde bu raporlar, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun değildir⁶⁰.

Muhasebede önemli hatalar; matematiksel bir yanlışlık, muhasebe politikalarının uygulanmasında yanlışlık, olayların yanlış yorumlanması, yolsuzluk, hayali işlemler veya kasti hatalar şeklinde olabilir. Finansal tabloların yayınlandıkları tarihteki güvenilirliklerinin yitirilmesine yol açan bu tür hatalar önemli hatalar olarak kabul edilir⁶¹.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayınlanan, “Mali Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu” adlı 240 nolu standarda göre hata, mali tabloların hazırlanması esnasında ortaya çıkan ve bir tutarın ya da açıklamanın kasıtsız olarak tabloya aktarılmaması şeklinde yapılan yanlışlıklardır⁶².

2. Sermaye Piyasası Hukukuna Göre Hata

Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasların belirlendiği Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'n⁶³ (Seri: X, N: 22) hata, kasıtsız bir şekilde bir açıklamanın ya da tutarın yanlışlıkla finansal tablolara aktarımının atlanmasıdır (Kısım 6, m.4). Tebliğde yapılan tanım yukarıda verilen IFAC'ın hata ile ilgili tanımına paralellik gösterdiği görülmektedir.

Ayrıca aynı maddede hata olarak kabul edilebilecek işlemlere de değinilmiştir. Buna göre tabloların hazırlanması esnasında dikkate alınan verilerin, toplanmasında ve analiz edilmesinde yapılan yanlışlıklar; işlemlerin gözden kaçırılması ya da yorum hatalarından kaynaklı muhasebe tahmin yanlışlıklar; muhasebe prensiplerinin

⁶⁰ Bkz. TMS-8, (Çevrimiçi)

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_8_2018.pdf, 21 Haziran 2019.

⁶¹ Kadir Gürdal, “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:32, Ocak 2006, s.9.

⁶² Nergis Nalân Altıntaş, “Denetimde Hata ve Hile”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:1, Yıl:2010, s.156.

⁶³ 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

uygulanması, kaydetme, sınıflanma, değerleme, tabloların sunulması veya açıklanması konularında yapılacak yanlışlıklar hata sınıfında değerlendirilecektir.

SPK, UFRS'ye tam uyumun sağlanması; işletmelerce sunulacak mali tablo ve raporlarda uyulması gereken ilke, esas ve usulleri belirlemek; böylece kamunun zamanında, doğru ve yeterli bir şekilde bilgilendirilmesini temin etmek amacıyla Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği (Seri:XI, No:25)⁶⁴ yayınlamıştır.

Anılan tebliğin 466. maddesine göre hata, içinde bulunulan dönemde fark edilen, geçmiş hesap dönemlere ait mali tablo hazırlanması ve bunların açıklanması sırasında dikkate alınmış ve tabloya aktarılmış olması gereken güvenilir bir bilginin mali tablo dışında bırakılması yahut benzeri raporlama yanlışlıklar yapılmasıdır. Ayrıca tebliğin 473. maddesinde hataların matematiksel hatalar, muhasebe politikalarının yanlış uygulanması, bilgilerin yanlış yorumlanması, dikkatten kaçması veya kasti hatalar şeklinde ortaya çıkabileceği ifade edilmektedir.

C. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması

Muhasebede işlemlerin kaydedilmesi ve sınıflandırılmasında temel prensiplerin uygulanmasında, varlıkların değerlenmesinde, mali tablo düzenlenmesinde yararlanılan bilgilerin toplanması, analiz edilmesi ve bu raporların sunulması veya açıklamasında yapılabilecek yanlışlıklar ile yanlış muhasebe tahmini hata olarak deęerlendirilir⁶⁵.

İşletmelerin mali nitelikli işlem ve olaylarının muhasebeleştirilmesinde karşılaşılan hatalar; matematik hataları, kayıt hataları, bilançoyu etkileyen hatalar, gelir tablosunu etkileyen hatalar, telafi edici hatalar ve diğer hatalar şeklinde sınıflandırılabilir⁶⁶.

⁶⁴ 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁵ Hasan Kaval, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, 3. bs., Ankara, Gazi, 2008, s.77.

⁶⁶ Farklı sınıflandırmalar için bkz. Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, ss.25-48; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, ss.74-78; Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, Neşriyat No: 128, İstanbul, Damga Matbaası, 1967, ss.47-52; Murat Batı, **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı**, 2. bs., Ankara,

1. Matematik Hataları

Muhasebe işlemlerini yürütmekle görevli personelin yanlış hesap yapmasından kaynaklanan hesaplama işlemlerindeki yanlışlıklar, matematik hataları olarak anılmaktadır⁶⁷. Genellikle, muhasebe defter ve belgeler üzerindeki verilerin hesaplanması esnasında ortaya çıkar. Dört işlem hataları olarak da ifade edilen kasıt unsuru içermeyen yanlışlıklardır. Herhangi bir gider hesabının borç bakiyesinin 2.300 TL iken sehven 3.200 TL olarak toplanması ve sonuç hesaplarına bu şekilde aktarılması şeklinde ortaya çıkan hatalar matematik hatalarına örnek olarak verilebilir. Bu durum dönem karının 900 TL eksik hesaplanmasına sebep olabilecektir⁶⁸.

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelere paralel olarak azalmakla birlikte uygulamada karşılaşılabilen bazı matematik hatalar;⁶⁹

- Yevmiye defteri ve defteri kebir sayfa toplamalarında yapılan hatalar,
- İşçi ücret hesaplamalarında ortaya çıkan hatalar,
- Muhasebe dışı envanter işlemlerinde yaşanan ölçme, tartma, sayım hataları,
- Amortisman hesaplamalarında yapılan hatalar,
- Faiz, reeskont, kur farkı gibi hesaplamalarda yapılan hatalar,
- Stok maliyet hesaplamalarında yaşanan hatalar,
- Muhasebe belgelerini düzenlerken KDV, stopaj miktarının hesaplanmasında yapılan hatalar...

vb. olarak örneklendirilebilir. Bu tür hataların tespiti ve düzeltilmesi, muhasebe kaydına konu olan bilgi ve belgelerin tekrar incelenmesi, hesaplamanın yeniden

Seçkin, Mart 2017, ss.46-54; Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4. bs., Eskişehir, Bilim Teknik Yayınevi, 1995, ss.58-60.

⁶⁷ Maliye Hesap Uzmanlar Derneği, **a.g.e.**, s.75; Batı, **a.g.e.**, s.46.

⁶⁸ Bayraklı, Erkan, Elidaş, **a.g.e.**, ss.25-26.

⁶⁹ Ramazan Irmak v.d., **Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri Ve Hesapların Denetimi**, VDD Eğitim Yayınları:7, Ankara, 2002, s.38.; Mazhar Hiçşamaz, **İşletme Hesaplarının İncelenmesi (Revizyon ve Kontrol)**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi (AİTİA) Yayın N:77, Ankara, 1982, s.28.

yapılması, cari hesap sahipleri ile karşılıklı hesap mutabakatı ile mümkün olabilmektedir.

2. Kayıt Hataları

İşletmede meydana gelen mali olayların muhasebeleştirilmesinde ilk safha, işlemlerin belgelendirilmesi ve daha sonraki aşama ise süresi içerisinde muhasebe defterlerine kaydedilmesidir. Bu safhada meydana gelen hatalara kayıt hataları denilmektedir⁷⁰.

İşlem ve olayların muhasebeleştirilme sürecinde karşılaşılan hataları kendi içerisinde; rakam hataları, hesap hataları, unutma ve tekrarlama hataları, nakil hataları olarak dört başlık altında toplamak mümkündür.

a. Rakam Hataları

Belgelerdeki rakamın muhasebe defterlerine kaydedilirken yanlış yazılmasıdır. Bu tür hatalar çoğunlukla takdim tehir diye adlandırılan rakamların yer değiştirmesi; rakamda yer alan sıfırların eksik ya da fazla yazılması şeklinde ortaya çıkan hatalardır⁷¹. Toplamada 1.820 TL yazılı olan bir satış faturasının kayıtlara 1.280 TL olarak aktarılması rakam hatalarına verilebilecek örneklerdendir. Takdim tehir sonucu oluşan bu hata ile söz konusu satış faturası tutarı kayıtlara 600 TL eksik kaydedilmiş olmaktadır. Eksik veya fazla sıfır konulmasına örnek ise bilgisayarda kayıt esnasında 100 TL yazmak isterken tuşlara fazladan basılması ile 1.000 TL olarak muhasebeleştirilmesidir. Buna göre matematik hataları, dört işlem ile yapılan hesaplamalarda yanlışlık yapılması iken rakam hataları var olan rakamın sehven kayıtlara olduğundan farklı aktarılmasıdır.

b. Hesap Hataları

İşletmelerde her gün birçok kıymet hareketi gerçekleşmektedir. Bu kıymet hareketlerini özelliklerine göre ayırarak mali tablolarda meydana gelen artış ve

⁷⁰ Gürbüz, **a.g.e.**, s.58.

⁷¹ Serap Açı, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, **Atatürk Üniversitesi SBE Dergisi**, C.XVI, Sayı:3, 2012, s.353.

azalışların izlenmesine yarayan çizelgelere hesap adı verilmektedir⁷². İşlemlerin defterlere kaydedilmesinde hesapların kullanılması ile benzer özellikteki hareketlerin takibi ve kaydedilmesinde kolaylık sağlanmış olur. Örneğin işletmenin bütün nakit hareketleri 100 Kasa Hesabı olarak isimlendirilen çizelgede takip edilir.

Meydana gelen her bir kıymet hareketi ilgili hesaplar yardımı ile yevmiye defterine kaydedilirler. Hesap hataları, bu kaydetme esnasında yapılan yanlışlıklardır. Hesaplara yapılacak kayıtlar esnasında karşılaşılan hatalar yanlış hesaba kayıt ve borç/alacak tarafının karıştırılması şeklinde ortaya çıkabilmektedir.

(1) Yanlış Hesaba Kayıt

Muhasebe işlem ve olaylarının yanlış algılanması, vergi kanunları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin tam ve doğru bilinmemesi sebebiyle; kaydedilecek işlemlerin ait olduğu hesaba değil farklı hesaba kaydedilmesi şeklinde ortaya çıkan hatalardır⁷³. Örneğin mal satış faturasının kaydedilmesi esnasında 391 Hesaplanan KDV hesabı yerine sehven 191 İndirilecek KDV hesabının kullanılması yanlış hesaba kayıt hatası örneğidir.

(2) Borç/Alacak Tarafının Karıştırılması

Muhasebede, çift taraflı kayıt sisteminin gereği olarak işlemler bir/birden fazla hesabın borcuna; karşı hesap/hesapların alacağına yazılmak suretiyle muhasebeleştirilir.

Borç/alacak tarafının karıştırılması; işlemin muhasebeleştirilmesi sırasında ilgili hesabın borç tarafı yerine yanlışlık ile alacak tarafına veya ilgili hesabın alacak tarafına kaydedilmesi gereken bir işlemin sehven borç tarafına kaydedilmesi şeklinde yapılan hatalardır⁷⁴. Bankadan para çekilmesi işleminin muhasebeleştirilmesinde; kasa hesabının borçlu, banka hesabının ise alacaklı olması gerekirken tersi bir kayıt yapılması borç/alacak tarafın karıştırılmasına örnek olarak verilebilir.

⁷² Sevilengül, **a.g.e.**, ss.45-47.

⁷³ Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.29.

⁷⁴ Irmak vd., **a.g.e.**, s.34.; Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.32.; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, ss.76-77.

c. Unutma ve Mükerrer Kayıt Hataları

İşletmeler faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceği varsayımı üzerine kurulurlar. Ancak dönemsellik temel kavramı gereği, süresiz olarak kurulan işletme ömürlerinin belirli dönemlere ayrılması ve her dönemin de sonuçlarının birbirinden bağımsız olarak tespit edilmelidir. Daha açık bir ifade ile dönem içerisinde oluşan gelir ve kârların yine aynı faaliyet dönemine ait gider, maliyet ve zararlar mukayese edilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda gider ve gelirin kaydında tahakkuk esası göz önüne alınarak muhasebeleştirilmelidir⁷⁵.

İşletmede meydana gelen mali olayların ortaya çıktığı ilgili döneme kaydedilmesi hem mali tablolarda yer alan bilgilerin analiz ve yorumlanmasında hem de vergi matrahının tespitinde önemli bir yere sahiptir.

İşletmenin faaliyet dönemi içerisinde cereyan eden mal ve hizmet alım-satımı, maliyet ve masrafların sehven ortaya çıktığı ilgili döneme kaydedilmemesi veya hiç kaydedilmemesi unutma hatasıdır. Satış faturalarının bir veya birkaçının kaydedilmemesi unutma hatasına örnek olarak verilebilir⁷⁶.

Mükerrer kayıt (tekrarlama) hataları ise aynı işlemin mükerrer kayıtlara geçirilmesidir. Örneğin bir faturanın aslı ve kopyası üzerinden sehven iki kayıt yapılması şeklinde yapılan yanlışlıklar tekrarlama hatalarıdır⁷⁷. Mükerrer kayıt daha çok tahsilatı/ödemesi sonradan gerçekleşen işlemlerde de ortaya çıkabilmektedir. Şöyle ki işlemin meydana geldiği anda fatura; tahsilatın/ödemelerin gerçekleştiği anda da bu duruma dair tahsilat makbuzu düzenlenir. Her iki belgenin de sehven aynı işlemmiş gibi kaydedilmesi ile mükerrer kaydetme söz konusu olabilmektedir. Bunun yanında muhasebeleştirilen belgelerin üzerine kayıtlara alındığına dair bir ibarenin konulmaması, belgenin kaydedilmiş evraklar klasörüne kaldırılmaması gibi sebeplerle de ortaya çıkabilmektedir⁷⁸.

⁷⁵ Muhasebenin dönemsellik kavramı ve diğer temel kavramlar için bkz. 1 Sıra No'lu MSUGT.

⁷⁶ Maliye Hesap Uzmanlar Derneği, **a.g.e.**, s.77.

⁷⁷ Gürbüz, **a.g.e.**, s.59.

⁷⁸ Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.36.; Irmak v.d., **a.g.e.**, ss.35-36.; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.77.

d. Nakil Hataları

Muhasebe süreci işlemin belgelendirilmesi ve yevmiye defterine kaydedilmesi; yevmiye defterine kaydedilen bilgilerin defteri kebire aktarılması; defteri kebir bilgilerinden yola çıkarak mizan, bilanço, gelir tablosu gibi mali tabloların hazırlanması gibi aşamaları içermektedir.

Defterden deftere, sahifeden sahifeye, defterden cetvellere, cetvellerden deftereler ve mizana nakiller yapılırken hesap ismi veya rakamlar nakledilir. Bu nakil sırasında bazı yanlışlıklar yapılabilir⁷⁹. Yapılan bu yanlışlıklara nakil (aktarım) hataları denilmektedir.

Nakil hataları daha çok manuel muhasebeleştirme işleminde görülebilen, yevmiye defterine yapılan kayıtların defteri kebire, defteri kebir kayıtlarının mizana aktarılmasında, defter sahifeleri arasında toplamaların diğer sayfaya aktarılması esnasında yapılan hatalardır. Muhasebe kayıtlarında bilgi teknolojilerinin kullanımı ve aktarımların muhasebe programı tarafından otomatik olarak kendiliğinden yapılması ile aktarım hatalarının azaldığı düşünülmektedir.

3. Bilançoyu Etkileyen Hatalar

1 Sıra No'lu MSUGT'ye göre; *“sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun bilançoda⁸⁰ açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılması gerekmektedir”⁸¹.*

⁷⁹ Gürbüz, a.g.e., s.60.

⁸⁰ **Bilanço:** Kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde isteğe uygun hazırlanmış raporları talep etme konumunda olmayan geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlayan temel mali tablodur. Bilançoda işletmenin sahip olduğu varlıkları, borçları ve ortakların sermayeleri ayrıntılı olarak gösterilmektedir. Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. bs., Ankara, Gazi, 2007, s.10.

⁸¹ 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Eki (MSUGT): Mali Tablo İlkeleri, (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh3.html>, 15 Temmuz 2019.

Bu sebepten bilanço düzenlenirken gerek muhasebe standartları ve mali tablo ilkeleri gerekse vergi mevzuatındaki hükümler göz önünde bulundurulmalıdır. Muhasebe süreci içerisinde ortaya çıkan, mevzuat hükümlerine, standartlara, usul ve esaslara sehven uyulmaması sonucunda ortaya çıkan hatalar bilançoğu etkilemektedir. Bilançoğu etkileyen muhasebe hataları değerkleme hataları ve hesap birleştirme hataları olarak sınıflandırılırlar⁸².

a. Değerkleme Hataları

İşletmenin varlıklarının, alacaklarının ve borçlarının muhasebe kayıtlarındaki değerklerinde; doğal, ekonomik ve teknik sebeplerden dolayı yıpranmalar veya değerkşmeler meydana gelebilir. Bu değerkşmelerin muhasebe kayıtlarında görülmemesi durumunda düzenlenen bilanço işletmenin gerçek durumunu göstermeyecektir⁸³. Örneğin kur artış ya da azalışında, işletmenin kasasında ve bankasında bulunan yabancı para mevcutları ile yabancı para cinsinden alacak ve borçların değerklerinde değerkşme meydana gelir. Bu değerkşmelerin bilançoda gösterilmesi için değerkleme yapılması gerekmektedir⁸⁴.

Değerkleme, vergi mevzuatında vergi matrahının ortaya konulmasıyla ilgili iktisadi varlıkların takdir ve tespiti olarak tanımlanırken (VUK m.258); TMSK yayınladığı tebliğlerde ise finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır⁸⁵. İşletmenin bilançosunda bulunan kıymetlerin nasıl değerkleneceği VUK'un 258 ile 330 maddeleri arasındaki hükümlerde yer almaktadır.

Bilanço hesaplarının ilgili maddelerde belirlenen değerkleme usulüne göre yapılmayıp, yanlış esaslara göre değerklemeye tabi tutulması şeklinde ortaya çıkan hatalar değerkleme hatası olarak tanımlanmaktadır⁸⁶.

⁸² Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, ss.36-37; Batı, **a.g.e.**, ss.49-50; Mali Bakanlığı Tetkik Kurulu, **a.g.e.**, s.50.

⁸³ İrmak v.d., **a.g.e.**, s.38.

⁸⁴ Değerkleme hakkında bkz. Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.287-312.

⁸⁵ Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ (Sıra No: 1), 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁸⁶ Mikail Erol, "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler", **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.XIII, Sayı:1, 2008, s.231.

Doktrinde sadece değerlemenin yanlış ölçülerle yapılması (örneğin bir varlığın maliyet bedeli ile değerlenmesi gerekirken, değerlemenin rayiç bedel üzerinden yapılması) değil, aynı zamanda amortismanına tabi varlığın gider yazılması, şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmaması gibi hatalar da değerleme hatası olarak değerlendiren görüş de bulunmaktadır⁸⁷. Ancak amortisman ayrılması veya karşılık ayrılması, her ne kadar varlığın/alacağın gerçek durumunu mali tablolarda görmeye yardımcı olsa da değerleme hükümlerine göre uygulanmadığı için bu tür hatalar, duruma göre unutma veya diğer hatalar grubuna girebilmektedir.

b. Hesapların Birleştirilmesi

Hazırlanan mali tabloların, bu raporlardan yararlanarak karar verecek olan kişi ve kuruluşların -bunlara muhasebe bilgi kullanıcıları da denilmektedir- doğru karar vermelerine yardımcı olacak şekilde açık, anlaşılır ve yeterlilikte olması muhasebenin tam açıklama kavramının gereęidir⁸⁸. Bu sebepten işletmelerde meydana gelen mali nitelikli işlem ve olayların Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) çerçevesinde ilgili hesaplara ayrı ayrı kaydedilerek izlenmesi gerekmektedir. Bilanço hesapları arasında mahsup yapılamaz⁸⁹.

Bu ilke ve esaslara aykırı olarak, ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi gereken kayıtların tek bir hesapta izlenmesi veya hesapların birbirine mahsup edilmesi şeklinde yapılan yanlışlıklar hesap birleştirme hataları olarak adlandırılırlar⁹⁰.

İşletmenin ortaklarına olan borçları 331 Ortaklara Borçlar, ortaklarından alacakları 131 Ortaklardan Alacaklar hesabında ayrı ayrı izlenmesi gerekirken, her iki işlem için 131 Ortaklardan Alacaklar hesabının kullanılması hesap birleştirme hatasına örnek gösterilebilir. Bunun yanında cari hesap hareketleri 120 Alıcılar ile 320 Satıcılar hesabında takip edilmesi gerekmektedir. Aynı firmanın hem alıcı hem de satıcı olması

⁸⁷ Bkz. Maliye Hesap Uzmanlar Derneği, **a.g.e.**, s.78

⁸⁸ **Tam Açıklama Kavramı**; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kurumların doğru kararlar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasıdır. Bkz. 1 Sıra No'lu MSUGT, (Çevrimiçi) <https://gib.gov.tr/node/88229>, 16 Temmuz 2019.

⁸⁹ **A.e.**, (Çevrimiçi) 16 Temmuz 2019.

⁹⁰ İrmak v.d., **a.g.e.**, s.38.

halinde, bu firmanın işlemleri muhasebede tek hesapta takip edilmesi hesap birleştirme hatasına bir diğer örnektir⁹¹.

Birleştirme hatalarının dönem sonucuna bir etkisi olmamakla birlikte bilançonun sadelik, açıklık, anlaşılır olma ilkelerine uymamaktadır. Bu durum ise mali tablo analizini zorlaştırır ve analiz sonucu yanıltıcı olabilir⁹².

4. Gelir Tablosunu Etkileyen Hatalar

Gelir tablosu hesaplarına yapılacak kayıtlarda ortaya çıkan hatalardır. Örneğin işletmenin aracılık ettiği bir işlemde elde ettiği komisyon gelirinin 643 Komisyon Gelirleri hesabına yazılması gerekirken yanlışlıkla satışlar hesabına kaydedilmesi gelir tablosunu etkileyen hatalardandır⁹³. Bu tür hatalar hesapların dönem sonunda kapatılması sebebiyle sadece ilgili dönem gelir giderini ilgilendirir.

5. Telafi Edici Hatalar

Muhasebeleştirme işlemleri esnasında yapılan ve sonradan fark edilen hatalar yine VUK'un 217. maddesinde belirtilen şekilde düzeltilmelidir⁹⁴. Düzeltme işleminde bu madde hükümlerine uyulmaması sonucu ortaya çıkan muhasebe hataları telafi edici hatalar olarak ifade edilmektedir. Giderici hatalar olarak da ifade edilen bu tür hatalar daha önce yapılmış olan hatanın ortadan kaldırılmasına yönelik yapılan yanlışlıklardır. Gerek kayıtların kontrol edilmesi gerek ise mutabakat amacıyla bilgi istenmesi durumunda ortaya çıkan hataları araştırıp bulmak yerine ikinci bir hatalı kayıt ile hatayı örtbas etme çabasının sonucunda ortaya çıkan hatalardır⁹⁵.

Giderici/telafi edici hatalar, özellikle tehlikeli bir görünüm sergileyen hatalardır. Çünkü düzenli gibi görünen bir muhasebe, giderici hataların bulunması

⁹¹ A.e., s.39.

⁹² Bayraklı, Erkan, Elitaş, a.g.e., s.37.; Irmak v.d., a.g.e., s.39.

⁹³ Batı, a.g.e., s.50.

⁹⁴ Muhasebeleştirme esnasında yapılan hatalı yevmiye kayıtları ancak muhasebenin kendi kaidelerine uygun olarak düzeltilmelidir. Bu muhasebe kaideleri ise düzeltme maddesi, ters kayıt, alttaki yazının/rakamın okunaklı bir şekilde üzerinin çizilmesi doğrusunun üst/yan tarafa veya ilgili hesaba yazılması; silme, kazıma yahut çizme suretiyle kayıtların okunmayacak hale getirilmemesidir (VUK m. 217).

⁹⁵ Hiçşmaz, a.g.e., s.30

sebebiyle güveli olmaktan çıkabilir. Diğer yönden özensiz ve dikkatsiz davranan veya dürüst olmayan muhasebe personeli sorumlu olduğu, bulmak istemediği ve bulmaya başaramadığı hataları gizlemek amacıyla bu tür hatalara kasten de başvurulabilir⁹⁶. Bunun neticesinde hataya düşen ve bunu fark eden kişinin hatasını düzeltme yoluna başvurusu gerekirken, kasti hata ile görmezden gelinmesi halinde hile suçunun doğması da muhtemeldir⁹⁷.

6. Diğer Hatalar

Muhasebe sistemi içerisinde ortaya çıkan ve önceki bölümlere sınıflandırılan hatalara ilaveten, vergi mevzuatı hükümlerine yeterince vakıf olmamak veya standart, ilke ve esaslar ile mevzuattaki değişikliklerin takip edilmemesi sonucu ortaya çıkan hatalar da ortaya çıkabilmektedir. Özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların gider yazılması; normal usulde ayrılan amortisman uygulamasının azalan bakiyeler usulüne geçilmesi; boş arsa ve araziler için amortisman ayrılması; zayı olan mallar için alısta ödenen KDV'nin mahsup edilmesi; kanuni sınırı aşan bağış ve yardımların gider yazılması bu grupta örnek olarak verilebilir. Bu tür hatalara yönelik örnekler aşağıdaki başlıklarda toplanabilir⁹⁸:

- Amortisman uygulamalarında yapılan hatalar,
- Katma Değer Vergisi (KDV) Uygulamasında karşılaşılan hatalar,
- Gider ve maliyet artırıcı harcamaların kaydedilmesinde yapılan hatalar,
- Tevkifat (stopaj) uygulamasında karşılaşılan hatalar,
- Yıllar sâri inşaat ve onarım işlerinde karşılaşılan hatalar,
- Muafiyet ve istisna uygulamalarına ilişkin hatalar.

⁹⁶ A.e. s.30.

⁹⁷ Batı, a.g.e., s.51.

⁹⁸ Bkz. Bayraklı, Erkan, Elitaş, ss.41-48.; Batı, ss.51-54.

D. Muhasebe Hatalarının Sebepleri

Muhasebe hataları; unutma, yeterli dikkatin gösterilmemesi, bilgi eksikliği veya mevzuata yeterince nüfuz edememe gibi beşerî sebeplerle muhasebe işlem, kayıt ve hesaplarda sehven yapılan ve kasıt unsuru bulunmayan yanlışlıklardır⁹⁹. Dolayısıyla muhasebede hatalar, gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi, ihmal, bilgi ve tecrübe eksikliği, kanun hükümlerinin yeterince anlaşılabilmesi, plansız ve programsız çalışma gibi beşerî unsurlardan kaynaklanabilir¹⁰⁰. Buna göre muhasebe işlemlerinde ortaya çıkan hata sebeplerini bilgisizlik, tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizlik olarak sınıflandırmak mümkündür.

1. Bilgisizlik

Muhasebe kayıtları sonrası hazırlanan mali tabloların doğru, tarafsız ve güvenilir bilgiler içermesi için meslek mensuplarının birçok kanun, ilke, kural, ve standarda vakıf olması gerekmektedir. Aynı zamanda, mevzuat değişikliklerinin de takip edilmesi gerekmektedir. Söz konusu muhasebe personeli tarafından ilgili mevzuat hükümlerin bilinmemesi; değişiklikleri takip edememesi muhasebeleştirme sürecinde birtakım hatalara sebep olabilmektedir¹⁰¹.

2. Tecrübesizlik

İşletmelerde çalışanlar, problemlerle karşılaştıkça bilgi ve tecrübeleri artmaktadır. Meslek mensuplarının sahip oldukları teorik bilgilerin muhasebeleştirme sürecinde ortaya çıkan mali olaylara doğru uygulanmasında, tecrübe önemli bir yere sahiptir. Bu sebepten tecrübesini artırmak gelişmelerden haber olmasını sağlamak amacıyla muhasebe personelinin seminer ve kurslara katılımı teşvik edilmelidir¹⁰².

⁹⁹ Şeref Demir, “Muhasebe Hataları ve Hileleri İle Bunlara Dair Yaptırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim Ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV) Yayınları, C.XVI, Sayı:1, Mart 2014, s.171.

¹⁰⁰ Irmak vd., **a.g.e.**, s.32.

¹⁰¹ Batı, **a.g.e.**, s.54.; Bayraklı, Elitaş, Elitaş, **a.g.e.**, s.21

¹⁰² Batı, **a.g.e.**, s.54-55.

Tecrübenin öneminden dolayı ilgili meslek kanununca¹⁰³ muhasebe elemanlarının mesleğe başlamadan önce 3 yıl staj yapmaları gerekmektedir.

3. İhmal ve Dikkatsizlik

Muhasebe uygulamacılarının sahip olması gereken en önemli özelliklerden birisi; dikkatli, titiz ve itinalı bir kişiliğe sahip olmalarıdır. Bilhassa işletmelerde belirli dönemlerde gerçekleşen hareketlerin kaydedilmesinde zaman kısıtının bulunması ve bunun sonucu olarak yoğun bir iş temposunu gerektiren çalışma şartları bu özellikleri daha da önemli kılmaktadır. Yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmasına rağmen, işlemlerin muhasebeleştirilmesi esnasında muhasebe elemanının yeterli dikkati göstermemesi, ihmalkâr davranması muhasebede hatalara yol açabilmektedir¹⁰⁴.

III. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI

Kişilerin gayrimeşru hedeflerine ulaşmasının yollarından biri hileye başvurmadır. Hile ise normal yollardan ulaşılamayan sonuçları elde etmek için kasıtlı olarak diğer insanların aldatılmasıdır. Hayatın her alanında olduğu gibi işletmelerde yasal olmayan amaçlara ulaşmak için muhasebede birtakım hilelere başvurulabilmektedir¹⁰⁵.

Hata ve hile, teknik bakımdan nadiren birbirlerinden ayrılabilmeyle birlikte; hileli işlemlerin çoğu hatalı işlemler yardımıyla yapılır ve hatalı işlemlerle gizlenmeye çalışılır¹⁰⁶. Bu sebepten hile kavramının hangi anlamları barındırdığının ve özelliklerinin tespiti önem arz etmektedir.

A. Hile Kavramı

1. Genel Olarak

Hile, genel bir terim olup içerisinde çeşitli anlamları barındırmaktadır. Bazı insani becerilerle birinin diğeri üzerinden fayda sağlayacağı her türlü düzenleme bu

¹⁰³ 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁰⁴ Bayraklı, Elitaş, Elitaş, **a.g.e.**, s.21; Batı, **a.g.e.**, s.54.

¹⁰⁵ Batı, **a.g.e.**, ss.19-22.; Bayraklı, Elitaş, Elitaş, **a.g.e.**, s.49

¹⁰⁶ Hiçşamaz, **a.g.e.**, s.26.

kapsama girer. İktisadi ve sosyal hayatın hemen hemen her aşamasında karşılaşılabilen hileye dair kapsayıcı ve tek bir tanımın yapılması oldukça güçtür¹⁰⁷.

Hile terimi, Latince’de “hasar, yanlış yapma, aldatma” kavramları için kullanılan “fraus” ve İngilizce’de “fraud” kelimesine karşılık gelmektedir¹⁰⁸. TDK sözlüğünde ise hile, “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolan, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika”; “çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” olarak tanımlanmaktadır¹⁰⁹.

Amerika’da kurulmuş olan Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE),¹¹⁰ hileyi şu şekilde tanımlamaktadır: “Bir çalışanın görevini, çalıştığı işletmenin kaynak ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanması veya suistimal ederek kendine haksız yarar sağlamasıdır”¹¹¹.

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan 240 no’lu bağımsız denetim standardında hile; “*yönetici, üst yönetimden sorumlu olan, işletmede çalışan veya üçüncü kişilerce; haksız ve kanunlara aykırı bir menfaat sağlamak maksadıyla yapılan kasıtlı aldatma faaliyetleri*” şeklinde tanımlanmıştır¹¹². Bütün tanımlamaların birleştiği ortak payda; hile eyleminin, gerçeklerin gizlenmesi amacıyla yapılan kasıtlı bir hareket olduğudur¹¹³.

Hile, hukuki olmayan fiilleri ifade etmekle birlikte, bu fiiller sadece şiddet tehdidi veya fiziki güç kullanımına bağlı değildir. Suiistimaller para, mal ya da hizmet

¹⁰⁷ Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile-Çalışan Hileleri**, İstanbul, Alfa, 2016, s.60.

¹⁰⁸ Batı, **a.g.e.**, s.19.

¹⁰⁹ TDK, (Çevrimiçi) <http://www.tdk.org.tr/>, 11 Haziran 2019.

¹¹⁰ Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği (ACFE): ABD’de 1988 yılında hile denetçiliği üzerinde araştırmalar yapmak üzere kurulmuş, hali hazırda 180 ülkede 90.000’nin üzerinde üyesi bulunan bir meslek örgütüdür. Üyelerine hile karşıtı eğitimler vermekte, sertifikalı hile denetçileri yetiştirmektedir. Kuruluş, 1996 yılından itibaren her iki yılda bir üyelerine gönderdiği anketlerden elde edilen verilerden kapsamlı hile raporu yayınlamaktadır. Altıntaş, **a.g.m.**, s.154.; (Çevrimiçi) https://www.acfe.com/~link.aspx?_id=E54B7DD9103D47F6811EC7D92E3E28AC&_z=z 05 Ekim 2022.

¹¹¹ Başak Ataman, Ruhan Aydın, “Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Marmara Business Review**, C.II, Sayı:1, 2017, s.4.

¹¹² Kamu Gözetim Kurumu (KGK), Türkiye Denetim Standartları-Bağımsız Denetim Standardı 240, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20240_RG.PDF, 14 Haziran 2019.

¹¹³ Handan Bulca, Tolga Yeşil, “Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimler Dergisi**, C.I, Sayı:2, 2014, s.49.

sağlamak; hizmet kaybından ya da ödeme yapmaktan kaçınmak; şahsıyla ya da işle ilgili bir avantajı elde etmek amaçlarıyla gerçekleştirilebilir¹¹⁴.

Hilekâr, belirli bir konuda doğru olmayan bilgiler vermekte veya dürüstlük kuralına göre açıklanması gereken bazı hususları kasden gizlemektedir¹¹⁵. Bu sebepten aldatılanın korunması ve hileden kaynaklı zararların azaltılması amacıyla pozitif hukukta bazı düzenlemeler bulunmaktadır.

a. Borçlar Hukukunda Hile

Hile, borçlar hukukunda iradeyi sakatlayan sebeplerden biri olarak düzenlenmiştir. 818 sayılı eski BK'nın 28. maddesinde yer alan “hile” ibaresi yerine, 6098 sayılı yeni TBK'nın¹¹⁶ 36. maddesinde “aldatma” ifadesi kullanılmış; taraflardan birinin, diğerini aldatması sonucunda kurulan sözleşmenin bağlayıcı olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, aldatma (hile); taraflardan birinin veya onun yararına üçüncü bir kişinin, belirli bir yönde irade açıklamasında bulunmasını sağlamak amacıyla diğer tarafta yanlış bir kanaat uyandırması veya var olduğunu gördüğü yanlış kanaatin devamını sağlamasıdır¹¹⁷. Bir kimseyi irade beyanına özellikle sözleşmeye taraf olmaya sevk etmek amacıyla onda kasden hatalı bir kanaat uyandırma yahut esasen mevcut olan hatalı bir kanaati koruma veya sürdürme fiiline hile denilmektedir¹¹⁸.

Aldatmada irade sakatlığı, iradenin bildiriminde değil iradenin oluşumu esnasında doğmaktadır. Bu irade sakatlığı genellikle sözleşmenin karşı tarafının veya bazen de üçüncü kişinin kasten “bilerek” yanıltılmasıyla meydana gelmektedir¹¹⁹.

Bir somut olayda aldatmadan söz edilebilmesi için bazı unsurların bulunması gerekmektedir. Bunlardan birincisi aldatma eyleminin varlığıdır. Aldatma aktif bir davranışla, sözle olabileceği gibi susma şeklinde de gerçekleşebilir. İkinci unsur

¹¹⁴ Saime Doğan, Dilek Kayakıran, “İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”, **Maliye Finans Yazıları**, Sayı:108, 2017, s.169.

¹¹⁵ Eren, **a.g.e.**, s.369.

¹¹⁶ 4.2.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹¹⁷ Ayan, **a.g.e.**, s.222.

¹¹⁸ Eren, **a.g.e.**, s.368.

¹¹⁹ Özkaya, **a.g.e.**, s.197.

aldatma fiili kasten işlenmelidir. Taraflardan biri veya onun yararına üçüncü kişi karşı tarafı bilerek ve isteyerek yanıltmış olmalıdır. Üçüncü unsur ise aldatma fiili ile sözleşmenin yapılması arasında uygun bir illiyet bağının bulunmasıdır. İlliyet bağı ise sözleşmenin aldatmanın etkisiyle yapılmış olmasıdır¹²⁰.

Aldatmadan doğan sonuçlar; aldatılana, aldatılmayı öğrendiği andan itibaren bir yıl içinde sözleşmeye bağlı olmama hakkı, doğan zararının tazminini isteme ve sözleşmenin hükümsüzlüğü halinde tarafların iade yükümlülüklerinin doğması şeklinde sıralanabilir¹²¹. Aldatılma her türlü delille ispat edilebileceği gibi iptal hakkının kullanılması hiçbir şekle bağlı değildir. Hilenin öğrenildiği tarihten itibaren bir yıllık hak düşürücü süre içerisinde karşı tarafa yöneltilecek bir irade açıklaması, defi yahut dava yoluyla da kullanılabilir¹²².

b. Ceza Hukukunda Hile

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda¹²³ (TCK) bir kimsenin dolandırıcılıkla hukuksuz bir fayda elde etmesi dolandırıcılık suçu olarak düzenlenmiş ve bu fiili işleyenlere ise bir ila beş yıl arasında hapis cezası ile beş bin güne kadar adli para cezası hükmedileceği öngörülmüştür (TCK m.157).

Dolandırıcılık; herhangi birisinin hileli bir şekilde başka birisini yanıltması sonucunda, aldatılanın yahut başkasının zarar görmesine kendisinin ya da başkasının fayda elde etmesini şeklinde işlenen bir suç olup; burada fail, hile ile mağdurun rızasını alarak menfaat sağlamaktadır¹²⁴. Bu suçun işlenişi esnasında hileli davranışlar ile kişiler aldatılmaktadır. Böylece aldatıcı özellik taşıyan hareketlerle, kişiler arasındaki münasebetlerde var olması gereken iyi niyet ve güven ihlal edilmektedir¹²⁵.

¹²⁰ Bkz. Eren, **a.g.e.**, ss.369-373; Özkaya, **a.g.e.**, ss.199-205.; Kayıhan, Ünlütepe, **a.g.e.**, ss.187-190; Ayan, **a.g.e.**, s.222.

¹²¹ Özkaya, **a.g.e.**, s.206.

¹²² Yargıtay 1. Hukuk Dairesi, 2.10.2014 Tarih ve E.2014/605, K.2014/15404 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/1-hukuk-dairesi-e-2014-605-k-2014-15404-t-2-10-2014>, 10 Temmuz 2019.

¹²³ 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁴ Gani Kamışlı, **Yargıtay Kararları Çerçevesinde Dolandırıcılık Suçu**, Ankara, Seçkin, 2017, s.13.

¹²⁵ Necati Meran, **Dolandırıcılık, Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma**, Ankara, Seçkin, 2016, s.89.

c. Türk Ticaret Hukukunda Hile

6102 sayılı TTK'nın¹²⁶ 356. maddesinde "kanuna karşı hile" başlığı altında anonim şirketlerde kuruluştan sonra devralma veya kiralama ile yapılacak hileli işlemlerin önlenmesine dair düzenleme bulunmaktadır. Kanunun 356. maddesinin birinci fıkrasına göre;

"Şirketin tescilinden itibaren iki yıl içinde bir işletme veya aynın, sermayenin onda birini aşan bir bedel karşılığında devralınmasına veya kiralanmasına ilişkin sözleşmeler, genel kurulca onaylanıp ticaret siciline tescil edilmedikçe geçerli olmaz. Bu sözleşmelerin onaylanmasından ve tescilinden önce, bunların ifası amacıyla yapılmış olan ödemeler dâhil, her türlü tasarruf geçersizdir."

Anonim şirket ortakları, şirketin kuruluş esnasında sermaye olarak konulmayan bir işletme veya ayn'ı, daha sonraki süreçte yüksek bir bedelle satın alma veya kiralama yoluna giderek; sermayenin değerlemesi kuralı bertaraf etmeye çalışabilir. Kanun koyucu şirketin kuruluşundan itibaren iki yıl içerisinde, sermayenin onda birini aşan bu tür devralma veya kiralamalarda şirketin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesince tayin edilen bilirkişilerin satın alınan veya kiralanmış işletme ve ayınların değer tespitini ve bu tespit edilen değer genel kurulca onaylanmasını hüküm altına almıştır¹²⁷.

Bu hükmün amacı, anonim şirketin kuruluş esnasında değer tespiti kurallarından kurtulmak amacı ile yapılacak devralma sözleşmesinin, kuruluştan itibaren iki yıl içinde, bu maddede belirlenen prosedür ve denetime tabi tutulmasını sağlamak; böyle bir devir yoluyla kuruluştaki hükümlerin hileli bir şekilde bertaraf edilmesini önlemektir. Bir başka ifadeyle, şirket ortak ve alacaklılarının aleyhine şirket sermayesinin, saman sermayeye dönüştürülmesini engellemektir¹²⁸.

¹²⁶ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹²⁷ Burak Kepkep, "Anonim Şirketlerde Kanuna Karşı Hile (Kuruluştan Sonra Devralma ve Kiralama)", **İstanbul Barosu Dergisi**, C.91, Sayı:3, Mayıs 2017, ss.92-94.

¹²⁸ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi., 10.04.2001 Tarih ve E.2001/858 K.2001/3023 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2001-858-k-2001-3023-t-10-04-2001>, 25 Ekim 2019.

2. Hilenin Özellikleri

Gerçeğe, dürüstlüğe, adalet ve eşitliğe aykırı olan hile kavramının, genel olarak aşağıdaki özellikleri taşıması gerektiği kabul edilmektedir¹²⁹:

- Hile, hilekâr tarafından gizlice yapılmaktadır.
- Hilede, hilekâr bizzat kendisine yahut bir başkasına hukuksuz bir yarar fayda sağlaması söz konusudur.
- Hile faaliyeti içerisinde failin davranışı içerisinde kasıt unsuru bulunmaktadır.
- Kurban /mağdur, herhangi bir şekilde yanıltılmaktadır.
- Hile eylemi kurban kişi ya da işletmenin zarar görmesi ile sonuçlanır.

3. İşletmelerde Hile Türleri

Hile türlerine dair doktrinde birçok farklı sınıflandırma bulunmakta olup bunlardan birisi; “işletmede çalışanların yaptığı hileler” ve “yönetimin yaptığı hileler” şeklindeki sınıflandırmadır¹³⁰.

ACFE ise hileyi; “yolsuzluk”, “varlıkların kötüye kullanımı” ve “finansal tablo hileleri” olmak üzere üçe ayırmaktadır¹³¹.

Bir diğer sınıflandırma ise, “işletmenin maruz kaldığı hileler” ve “işletme adına yapılan hileler” şeklindeki sınıflandırmadır¹³². Bu sınıflandırmalardan yola çıkarak hile türleri; “çalışan hileleri”, “satıcı hileleri”, “müşteri hileleri”, “yönetim hileleri” ve “yatırım hileleri” olarak beş başlıkta incelenebilir.

¹²⁹ Bozkurt, **a.g.e.**, s.60.

¹³⁰ Bkz. Güredin, **a.g.e.**, s.134., Kaval, **a.g.e.**, s.78.

¹³¹ ACFE'nin hile sınıflandırması için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.acfe.com/fraud-tree.aspx>, 13 Temmuz 2019.

¹³² W. Steve Albrecht v.d., **Fraud Examination**, 4. Editon, South-Western Cengage Learning, USA, 2012, s.9.

a. Çalışan Hileleri

En sık rastlanan işletme hile türlerinden biri olan çalışan hilelerinde hileyi yapan, işletmenin çalışanıdır. Kurban ise işletmenin kendisidir¹³³. Bu gruba dahil olan hilelerde; işletme varlık ve kaynakları uygun olmayan bir şekilde çalışanlarca kullanılmakta ya da ele geçirilmektedir. Böylece haksız bir kazanç elde edilerek işveren hileye maruz bırakılmaktadır¹³⁴. Dolayısıyla çalışan hileleri en temel ifadeyle, işletme varlıklarının genel kullanım amacından uzaklaşıp varlıkların kişisel amaçlı kullanılmasıdır¹³⁵.

Bu tür hileler çalışanın, işletmenin para, stok, araç-gereçlerini veya benzer varlıkları çalması şeklinde doğrudan yapılabileceği gibi; satıcılardan, müşterilerden rüşvet veya komisyon alması; bunun sonuncu satıcılardan yüksek fiyattan mal alımı, eksik teslim alma; müşterilere düşük fiyattan mal satımı veya fazla mal teslimi şeklinde üçüncü kişiler lehine dolaylı yoldan da yapılabilir¹³⁶.

Hilekârlar genellikle işletme yönetimi ve sahiplerinin güven duyduğu, uzun süreli çalışanlar arasından çıkabilmektedir. Uzun süreli işletmede görev alan bu çalışanlar kendilerine duyulan güvenden faydalanarak kontrollerden sıyrılır, fark edilmeden işlemlerine devam edebilir¹³⁷.

b. Satıcı Hileleri

Satıcı hileleri, işletmeye mal veya hizmet satanlar tarafından yapılan hilelerdir. Satıcı tarafından, düşük kalitede mal satma, eksik miktarda mal teslimi, yüksek fiyattan satış yapma şeklinde yapılan hilelerdir. Satıcı, bu tür hileleri mağdur işletmenin çalışanı yardımı ile yapabilmektedir¹³⁸.

¹³³ Sait Zengin, **Finansal Tablo Hileleri Ve BOBİ FRS Kapsamında Örnek Uygulamalar**, Ankara, Seçkin, 2018, s.64.

¹³⁴ Fatma Ulucan Özkul, Zehra Özdemir, “Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma”, **Öneri Dergisi**, C.X, Sayı:40, Ocak 2013, s.76.

¹³⁵ Gencay Karakaya, “Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:330, Mart 2016, s.166.

¹³⁶ Albrecht et. al., **a.g.e.**, s.10-11.

¹³⁷ Ataman, Aydın, **a.g.e.**, s.5.

¹³⁸ Bkz. Bozkurt, **a.g.e.**, s.66, Zengin, **a.g.e.**, s.67.

c. Müşteri Hileleri

Müşterileri konumundaki işletmelerin, mal/hizmet aldıkları firmalara karşı yaptıkları; üreticiler ve satıcılar aleyhine, normal koşullar ve kurallar altında elde edemeyecekleri avantajlar elde etmek için üretici ve satıcıları aldatmak suretiyle yaptıkları hilelerdir¹³⁹. Örneğin, düşük fiyatla mal veya hizmet satın alınması, ödemesi yapılmadan mal alınması, ödeme yapılmadığı halde yapılmış gösterilmesi gibi hileler bu gruba girmektedir. Müşteriler, bu tür hileleri satıcı hilelerinde olduğu gibi daha çok mağdur işletmenin çalışanı ile iş birliği sonucu gerçekleştirirler¹⁴⁰.

d. Yönetim Hileleri

Yönetim hileleri, işletme içinde yapılan en önemli hile türlerinden biri olup, “Hileli Mali Raporlama” şeklinde de adlandırılabilir¹⁴¹. Yöneticiler, mali tabloları olduğundan daha iyi ya da olduğundan daha kötü gösterebilmek için finansal bilgileri manipüle etmektedir¹⁴². Genellikle üst yöneticileri tarafından yapılan yönetim hilelerinde vergi kaçırma, ortakları adatılma, daha az kâr dağıtma, yolsuzlukları gizleme, hak edilmeyen teşviklerden yararlanma gibi çeşitli amaçlar güdülmektedir¹⁴³.

e. Yatırım Hileleri

Hileli ve genellikle değersiz yatırımların şüphe duymayan yatırımcılara satılması şeklinde yapılan hileler yatırım hileleri olarak ifade edilmektedir¹⁴⁴. Hileli vaatlerde bulunarak veya gerçekleri çarpıtarak, kişiler yatırım yapmaya sevk edilir. Bunun neticesinde gerçek dışı veya değersiz yatırımlara para yatırarak paralarını

¹³⁹ Özgür Özkan, Tuğçe Uzun Kocamış, “İşletmelerde Yapılan Hile Çeşitlerinden Satıcı Hileleri ve Bu Hilelerin Engellenmesine Yönelik Önlemler”, **E-Yaklaşım**, Sayı:226, Ekim 2011, (Çevrimiçi) https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13211&arananKey=hile#_ftn12, 25 Temmuz 2019; Bozkurt, **a.g.e.**, s.66.

¹⁴⁰ Bozkurt, **a.g.e.**, s.66.

¹⁴¹ Özkan, Uzun Kocamış, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 25 Temmuz 2019.

¹⁴² Karakaya, **a.g.e.**, s.165.

¹⁴³ Özkan, Uzun Kocamış, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 25 Temmuz 2019.

¹⁴⁴ Albrecht v.d., **a.g.m.**, s.12.

kaybeden yatırımcılar zarar görürken, yatırımcıları kandıranlar bu işlemde haksız kazanç sağlarlar¹⁴⁵.

Yatırım ve yönetim hileleri birbiri ile oldukça yakından ilişkilidir. Yönetim hilelerinde; yöneticiler tarafından işletmenin mali tablolarını manipüle ederek yüksek kâr rakamları ile işletmenin hisse senetleri üzerinde etki meydana getirmek amacıyla yanlışlıklar içeren mali tablolar hazırlanır. Yatırım hilelerinde ise, işletmenin yanlışlıklar içeren bu mali tabloları kişilere yatırım yapmaları için sunulur¹⁴⁶.

4. İşletmelerde Hilelerin Sebepleri

İşletmelerde yapılan hileler incelendiğinde hilelerin, farklı kişilerce ve farklı sebeplerle gerçekleştirildikleri görülmektedir¹⁴⁷.

ACFE tarafından yayınlanan “Mesleki Dolandırıcılık 2022” adlı rapora göre, işletmelerde yapılan hilelerin %37’si çalışanlar, %39’ının müdür pozisyonundaki yöneticiler, %23’ünün üst yönetici ve işletme sahipleri tarafından yapıldığı tespit edilmiştir¹⁴⁸. Buna göre hileye başvurma sebepleri “işletme sahiplerinin hileye başvurma sebepleri” ve “işletme çalışanlarının hileye başvurma sebepleri” olarak iki başlık altında incelenecektir.

a. İşletme Sahiplerinin Hileye Başvurma Sebepleri

İşletme sahipleri hile vakaları, ACFE’nin 2022 raporuna göre çalışan hilelerine göre daha fazla maliyete sebep olduğu görülmektedir¹⁴⁹. İşletme sahipleri defter, belge, kayıt düzeni ve mali tablolar üzerinde hileli işlemler yapması, başta vergi idaresi olmak üzere ortakların, finans kuruluşların ve yatırımcıların bazı kayıplar yaşamasına

¹⁴⁵ Banu Tarhan Mengi, Sibel Yılmaz Türkmen, “Yatırım Hileleri”, **Öneri Dergisi**, C.X, Sayı:39, 2013, s.33.

¹⁴⁶ Tarhan Mengi, Yılmaz Türkmen, **a.g.m.**, s.33.

¹⁴⁷ Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.59.

¹⁴⁸ ACFE, Mesleki Dolandırıcılık Raporu (2022), (Çevrimiçi) <https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2022/>, 05 Ekim 2022.

¹⁴⁹ **A.e.** (Çevrimiçi) 05 Ekim 2022.

sebebe olabilmektedir¹⁵⁰. Hileden zarar görenin kim olduğuna göre hileye başvurunun sebepleri farklılaşmaktadır.

(1) Vergi Kaçırma

Vergi kaçırma düşüncesi işletme sahiplerinin hileye başvurmalarının sebeplerinden birisidir. İşletme sahiplerini vergi kaçırmaya iten sebepler; vergi oranlarını yüksek ve adaletsiz algılaması, denetimlerin yetersiz, cezaların caydırıcı olmadığı, kamu harcamalarının gereksiz yerlere harcandığı düşüncesi ve vergi bilincinin eksikliği olabilir¹⁵¹. Dolayısıyla bu düşüncede olan işletme sahipleri giderlerin olağan olmayan şekilde artırılması veya gelirlerin olduğundan düşük gösterilmesi gibi yollarla vergi matrahını azaltıcı veya tamamen ortadan kaldırıcı etki yapacak türden hilelere başvurabilir¹⁵².

(2) Borçlanma Maliyetlerini Düşürmek

Nakit, banka, alacak, stok gibi varlıkları büyük, borç yükümlülüklerini düşük ve sermaye yapısı güçlü işletmelerin tahvil yatırımcısı ve kredi kuruluşları nezdinde krebilitesi iyi izlenimi oluşturur. Kredibilitenin iyi olması işletmelerin borçlanma maliyetleri düşürebilir¹⁵³.

İşletmenin mali durumu olduğundan daha iyi gösteren, makyajlanmış tablolar hazırlanarak, borç ödeme kabiliyeti hakkında karar vericilerin yanlış kanaate sahip olması, böylelikle daha fazla kredi temin etmek ya da alınacak borcun maliyetinin düşürülmesi amaçlanabilir¹⁵⁴.

(3) Yatırımcıyı ve Finansal Piyasaları Etkilemek

İşletmenin mali durumunu olduğundan daha iyi göstermek sadece finansal çıkar sağlamak amacıyla yapılmamaktadır. İşletmenin mali durumu kişileri yatırım

¹⁵⁰ Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.59.

¹⁵¹ Batı, **a.g.e.**, s.31.

¹⁵² Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.61.

¹⁵³ Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır, “Muhasebe Manipülasyonu”, **Mali Çözüm**, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007, s. 108.

¹⁵⁴ Söyler, **a.g.m.**, (Çevrimiçi), <https://www.alomaliye.com/2003/08/30/isletme-yonetimleri-tarafindan-yapilan-hileler/>, 25 Temmuz 2019.

yapmaya yönlendirmek amacıyla da çarpıtılabilir. Yatırımcılar mali tablolarındaki kârlılığa bakarak hareket edeceklerinden, onlara makyajlanmış tablolar sunulur. Böylelikle gerçek dışı verilerden hazırlanan tablolarındaki bilgilere göre insanlarda yüksek kâr payı alacakları düşüncesi oluşacaktır. Bu düşünce ise onları işletmeye yatırım yapmaya yöneltecektir¹⁵⁵.

Ayrıca işletmenin mali durumunu olduğundan daha iyi gösterilmeye çalışılmasının sebeplerinden bir de borsada hisse fiyatını artırmaktır¹⁵⁶. Hisse senedinin değer kazanması işletmenin piyasa değerini artırmakla birlikte sermaye maliyetleri üzerinde olumlu bir etki de yapacaktır¹⁵⁷.

b. İşletme Çalışanlarının Hileye Başvurma Sebepleri

İşletmelerde çalışan hilelerinin yapılış sebepleri farklılık göstermekle birlikte, bu konuda en temel yaklaşım; hile araştırmacısı Donald R. Cressey tarafından ortaya konulan “Hile Üçgeni” adı verilen teoridir¹⁵⁸. Cressey, ABD’de zimmetine para geçirmek ve suiistimal suçlarından tutuklu bulunan 200 mahkûm üzerinde bir araştırma neticesinde bu teoriyi geliştirmiş ve sonraki yıllardaki hile çalışmalarının temelini olmuştur¹⁵⁹.

Araştırmada elde edilen sonuç, kişilerin hileye eğilimleri; “baskı, fırsat ve kendini haklı gösterme” unsurları bir araya geldiğinde artmaktadır şeklinde olmuştur. Bu üç unsur hile üçgeninin köşelerini oluşturmaktadır¹⁶⁰.

¹⁵⁵ Tarhan Mengi, Yılmaz Türkmen, **a.g.m.**, s.33.

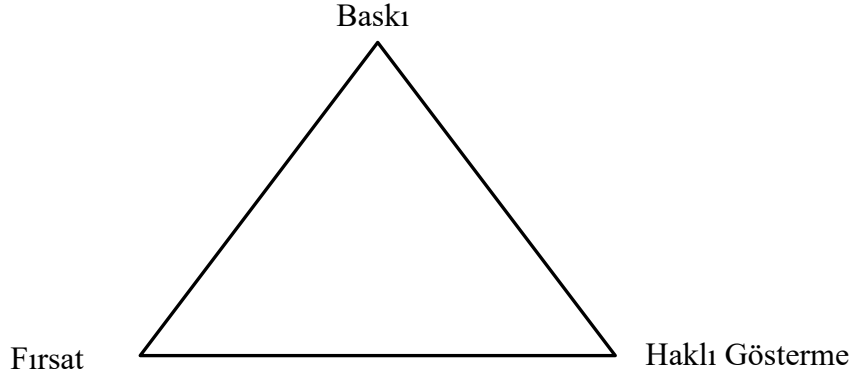
¹⁵⁶ Söyler, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 25 Temmuz 2019.

¹⁵⁷ Demir, Bahadır, **a.g.m.**, s. 108.

¹⁵⁸ Ali İhsan Özeroğlu, “Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri”, **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Sayı:2/2, Haziran 2014, s.191.

¹⁵⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Banu Tarhan Mengi, “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu”, **Mali Çözüm**, Sayı:114, Kasım-Aralık 2012, s.113.

¹⁶⁰ Özeroğlu, **a.g.m.**, s.191.



Şekil 1.1. Hile Üçgeni (Kaynak: Bozkurt, **a.g.e.**, s.111.)

(1) Baskı Unsuru

Baskı; teşvik, motivasyon, özentî ya da güdü olarak birçok isimle adlandırılan bir unsur olup çalışanları hile yapmaya yönlendiren finansal ihtiyaç, zorunluluk veya bahanelerdir¹⁶¹.

Kişilerin para hırsı ve açgözlülüğü, lüks yaşama isteği, yüksek tutarlı kişisel borçlar gibi mali içerikli baskılar olabileceği gibi, kumar, uyuşturucu ve alkol bağımlılığı gibi kötü alışkanlıklardan kaynaklı baskılar da hileye sebep olabilmektedir¹⁶². İşletmelerde mali ve kötü alışkanlıkların sebep olduğu hileler çok görülmesine karşın, “çalışanın işinden memnun olmaması, haksızlığa uğradığını düşünmesi, beklediği terfi alamaması, düşük ücretle çalıştırılması” gibi hususlar hileyi doğuran baskı sebepleri arasında yer almaktadır¹⁶³.

¹⁶¹ Ataman, Aydın, **a.g.m.**, s.6.

¹⁶² Nejat Bozkurt, “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, **Yaklaşım**, Sayı:92, Ağustos 2000, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=595>, 25 Temmuz 2019.

¹⁶³ Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile- Çalışan Hileleri**, s.116.

(2) Fırsat Unsuru

Fırsat, işletmenin hile yapılmasına imkân verecek bir yapı içerisinde bulunması durumunda ortaya çıkar¹⁶⁴. Çalıştığı işletmede fırsatlar olduğunu gören ve yakalanma ihtimalinin az olduğunu bilen bir çalışan hile yapmaya daha fazla istekli olmaktadır¹⁶⁵.

İşletmedeki iç kontrol sisteminin zayıflığı, denetim zayıflığı veya olmaması, denetçi üye sayısının azlığı, görevlerin dağılımının uygunsuzluğu, politikaların şeffaf olmayışı, otorite boşluğu ve cezalandırma sisteminin zayıflığı çalışanlara hile yapma fırsat tanıyabilir¹⁶⁶.

(3). Haklı Gösterme Unsuru

Hile yapanın işlediği suç hakkı gösterecek savunma mekanizmaları geliştirmesidir¹⁶⁷. Burada hileyi yapan kişi, hareketinin suç teşkil ettiğini bilmekte buna karşın vicdanen iyi hissetmek adına ve yakalanması halinde ise haklı gösterip kendini savunmak için herkes yapıyor, borç almıştım sonra ödeyecektin, zaten benim olanı aldım şeklinde haksız bahanelerde bulunmaktadır¹⁶⁸.

B. Muhasebede Hile

İşletmelerde sinir sistemi vazifesi gören muhasebe, bir araya getirdiği bilgiler ile karar vericilere büyük bir fayda sağlamaktadır. Verilecek kararların sağlıklı olabilmesi için bu bilgilere dayanılarak hazırlanan finansal tablolardaki verilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtması, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması önemlidir. Başka bir ifade ile finansal tablolar, hile ve hatalardan arındırılmış bilgiler ihtiva etmelidir¹⁶⁹.

¹⁶⁴ Yusuf Atar, “Türkiye’de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:418, Haziran 2016, s.37.

¹⁶⁵ Bozkurt, “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”.

¹⁶⁶ Nusret Yazıcı, “Hile Üçgeni: Fırsatların Önlenmesinde Kırık Camlar Teorisi”, **Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi**, C.53, Sayı:3, 2018, s.847.

¹⁶⁷ Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile-Çalışan Hileleri**, s.121.

¹⁶⁸ Özeroğlu, **a.g.m.**,s.191.

¹⁶⁹ Can Tansel Kaya, Ayşe Begüm Ökten, “Kültür Olgusunun Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, C.VIII, Sayı:2014/2, ss. 67-68.

Aksi bir durum meydana geldiğinde arkası kesilmeyen bir yanlışlar döngüsü içerisine girecek olan kurum; bu durumu düzeltmek için ciddi finansal ve zaman maliyetlerine katlanmak durumunda kalacaktır¹⁷⁰.

Dünyadaki ekonomik şartların sürekli olarak değişimi, işletmeler arasında artan rekabet ve bilgi teknolojilerinin hızlı bir gelişim içinde olması; işletmeleri hem olumlu hem de olumsuz yönlerde etkilemeye başlamıştır. İşletmelerin iş hacimleri büyürken, bununla birlikte artan işlemler finans ve muhasebe sistemine dair kayıtlarda karmaşıklığa, bu karmaşıklık ise hileli işlemlerin yapılabileceği uygun zeminin oluşmasına sebep olabilmektedir¹⁷¹.

Muhasebe sürecinde ortaya çıkan, sonuçları itibariyle başta devlet olmak üzere birçok kişi ve kuruluşu yakından ilgilendiren muhasebe hilesine dair, hilenin yapılış yöntemlerini de kapsayan çeşitli tanımlar bulunmaktadır.

1. Muhasebe Hilesi Kavramı ve Özellikleri

İşletmeler, mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması esnasında belli başlı amaçları güderek bu tür aldatma faaliyetlerine yani muhasebe hilelerine başvurabilmektedir. Muhasebeleştirme sürecinde ve ticari hayatta ortaya çıkan gelişmeler neticesinde yapılan muhasebe hileleri zaman içerisinde değişik şekillerde ortaya çıkmıştır. Gerek sonuçları gerek etki alanı ve gerekse önlenmesi için alınacak tedbirlerin belirlenmesinde doğru kararların alınması bakımından muhasebe hilesi kavramının ne olduğunun ortaya konulması önemli bir konudur. Muhasebe biliminde hileye dair yapılan bazı tanımlar şu şekildedir:

Muhasebe hileleri, “gayrimeşru menfaat sağlamak maksadıyla, işletmeye ait muamele, kayıt ve hesapların tağyir¹⁷² ve tahrif edilmesini ifade eder”¹⁷³.

¹⁷⁰ Kaya, Ökten, **a.g.m.**, s.67.

¹⁷¹ Adnan Dönmez, Kürşat Çavuşoğlu, “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”, **Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies**, C.I, Sayı:3, 2015, s.35.

¹⁷² Tağyir Etmek: Bozmak, başkalaştırmak, değiştirmek.

¹⁷³ Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, **a.g.e.**, s. 52.

Bir başka tanıma göre “muhasabe kayıt ve belgelerini tahrif etme; işlemlerin bilerek unutulması; muhasabe politikalarının yanlış uygulanması; verilerin manipüle edilmesi yoluyla; kişilerin, haksız ve hukuksuz bir çıkar sağlamaya yönelik kasti davranışları” muhasabe hilesi olarak değerlendirilmektedir¹⁷⁴.

Belge, kayıt düzeni ve muhasabe hesaplarının; başkalarını yanıltarak belli bir çıkar sağlamak amacıyla gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, bozulması ve gizlenmesi, genel kabul görmüş Ulusal Muhasebe Standartlarına uyulmaması muhasabe hilesinin bir diğer tanımıdır¹⁷⁵.

Muhasebe hileleri, “defter kayıtlarında ve bunlara ait bilgi ve belgelerinde işletmelerin finansal yapısını ve performansını olduğundan farklı göstererek; işletme ve ilişkili unsurlar arasındaki kaynak aktarımlarının kanuni düzenlemeleri gözetmeksizin taraflardan birinin lehine diğer tarafın ise aleyhine sonuçlanacak şekilde gerçekleştirilmesine aracılık etme” anlamına da gelmektedir¹⁷⁶.

Muhasebe hileleri, işletmelerin doğru ve güvenilir finansal raporlama yapmasını engellemekte, kasıtlı olarak yanıltıcı bilgiler sunulmasına ve önemli bilgilerin saklanması da sebep olmaktadır¹⁷⁷.

İşletmelerde kayıplara sebep olan muhasabe hileleri, güven ihlali ve gizlemek şeklinde nitelendirilebilecek illegal bir eylem olup, bu eylem şiddet ve güç kullanımına bağlı olmayıp bireyler ve örgütler tarafından yapılabilmektedir¹⁷⁸.

Muhasebe biliminde hile, muhasabe disiplininin tarihi kadar eski bir geçmişe sahiptir¹⁷⁹. Bununla birlikte, dünyadaki büyük finansal skandallarla birlikte önemli bir kavram haline gelmiştir¹⁸⁰.

¹⁷⁴ Dönmez, Çavuşoğlu, **a.g.m.**, s. 36.

¹⁷⁵ Salih Özel, “Muhasebe Hilesi Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, S:226, Ekim-2011, s.15.; Irmak vd. **a.g.e.**, s. 39.

¹⁷⁶ Demir, **a.g.m.**, s.171.

¹⁷⁷ Burcu İşgüden Kılıç, Zafer Anadolu, “Dijital Çağın Yarattığı Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Hilelerinin Önlenmesine Etkisi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 10. Yıl Özel Sayısı, 2018, s. 55.

¹⁷⁸ Ataman, Aydın, **a.g.m.**, s. 4.

¹⁷⁹ Bulca, Yeşil, **a.g.m.**, s.48.

¹⁸⁰ “Enron, Parmalat ve Worldcom gibi dünya çapında tanınmış işletmelerde yaşanan muhasabe skandalları sebebiyle yatırımcıların bu işletmelere olan güveni sarsılmıştır. Zararda olan şirketler,

Zaman içerisinde ortaya çıkan muhasebe hilesi skandalları, işletmelerin iflasına ve bu işletmelere yatırım yapanların büyük mağduriyetler yaşamasına yol açmıştır. Böylece az sayıda bir kesime fayda sağlamakla birlikte, önemli varlık kayıplarının yaşanmasına sebep olmuştur¹⁸¹. Yapılan hileler neticesinde finansal raporlama sonucunda ilgili finansal bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar almasına yol açmış ve işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülebilirliğine zarar vermiştir¹⁸².

Yukarıda verilen tanımlardan yola çıkarak ortak bir tanım geliştirmek adına muhasebe hilesi; “vergi idaresi ve diğer kişileri (işletme sahipleri, ortaklar, finans kuruluşları, yatırımcıları...vb.) aldatarak hukuki olmayan bir menfaat elde etmek amacıyla kasten, kayıt ve hesap işleyiş kurallarına aykırı davranılması,¹⁸³ unutuldu izlenimi vererek işlemlerin kayıt dışı bırakılması,¹⁸⁴ belgeye dayanmayan¹⁸⁵ veya mükerrer kayıt yapılması,¹⁸⁶ rakamların yer değiştirilmesi veya fazla/eksik sıfır konulması ...vb. şekilde muhasebe ve kayıt düzeninde; vergi mevzuatı ve

kamuya açıklanan mali tablolarında, bir takım muhasebe hileleriyle ve denetim şirketlerinin bu hilelere göz yummasıyla birlikte gerçek olmayan kâr rakamları ilan edilmiştir. Böylece şirketlerin hisse senetlerinin fiyatları yükselmiş, yatırımcıların ilgisini çekerek beklenti içerisinde girmesi sağlanmıştır. Finansal tablolar düzeltilerek yeniden ilan edildiğinde, aslında şirketlerin kâr etmediği, tam tersine zararda ve borç yükü altında olduğu anlaşılmış, bunun sonucunda da yüksek hisse fiyatları birden düşmeye başlamıştır. Yatırımcıların ellerindeki hisse senetleri değersiz kağıt parçalarına dönüşmüştür. Benzer skandallar Türkiye’de İmar Bankası, Etibank, Emlakbank, Kentbank, Pamukbank gibi bankalarda ortaya çıkmıştır.” Ayrıntılı bilgi için bkz. Ahmet Bayraktar, “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Trakya Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, Haziran, 2007.

¹⁸¹ İşgüden Kılıç, Anadolu, **a.g.m.**, s.56.

¹⁸² Metin Atmaca, “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. XIV, Sayı: I, 2012, s. 191.

¹⁸³ **Danıştay VDDK., 25.12.2013 Tarih ve E.2013/122, K.2103/986 Sayılı Kararı:** “.... Tek düzen hesap planında karşılıklı çalışması mümkün olmayan hesapları çalıştırdığı, bazı işlemleri kaydedilmesi gereken hesaplar dışındaki hesaplarda takip ettiği saptanan davacının, vergi kaybına, Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesinin (a/1) ve (a/2) işaretli bentlerinde yazılı eylemlerle yol açtığı açıktır.” (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 10 Ekim 2022.

¹⁸⁴ **Danıştay, 4.D., 5.4.2016 Tarih ve E.2012/454, K.2016/1437 Sayılı Kararı:** “Davacının 2009 yılına ilişkin kaçak akaryakıt satışı yapmak suretiyle elde ettiği hasılatını kayıt dışı bıraktığı tespit edilmiştir. Bu nedenle, vergi ziyaının 213 sayılı Kanunun 359/a maddesinde açıklandığı şekilde oluştuğu sonucuna ulaşılmıştır.” (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 10 Ekim 2022.

¹⁸⁵ **Danıştay VDDK., 23.6.2021 Tarih ve E.2019/1908, K.2021/971 Sayılı Kararı:** “davacı tarafından 2011 hesap dönemine ait yevmiye defterinde hiçbir belgeye dayanmadan kayıt yapmak suretiyle dönem kazancını 2.383.316,00 TL azaltmış olduğu sonucuna varılmıştır.” (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 10 Ekim 2022.

¹⁸⁶ **Danıştay, 9.D., ve 22.5.2013 Tarih ve 2013/101119, K.2013/5056 Sayılı Kararı:** “Yedi adet fatura tutarının defterlere mükerrer yazılması, kasıt olmadığından muhasebe hilesi olarak değil de hata olarak kabulü gerekir.” Yüksek mahkemenin bu kararından mükerrer kaydın kasıtlı yapılması durumunda muhasebe hilesi sayılacağı sonucuna ulaşılabilir. Candan, **a.g.e.**, s.143.

muhasebenin temel kavramlarına,¹⁸⁷ genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına aykırı davranışlarda bulunmak, işletmenin gerçek durumunu olduğundan farklı gösteren mali tablolar hazırlamak” şeklinde tanımlanabilir.

Bütün bu açıklamalardan yola çıkarak, muhasebe hukukunda bir işlemin muhasebe hilesi olarak değerlendirilebilmesi için eylemin bazı özelliklere sahip olması gerektiği söylenebilir. Bu özelliklerden ilki, hile fiilinin muhasebe süreci içerisinde kullanılan defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılmasıdır. Ayrıca eylemin kasıt unsuru barındırması yani failin hile eylemini işlediği esnada sonuçlarının farkında olması, eylemi bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesidir. İkincisi ise, hilenin yapan lehine diğer tarafın aleyhine sonuçlar doğuracak özellikte olmasıdır. Muhasebede ister defter ve belgeler üzerinde, ister mali tablo verileri üzerinde yapılsın, hileler bu eylemi gerçekleştirenlere gayrimeşru yararlar sağlamakta, bu bilgi ve belge kullanıcılarının zarar görmesine, yanlış kararlar almasına sebep olmaktadır. Muhasebe hilesinin bir diğer özelliği, yapılan hileli eylemin gerek Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine gerek vergi mevzuatına aykırı fiiller olmasıdır.

2. Muhasebe Hilelerinin Sebepleri

Muhasebe hileleri genel olarak işletme yönetimi veya çalışanlar tarafından yapılmakla birlikte çeşitli konumdaki kişiler tarafından da gerçekleştirilebilmektedir¹⁸⁸. Dolayısıyla hileyi yapanların farklı olması, muhasebe hilelerinin yapılış sebeplerini de farklılaştırmaktadır.

İşletmenin yönetim faaliyetini yürütenlerin; vergi kaçırma, yapılan yolsuzluğun gizlenmesi, bir ortağın diğerini aldatma hırsı, gerçekte olduğundan az kâr

¹⁸⁷ **Danıştay, 4.D., 28.4.2015 Tarih ve E.2012/5448, K.2015/1817 Sayılı Kararı:** “Uyuşmalık konusu olayda, davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu ile 2006 yılına ilişkin yasal defterlerini tutmadığı, 2007 yılında kullanmak üzere tasdik ettirdiği işletme defteri ekine 2006 yılına ilişkin muhasebe işlemlerini intikal ettirdiği ve ilgili dönemde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı hususları açık bir şekilde ortaya konulmuş olup, 213 sayılı Kanunun 359. maddesinde yer verilen fiillerle vergi ziyana sebebiyet veren davacı adına kesilen vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanmasında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmaktadır.” (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 10 Ekim 2022.; Bahse konu kararda muhasebenin “dönemsellik kavramına” aykırı davranılarak 2006 yılı işlemleri 2007 yılında kaydedilmiş; bu yolla vergi idaresi aldatılmaya çalışılmıştır.

¹⁸⁸ Batı, a.g.e., s.30.

dağıtımını arzusu, hakkı olmayan teşvik ve ödülünden faydalanma hevesi muhasebede hile yapmaya iten belli başlı sebepler olabilir¹⁸⁹.

Yönetim kademesi tarafından yapılan muhasebe hileleri, yapının özellikleri ve yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden ayrılmaktadır. Yönetim hileleri daha çok üst kademe yöneticiler tarafından işletmenin mali tabloları üzerinde yapılan yasal olmayan düzenlemeler şeklinde ortaya çıkmaktadır¹⁹⁰. Bu tür hileler işletmenin gerçekte olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterilmesi ile sonuçlanabilir¹⁹¹.

İşletmenin mali durumunu olduğundan daha kötü gösterme; karlılığın düşük gösterilmesi yoluyla ortaklara daha az kâr dağıtımını yapılması veya vergi kaçırma düşüncesinden kaynaklanabilir. Vergi kaçırmak, işletme yönetimlerince yapılan muhasebe hilelerinin en önemli amaçlarından birisidir. İşletmeler, farklı farklı yöntemlerle gelirlerini düşürme gider ve maliyetlerini ise fazla göstererek, olması gerekenden az vergi ödeme çabası içerisinde girebilir. Bu durum, hazinenin önemli gelir kaynaklarından birisi olan vergi gelirlerini de olumsuz etkilemektedir¹⁹².

Ayrıca yöneticiler tarafından muhasebe hilesi yapılarak, işletmenin mali durumu olduğundan daha iyi gösterilmesi de mümkündür. Finansal performansın baz alındığı durumlarda yöneticiler ikramiye elde etmek amacıyla işletmenin mali durumunu olduğundan daha iyi gösterebileceklerdir. Bunun yanında işletmenin finansal amaç ve hedeflerine ulaşması yöneticilerin pozisyonlarını da korumalarına hatta yükseltmelerine imkân sağlayacaktır¹⁹³.

Gerek yöneticiler gerekse işletme sahiplerince muhasebe hilesine başvurulmasının sebepleri farklılık göstermekte olup bunlar şu başlıklar halinde sıralanabilir¹⁹⁴:

¹⁸⁹ Selim Bekçioğlu Ahmet Çoşkun Umut Tolga Gümüş, “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, **The Journal of Accounting and Finance**, Sayı:59, 2013, s.9.

¹⁹⁰ Bekçioğlu, Çoşkun, Gümüş, **a.g.m.**, s.9-10.

¹⁹¹ Özgür Çatıktaş, “Mali Tablo Hileleri”, **Denetişim**, Sayı: 8, 2011, s.20.

¹⁹² Bekçioğlu, Çoşkun, Gümüş, **a.g.m.**, s.10.

¹⁹³ Halil Söyler, “İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Hileler”, (Çevrimiçi) www.alomaliye.com/2003/08/30/isletme-yonetimleri-tarafından-yapılan-hileler/, 25 Temmuz 2019.

¹⁹⁴ Bkz. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.78; Söyler, **a.g.m.** (Çevrimiçi) 25 Temmuz 2019

- Vergi kaçırmak
- Zimmete geçirilen paranın gizlenmesi
- Ortakların birbirini aldatma istekleri
- Daha az kâr dağıtma duygusu
- Yolsuzlukların gizlenmesi
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma arzusu
- Daha fazla kredi alabilmek
- Borçlanma maliyetlerini azaltmak
- Kamuoyundaki işletme imajını güçlendirmek
- Borsadaki hisse fiyatlarını artırmak
- Yeni yatırımcılar çekmek

3. Muhasebe Hilelerinin Sınıflandırılması

Muhasebe sistemi içerisindeki hileler, eylemi gerçekleştirecek kişinin kabiliyetleri doğrultusunda ve hile eyleminin yapılış amacına göre çok farklı yöntemler ile yapılabilmektedir.

Özel'e göre muhasebede hileler, işletmenin mali yapısını yatırımcılara olduğundan daha iyi göstermek amacıyla yapılacak hileler; yabancı kaynakları mali tablolarda göstermemek veya gerçek değerinden daha az göstermek, işletmenin varlıklarının gerçek değerinden daha fazla gösterilmesi şeklinde yapılabilmektedir. İşletmenin ödeyeceği verginin azaltılması amacıyla yapılabilecek hileler ise; dönem gideri niteliğindeki gider kalemlerini aktifleştirerek, gelecek dönemlere aktarmak, dönem gelirlerini gelecek dönemlere aktarmak, tahsili mümkün olmayan ya da şüpheli alacakları saklamak (şüpheli alacaklara karşılık ayırmamak, değersiz alacakları zarar kaydetmemek), yabancı parası ile doğmuş borç ve alacakları kur farkı tahakkuk

ettirmek, duran varlıklara amortisman ayırmamak ya da olduğundan fazla ayırmak vb. şeklinde sınıflandırılabilir¹⁹⁵.

Muhasebede yapılan hileleri, hile yapanın kimliğine göre sınıflandırmak da mümkündür. Çalışan tarafından yapılan muhasebe hileleri; “varlıkların kötüye kullanılması (misappropriation of assets)”, yönetim tarafından yapılan hile ve usulsüzlükler ise “hileli finansal raporlama (fraudulent financial reportin)” şeklinde sınıflandırılabilir¹⁹⁶.

Doktrindeki bir başka görüşe göre, yönetim kademesi tarafından yapılan hileler; “malî tablo hileleri maddi gerçeklerin kasıtlı olarak yanlış sunulması, varlıkların kötüye kullanılması maddi gerçeklerin gizlenmesi, yasa dışı faaliyetler, rüşvet ve çıkar çatışması”; çalışanlar tarafından yapılan muhasebe hileleri ise, “zimmetine mal veya para geçirme, güvene dayalı verilen görevleri yapmama, entelektüel ve meslekî sırların çalınması ve diğer yasadışı faaliyetler” olarak sınıflandırılmaktadır¹⁹⁷.

Muhasebe hilesine yönelik diğer bir sınıflandırma ACFE tarafından yapılan; “varlıkların kötüye kullanılması, hileli finansal raporlama, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar” şeklindeki sınıflandırmadır¹⁹⁸.

Bununla birlikte doktrinde yaygın olarak muhasebe hilelerinin sınıflandırması “kasdî hatalar, kayıt dışı işlemler, zamanından önce veya sonra kayıt, uydurma hesaplar, belge sahtekârlığı ve bilanço oyunları” şeklindedir¹⁹⁹.

a. Kasdî Hatalar

Muhasebe bilimi için hata, muhasebe kayıtlarında ve buna dayalı olarak hazırlanan finansal tablolarda yapılan matematiksel yanlışlıklardan veya muhasebe

¹⁹⁵ Özel, “Muhasebe Hilesi Kavramı”, s.15.

¹⁹⁶ Bkz. Güredin, **a.g.e.**, s. 134., Kaval, **a.g.e.**, s.76.

¹⁹⁷ Bekçioğlu, Coşkun, Gümüş, **a.g.m.**, s. 11.

¹⁹⁸ Doğan, Kayakıran, **a.g.m.**, s.170.

¹⁹⁹ Bkz. Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, ss.76-86.; Batı, **a.g.e.**, ss.38-44.; Maliye Hesap Uzmanlar Derneği., **a.g.e.**, ss.78-82.; Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, **a.g.e.**, ss.52-55.; Irmak v.d., **a.g.e.**, ss.39-48.

prensiplerini gözden kaçırma, gerçek verilerin yanlış beyanlarıdır²⁰⁰. Bu tür hatalar, temelde unutkanlık, bilgi eksikliği veya dikkatsizlikten kaynaklanabilmektedir²⁰¹. Muhasebe hatalarının, belli bir amaca yönelik olarak bilerek, kasten yapılması halinde, muhasebe hilesinin varlığı aranabilir. Yani kasti hatalar, hileli işlem olarak nitelendirilebilir²⁰².

Hataların hileli bir özellik göstermesi, izlenmiş olan yollardan değil; kasıtlı olarak yapılmış olmalarından kaynaklanmaktadır. Kasıt ise kişinin iç dünyası ile ilgili bir durum olmakla birlikte fiilin kanundaki tanımının ve müeyyidesinin, bilerek ve istenerek işlenmesi halidir²⁰³.

Ancak yapılan hatanın kasten yapılan bir yanlışlık olup olmadığını ortaya koymak genellikle zordur. Bu sebeple yapılan yanlışlığın hata mı yoksa hile mi olduğu kararını vermek güçtür²⁰⁴. Örneğin bir sabit kıymetin maddi duran varlıklar arasında yer alması gerekirken giderleştirilmesi, bilgisizlik ya da dikkatsizlikten kaynaklanıyorsa hata olarak değerlendirilebilirken; bu işlemde kârı azaltma amacı ortaya konulabilirse veya aynı sonucu doğuran başka benzer hataların da varlığı tespit edilebilirse, yapılan işlemin kasıt unsurunu taşıdığı ortaya konularak muhasebe hilesinden söz edilebilecektir²⁰⁵. Kastın varlığı ispat edilemiyorsa, bahse konu yanlışlığın muhasebe hatası olarak kabulü gerekmektedir²⁰⁶.

b. Kayıt Dışı İşlemler

İşletmelerde gerçekleşen mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi; işlemin gerçekleşmesi, belgelendirme ve muhasebe defterlerine kayıt edilmesi aşamalarından

²⁰⁰ Çatıkkaş, **a.g.m.**, s. 19.

²⁰¹ Muhammet Bezirci, Nebi Salih Karahan, “Muhasebe Kayıt Sürecindeki Manipülasyonların Neden ve Sonuç İlişkisinin Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı:29, Nisan 2015, s. 226.

²⁰² Irmak v.d., **a.g.e.**, s.40.

²⁰³ Hiçşmaz, **a.g.e.**, s.26.; Batı, **a.g.e.**, s.38.

²⁰⁴ Maliye Hesap Uzmanlar Derneği, **a.g.e.**, s.79.

²⁰⁵ Tunay Aslan, Cevdet Kızıl, Aslı Din, “Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi: Yalova Örneği”, **Journal Of Social And Humanities Sciences Research**, C.IV, Sayı:5, 2017, s.1126.

²⁰⁶ Maliye Hesap Uzmanlar Derneği, **a.g.e.**, s.79.

oluşmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı işlemler, muhasebeleştirme sürecinin belgelendirme ve kaydetme aşamasında ortaya çıkabilen hilelerdir.

İşletmelerin her türlü işlem ve kayıtlarının geçerli bir belgeye dayanması muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatının bir gereğidir (VUK m.227). Bir kısım işlemlerin belgesiz yapılması ve bunun neticesinde defterlere kaydedilmemesi şeklinde ortaya çıkan ve genel olarak kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem kayıt dışı işlem olarak tanımlanmaktadır²⁰⁷. Sadece belgesi olmayan ekonomik değer hareketlerinin değil belgenin düzenlenmesine rağmen de işlemin kayıt dışı bırakılması ihtimal dahilindedir.

Kayıt dışı işlemler, işletme için yapılan mal ve hizmet alımlarında fatura almamak, alınan faturanın defterler kayıtlarına yansıtılmaması ya da işletmeden yapılan mal ve hizmet satışlarının bir kısmının faturasız olarak yapılması şeklinde olabilir. Bu işlemlerin temel amacı ise işletmenin gelirlerini gizlemek, vergi kaçırmak, işletmenin finansal tablolarının olduğundan farklı gösterilmesi olabilir. Örneğin mal ve hizmet alımlarında belge alınmayarak doğacak KDV'den kurtulma, işletme giderlerini düşük gösterme; yapılan satışlarda ise belge düzenlemeyerek gelirleri gizleme böylelikle vergi kaçırma amaçlanabilir²⁰⁸.

Kayıt dışı işlem yapan işletmelerin defter kayıtları gerçek durumu yansıtmadığından; ihtiyaca salih değildir. Aynı zamanda şartlar oluşmuş ise tespit edilen matrah farkları üzerinden re'sen tarhiyat gerektirir²⁰⁹. Kayıt dışı işlem vergilendirmenin eksik veya hatalı yapılmasının yanında, finansal tabloların aldatıcı sonuçlar doğurmasına, tablo kullanıcılarının verecekleri kararlarında hatalı değerlendirmelerde bulunmalarına sebebiyet verecektir²¹⁰.

²⁰⁷ Açık, **a.g.m.**, s. 356; Özçelik, Karataş Aracı, Keskin, **a.g.m.**, s.202.

²⁰⁸ Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.78.

²⁰⁹ **Re'sen Vergi Tarhı:** "Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır (VUK m.30)."

²¹⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s. 79.; Batı, **a.g.e.**, s. 39.

c. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

İşletmelerde meydana gelen mali işlem ve olayların düzenli bir şekilde ve zamanında muhasebe defterlerine kaydedilmesi gerekmektedir. Gerek işletmenin durumunu ve faaliyet sonucunu görme ihtiyacı; gerekse vergi ödevlerinin yerine getirilmesinin gereği olarak, işlemlerin defterlere kaydedilme zamanı belirli esaslara bağlanması gereklidir²¹¹. Bu esaslar VUK'un 219. maddesinde "Kayıt zamanı" başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre, muamelelerin gerçekleştiği andan itibaren 10 gün içinde muhasebe defterlerine kaydedilmesi esastır. Ancak aynı madde uyarınca, işlemlerin "muhasebe fişleri, primanota ve bordro" gibi yetkili imzasını taşıyan belgelere işlenmesi halinde, bu süre 45 güne kadar uzayabilmektedir (VUK. m.219/f.b). Bununla birlikte serbest meslek erbapları ise işlemlerini günü gününe kazanç defterine kaydetmek zorundadır (VUK. m.219/f.c). Kayıt sürelerine uyulması, muhasebede dönemsellik kavramının da bir gereğidir²¹².

Muamelenin, gerçekleşme tarihinden önce veya kayıt zamanı ile ilgili madde hükmünde tanınan sürelerden sonraki herhangi bir tarihte kayıtlara alınması; kasıtlı bir amacın varlığı şüphesini doğurabilir²¹³.

Vergilendirme dönemi sonuna yakın bir tarihte gerçekleşen satış işleminin kaydının kasıtlı olarak bir sonraki döneme sarkıtılması, doğacak vergiyi öteleme amacıyla yapılabilir. Bilanço dönemi sonrasında tahsil edilecek bir alacağın tahsil edilmiş gibi kayıtlara alınması ise işletmenin likit varlıklarının olduğundan daha yüksek gösterilmesi amacıyla yapılabilecek kayıt zamanı ile ilgili hilelerdendir. Dolayısıyla zamanından önce veya sonra kaydetme şeklinde yapılan bu tür hileler;

²¹¹ Akif Akarca, Mehmet Şafak, "Defter Tutma ve İşlemlerin Kayıt Zamanı", **Dünya Gazetesi**, 20 Nisan 2017, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-tutma-ve-islemlerin-kayit-zamani/359003>, 29 Temmuz 2019.

²¹² **Dönemsellik Kavramı:** "İşletmeler istisna haller dışında ömürlerinin sonu olmadığı varsayımı üzerine kurulurlar. Ancak sınırsız ömürlerinin belirli periyotlara (hesap dönemlerine) ayrılması gerekir. Çünkü sınırsız ömre sahip işletmenin faaliyet neticelerinin bu periyotlarda karşılaştırılması gerekir. Dönemsellik, bu ihtiyacı ifade eden muhasebenin temel kavramıdır." Bkz. 1 Sıra No'lu MSUGT, (Çevrimiçi), 29 Temmuz 2019.

²¹³ Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.79.

daha çok vergilendirme dönem sonlarına veya mali tablo hazırlanma takvimine yakın tarihlerde ortaya çıkabilen muhasebe hilelerindendir²¹⁴.

d. Uydurma Hesaplar

Muhasebede, kayıtların gerçek durumu yansıtması ve usulüne uygun olarak yapılması esastır. Aynı zamanda bu kayıtların objektif belgelere dayandırılması gerekmektedir. Uydurma hesaplar, gerçekte olmayan bir alım/satım işleminin olmuş gibi gösterilmesi, ticari ilişkileri olmayan hayali kişiler adına hesap açılması şeklinde yapılan muhasebe hilesidir. Uydurma hesaplar daha çok gerçekte var olan bir işlem neticesinde hesaplarda ortaya çıkan eşitsizliğin giderilmesi, maliyetlerin artırılması, hasılatın gizlenerek vergi matrahının azaltılmasında kullanılan hile türlerindendir²¹⁵.

Bu yöntemde, hasılatı düşük göstermek ya da giderleri şişirmek maksadıyla fiktif kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılır ve böylece yapılan işlemler olduklarından farklı şekillerde kayıtlara yansıtılmış olur²¹⁶. Burada hem işlem hem de bu işlemin belgesi vardır. Ancak belge ile işlemin içeriği birbirinden farklıdır²¹⁷.

Gerçek bir kişiye belgesiz olarak satılan bir mal, işleme konu olmayan bir kimseye olduğundan daha düşük bir bedelle satılmış gibi fatura edilir. Böylece elde edilen hasılat ile faturadaki tutar arasındaki fark gizlenmiş, uydurma hesaplara aracılığı ile kayıt dışı bırakılmış olur²¹⁸.

İşletmenin faturasız olarak yaptırdığı bir hizmetin, vergi mükellefi olmayan bir kimseden daha yüksek bir tutarda alınmış gibi belge düzenleyerek kayıtlara alınması ile maliyetler uydurma hesaplarla şişirilebilir. Böylelikle gerçekte olduğundan daha yüksek bir maliyetle işlemin kayıtlara alınması neticesinde oluşan fark usulsüz bir şekilde işletme dışına çıkarılabilecektir²¹⁹.

²¹⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.80; Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.80.

²¹⁵ Batı, **a.g.e.**, ss.38-39.; Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.80.; Açık, **a.g.m.**, s.356.

²¹⁶ Açık, **a.g.m.**, s.357.

²¹⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.80.

²¹⁸ Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.80.

²¹⁹ Batı, **a.g.e.**, ss.38-39.; Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.80.; Açık, **a.g.m.**, ss.356.-357.

e. Belge Sahtekarlığı

İşlemlerin gerçek durumu gösteren, usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayalı olarak kaydedilmesi; muhasebe verilerinin güvenilirliğini sağlamada ilk ve en önemli aşamayı oluşturmaktadır²²⁰. Bunun yanında işletmelerin, vergi kanununa göre tuttıkları ve üçüncü kişilerle olan muamele ve münasebetlerine dair kayıtlarını tevsik etmeleri de gerekmektedir (VUK m.227). Kayıtların tevsiki amacıyla verilmesi alınması zorunlu olan belgeler VUK'un 229 ile mükerrer 242. maddeleri arasında ayrıntılı düzenlenmiştir²²¹.

Belge sahtekârlığı diğer bir ifade ile geçersiz mali belge kullanımı; uygulamada maliyet veya giderleri artırma, bunun sonucunda vergi yükünü azaltma düşüncesine dayanmakla birlikte; bazen de mal veya hizmeti satan kişinin fatura vermemesi sebebiyle bu işlemin belgelendirilmesi mecburiyetinden de kaynaklanabilmektedir²²². Belgeler aracılığı ile yapılacak hileler kayıtların sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye dayandırılması şeklinde ortaya çıkabilmektedir.

Sahte belge, gerçekte olmayan bir işlem ve muamelenin varmış gibi gösterilmesi amacıyla düzenlenen belgelerdir. Bu itibarla herhangi bir teslim edilen mal ya da ifa edilen hizmet olmaksızın tertip edilen belgeler “sahte belge” hükmündedir²²³. Belgesiz alınan malın tevsiki amacıyla konuyla ilişkisi bulunmayan başka bir firmadan alınan fatura ile belgelendirilmesi halinde bu faturalar sahte belge olmaktadır²²⁴.

²²⁰ Hanefi Ayboğa, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, **Mali Çözüm**, Sayı:56, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, (çevrimiçi) <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-56/--2020, 29 Temmuz 2019>.

²²¹ Buna göre kayıtların tevsikinde kullanılacak belgeler; “fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu taşıma listesi, günlük müşteri listesi, muharebe evrakı vb.”dir. Oktar, **Vergi Hukuku**, s.274.

²²² A. Bumin Doğrusöz, “Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler”, **Yaklaşım**, Ekim 2008, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9259&arananKey=sahte%20belge, 29 Temmuz 2019>.

²²³ Mehmet Maç, “Yanıltıcı Belgeler ve Sahte Belgeler İle İlgili Hapis Ve Ağır Hapis Cezalarında Hatalı Anlayış ve Uygulamalar”, **Yaklaşım**, Şubat 2002, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1801, 30 Temmuz 2019>.

²²⁴ **Yargıtay 11. C.D., 08.07.2009 Tarih ve E:2008/18017 K:2009/8773 Sayılı Kararı**: “Belgesi olmayan bir satın alma işleminin, başka mükellef tarafından düzenlenen faturayla belgelendirilmesi

Sahte belge kullanmadaki amaç, belgeyi düzenleyen için komisyon şeklinde haksız kazanç sağlamak; kullanan için ise maliyet ve giderlerini şişirip vergi matrahını düşürmek, böylece daha az ya da hiç vergi ödememek olabileceği gibi hak edilmeyen vergi indiriminden yararlanmak da olabilir²²⁵. Genellikle sahte belge düzenleyenler bu gayrimeşru işi meslek edinmiş; belli bir yüzde karşılığında belge düzenleyen, küçük çaplı örgütlenmiş kişi ve işletmeler de olabilirler²²⁶.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede ise gerçekte var olan bir işleme veya duruma dayanma hali söz konusudur. Ancak burada var olan gerçek muamele veya durumun miktarı ya da mahiyetinin gerçeğe aykırı şekilde yansıtıldığı bir belgelendirme söz konusudur. Belgenin miktar itibariyle gerçeğe aykırılığı, fiyatın veya tutarın eksik/fazla gösterilmesidir²²⁷. Diğer bir ifade ile mal ya da hizmetin miktarı, değeri gerçeğinden az veya çok gösterilen; alıcısı ya da satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş olan; mal tesliminin ya da hizmet ifasının gerçek olduğu, buna karşılık belge düzenlemeye yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen ya da adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine bir başkası adına düzenlenmiş belgeler (kullanıcı bakımından) muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir²²⁸. Yanıltıcı belgelerde güdülen amaç sahte belge kullanımında güdülen amaca benzemektedir.

f. Bilanço Oyunları

Muhasebe, muhasebe bilgilerinden yararlananlara işletmenin varlıkları, borçları ve öz sermayesi ile ilgili mali nitelikteki bilgileri sağlayarak; işletmenin faaliyet sonuçlarının varlıkları, borçları ve öz sermayesi üzerindeki etkisiyle ilgili güvenilir bilgiler sağlayarak, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar

durumunda, gerçekte var olan bir alımsatım olmadığından faturaların sahte olduğu kabulünü gerektirir...” (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-ceza-dairesi-e-2008-18017-k-2009-8773-t-08-07-2009>, 30 Temmuz 2019.

²²⁵ Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Açıklamalı-İctihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Seçkin, 2002, s. 222.

²²⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.81.

²²⁷ Serkan Açar, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:58, 2005, s.282.

²²⁸ 84 Seri No’lu KDV GT., 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

almada; gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgileri bilançolar aracılığı ile sağlamaktadır²²⁹.

Bilançolar aracılığı ile sunulan bu bilgiler ile muhasebe hem işletmeye hem de bilgi kullanıcılarına²³⁰ daha geniş bir anlamda kamuya hizmet sunmaktadır. Bu sebeple ürettiği bilgilerin bilgi kullanıcılarının ihtiyaç, istek ve sorularını cevaplayabilecek nitelik ve kalitede; doğru, güvenilir, açık ve zamanlı olması gerekmektedir²³¹. Bilançoların hazırlanmasında esas alınacak ilkeler ve standartlar belirlenerek, işletme tarafından raporlanan bilgilerin bu niteliklere sahip olması ve uygulama birliği sağlanması amaçlanmaktadır. Bu düzenlemelere rağmen bazı işletmeler, finansal verilerini ve faaliyet raporlarını gerçekte olduğundan farklı göstermek üzere, bu bilgiler üzerinde oynamalar yapabilmektedir.

İşletmenin gerçek durumunu olumlu veya olumsuz gösteren bu oynamalar, işlemlerin kaydedilmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında işletme ortaklarının ve/veya yöneticilerinin taraflı davranışı sonucu, üçüncü kişilerin aleyhine yapılan hilelerdir²³².

Bilanço hileleri, bazı kaynaklarda bilanço maskeleymesi olarak nitelendirilmekte olup bilançoda iyileştirmeye yönelik maskelemeler bilanço güzelleştirmesi; kötüleştirmeye yönelik maskemeler ise bilanço kötüleştirmesi şeklinde alt başlıklarda incelenmektedir²³³. Ancak maskelemek, bir şeyin gerçek görüntüsünü örtmek, saklamak, gizlemek amacıyla kullanılan bir tür örtü; makyajlamak ise daha güzel ve bakımlı gösterme faaliyetidir. Bu sebepten bilançolar üzerinde oynanan oyunlar bilanço maskeleymesi ve bilanço makyajlaması olarak iki şekilde incelemeyi tercih etmekteyiz.

²²⁹ Hanifi Ayboğa, "Muhasebe-Hukuk İlişkisi", **Mali Çözüm**, Sayı:68, Temmuz-Ağustos-Eylül 2004, s.36.

²³⁰ **Bilgi kullanıcıları:** Muhasebe tarafından üretilen verilere dayanılarak hazırlanan mali tablolardaki bilgilere göre karar alanları ifade etmektedir. Bilgi kullanıcıları; işletme ortakları, yöneticiler, yatırımcılar, kredi kuruluşları, çalışanlar, sivil toplum kuruluşları ve devlet şeklinde sıralanabilir.

²³¹ Cemal Elitaş, Oğuzhan Aydemir, Bilge Leyli Elitaş, "Muhasebe Açısından Kamu Güveni: Türk Ceza Kanunu'nun İncelenmesi", **Mali Çözüm**, Sayı:93, Mayıs-Haziran 2009, s. 41.

²³² Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s. 84.

²³³ Bkz. Irmak v.d., **a.g.e.**, ss.48-49.

(1) Bilanço Maskelemesi

Bilanço maskelemesi, işletme performansının, mali durumunun ve kâr rakamlarının olduğundan daha düşük göstermek amacıyla mali tablo düzenleme usul ve esaslarına aykırı olarak yapılan bilanço hileleridir. Stokların ve iktisadi kıymetlerin, değerinin altında değerlendirilmesi sonucunda olduğundan az gösterilmesi bilanço maskelemesine yönelik örneklerdendir²³⁴.

Bilançoların kötüleştirilmesine yönelik yapılan maskelemenin amacı; vergi kaçırmak, kâr dağıtmamak veya az dağıtmak, ayrılmak isteyen ortaklardan veya ölen ortakların mirasçılarından ortaklık paylarının ucuza alınması, hisselerin değerini düşürerek borsada spekülasyon yapmak, işletmenin alacaklıları ile daha avantajlı anlaşmalar yapmak olabilir²³⁵.

(2) Bilanço Makyajlama

Bilanço makyajlaması, maskelemede olduğu gibi işletme bilançosunun normal şekilde düzenlenmemesini ifade etmektedir. Maskelemeden farklı olarak işletmenin kredibilitésini iyileştirerek borçlanma maliyetlerini azaltmak, hisse senetlerinin fiyatlarını artırmak, kamuoyunda işletmenin imajını güçlendirerek politik maliyetlerden korunmak, yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek gibi amaçlarla işletmenin mali ve iktisadi yapısının olduğundan iyi gösterilme hali söz konusudur. Bilanço makyajlanması bilançonun olumlu yönde maskelenmesi olup bazı kaynaklarda bilanço güzelleştirmesi olarak da ifade edilmektedir²³⁶.

Varlıkların değerlerinin olduğundan daha yüksek gösterilmesi, amortisman ayrılmaması, şüpheli alacak kaleminin düşük ya da hiç gösterilmemesi, gider yazılması gereken masrafların aktifleştirilmesi, cari dönem giderlerinin sonraki döneme aktarılması, gelecek dönem gelirlerinin cari dönem geliri olarak gösterilmesi,

²³⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.82.

²³⁵ İrmak v.d., **a.g.e.**, s. 51.; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s. 82.

²³⁶ Akif Akarca, Mehmet Şafak, “Muhasebe Hileleri ve Muhasebede Manipülasyon ve Vergi Cezaları”, **Dünya Gazetesi**, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/muhasebe-hileleri-ve-muhasebede-manipulasyon-ve-vergi-cezaları/11286>, 07 Ağustos 2019.; İrmak v.d., **a.g.e.**, ss.49-51.; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, ss.82-83.;

satılmayan malların satılmış gibi gösterilmesi, bilanço makyajlamaya yönelik hilelere örneklerdir²³⁷.

4. Muhasebe Hilesine Benzer Kavramlar ve Muhasebe Hilesinden Farkı

a. Muhasebe Manipülasyonu

Manipülasyon kelime anlamı itibariyle, yönlendirme, seçme, ekleme ve çıkarma yoluyla bilgileri değiştirmeyi ifade etmektedir²³⁸.

Muhasebede manipülasyon ise muhasebe kayıt ve işlemlerinin; muhasebenin temel ilke, standart ve esaslarında izin verilen esnekliklerinden faydalanma suretiyle; işletmenin finansal durumu ve faaliyet neticelerini işletmeye kaynak sağlayanlar arasında refah transferini sağlayacak şekilde tasarlanmasıdır. Diğer bir ifade ile firmanın deftere geçme durumunda olduğu kayıtları, ilke ve standartlara aykırı bir şekilde, bilerek veya bilmeyerek yanlış kaydetme, firmanın faaliyetlerini manipüle ederek firmayı olduğundan başka bir boyuttu gösterme işlemidir²³⁹.

Muhasebede yapılan bu manipülasyonlar finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları üzerindeki algılarını etkilemeye yönelik olup, en önemli hedefi yatırımcılar. Bu sebepten muhasebe manipülasyonu ile hisse fiyatını etkileme, halka arz edilebilme, yatırımcı düşüncelerini etkileme amaçlanır. Ayrıca borçlanabilme, vergi avantajı sağlama gibi amaçlarla yapılabileceği düşünüldüğünde vergi idaresi ve kredi kuruluşlarının da muhasebe manipülasyonunun hedefleri arasında yer aldığı görülmektedir²⁴⁰.

²³⁷ Öznur Çorbacı, Ebubekir Doğan, “Bilanço Makyajlama Yöntemleri ve Örnek Şirket İncelemesi”, **9. Ulusal İşletmecilik Kongresi Bildiriler Kitabı**, Zonguldak, 6-8 Mayıs 2010, ss. 83-84, (Çevrimiçi) <https://w3.beun.edu.tr/wp-content/uploads/2013/08/yayinlar/9.UiK.pdf>, 08 Ağustos 2019.

²³⁸ TDK, (Çevrimiçi) <http://sozluk.gov.tr>, 08 Ağustos 2019.

²³⁹ Cemal Küçüksözen, Güray Küçükkocaoğlu, “Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Amprik Bir Çalışma”, 1 st International Accounting Conference on the Way to Convergence, **MÖDAV**, 3-5 November 2004, (Çevrimiçi) <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/kisiselearningmanipulation2.pdf>, 08 Ağustos 2019.

²⁴⁰ Demir, Bahadır, **a.g.m.**, s.104.; Küçüksözen, Küçükkocaoğlu, **a.g.m.**, s.8

İşletmenin durumunu olduğundan farklı göstermek maksadıyla finansal verilerini değiştirme için uygulanacak muhasebe manipülasyon yöntemleri; “kâr yönetimi, kârın istikrarlı hale getirilmesi, büyük temizlik muhasebesi, yaratıcı muhasebe uygulamaları, agresif muhasebe, hileli finansal raporlama” olarak altı başlıkta toplanabilir.

(1) Kâr Yönetimi

Kâr yönetimi; önceden belirlenmiş bir hedefe ulaşmak için kârların etkin bir şekilde manipüle edilmesi, istenen sonuca ulaşmak amacıyla kârların bir takım işlemler ve isteğe bağlı muhasebe yöntemleri yoluyla düzeltilmesini ifade etmektedir. Yöneticiler, önceden belirlenen kâr hedeflerine ulaşmak için bazı gider kalemlerinde kesintiye gitmek, değerlendirme ve amortisman yöntemlerinin seçimi, masrafların aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi tercihleri ile kâr yönetiminde bulunabilmektedir²⁴¹.

Yöneticileri kâr yönetimine yönlendiren sebepler yöneticilerin ünlerini arttırmak, mevcut pozisyonlarını korumak, prim gelirlerini yükseltmek gibi kişisel çıkarlardan kaynaklanacağı gibi her türlü yasal düzenlemelerden kaynaklanan firmaya ait politik riski ve maliyeti düşürmek gibi şirket çıkarlarından da kaynaklanmaktadır²⁴².

(2) Kârın İstikrarlı Hale Getirilmesi

Kârın istikrarlı bir trend sürdürdüğü, dolayısıyla şirketin kârlılığına ilişkin riskin az olduğu izlenimi vermek amacıyla, kârın çeşitli muhasebe uygulamaları ve faaliyetlere ilişkin kararlarla değiştirilmesidir²⁴³. Böylece kâr elde etme açısından çok

²⁴¹ Evrim Altuk Özden, Başak Ataman, “Kâr Yönetimi ve Yöntemleri”, **Öneri Dergisi**, C.XI, Sayı:42, Temmuz 2014, ss.13-21.

²⁴² Gökhan Özer, Murat Özcan, “ Kâr Yönetimi Uygulamaları Karşısında Öğretim Elemanları, Meslek Mensupları ve Denetçiler Arasındaki Etik Yargı Farklılıkları”, **Journal of Yasar University**, C.VII, Sayı:31, Yıl:2013, s.5163.

²⁴³ Küçüksözen, Küçükkocaoğlu, **a.g.m.**

başarılı olunan yılların kârları daha az kârlı geçen yıllara paylaştırılır ve istikrarlı bir şirket görüntüsü oluşturulmaya çalışılır²⁴⁴.

Kârın istikrarlı hale getirilmesi uygulamasının temel hedefi, ard arda gelen dönemlerde şirketin elde etmiş oldukları kâr rakamlarındaki dalgalanmaları azaltarak, piyasanın ve hissedarların şirket hakkındaki risk algılarını etkilemektir²⁴⁵.

(3) Büyük Temizlik Muhasebesi

Genellikle işletmelerde yönetim değişikliği dönemlerinde gelir azaltan ihtiyari tahakkuklar yapılması veya bazı verimsiz varlıkların bilançodan çıkarılıp gidere dönüştürülmesi suretiyle büyük temizlik yapılarak yüksek kârın azaltılmasıdır²⁴⁶. Böylece bir taraftan geçmiş yönetimin görevde olduğu dönemlerin olduğundan daha zararlı, diğer taraftan gelecek dönemlerin daha kârlı olduğu izlenimi verilmesine yönelik işlem ve uygulamalardır²⁴⁷.

(4) Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Yaratıcı muhasebe uygulamaları, genellikle işletmenin arzu edilmeyen mevcut finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gizlemek veya değiştirmek için kullanılan yöntem ve yaklaşımların bütününe verilen isimdir²⁴⁸. Dolayısıyla kazanç yönetimi ve gelir düzgünleştirme gibi uygulamaların yanında, yaratıcı muhasebe uygulamaları manipülasyon ve aldatma gibi finansal tablo kullanıcılarının yanlış yorumlama yapmasına neden olan bir dizi muhasebe uygulamasını içine alan daha genel bir kavramdır²⁴⁹. Diğer bir ifade ile yaratıcı muhasebe, muhasebe ilkelerinin agresif biçimde uygulanması ve kâr yönetimi veya kârın istikrarlı hale getirilmesi için atılan

²⁴⁴ Aydın Alber Yüce, “Sermaye Piyasasında Manipülasyon”, **TBB Dergisi**, Sayı:98, 2012, s.379.

²⁴⁵ Tülay Yel, Meziyet Sema Erdem, “Karları İstikrarlı Hale Getirme Uygulamalarının Hisse Senetleri Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketlerde Tespit Edilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı:138, Kasım-Aralık 2016, s.57.

²⁴⁶ Mustafa Kılıç, Samet Evcı, “Muhasebe Manipülasyonlarının Tespitinde Kullanılan Modeller”, **Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.I, Sayı:1 Haziran 2017, s.70.

²⁴⁷ Küçüksozen, Küçükkocaoğlu, **a.g.m.**

²⁴⁸ Tuğba Dölen, “Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Açısından Borsa İstanbul’da İşlem Gören Gıda Sektöründeki Şirketler Üzerine Bir Uygulama”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, C.VIII, Sayı:1, 2016, s.577.

²⁴⁹ Nermin Çıtak, “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır?”, **Mali Çözüm**, Sayı:91, 2009, Ocak-Şubat 2009, s.84.

bütün adımlar dahil olmak üzere muhasebe manipölasyonunun bütün aşamalarıdır²⁵⁰. Fiktif gelirin muhasebeleştirilmesi, faiz giderlerinin aktifleştirilmesi, amortisman süresinin uzatılması, gelir kalemlerinin hesap gruplarının değıştirilmesi (Örneğın olağandışı gelirlerin faaliyet geliri gibi gösterilmesi) yaratıcı muhasebe uygulamalarına dair bazı örneklerdir²⁵¹.

Muhasebe kurallarında bazen birden fazla seçenek sunulur, farklı yöntemler öngörölür, geniş esneklikler tanınır. Bu yöntemlerin, seçeneklerin ve esnekliklerin yalnızca belli kişi veya grupların lehine sonuçlar doğuracak şekilde kullanılması yaratıcı muhasebe uygulamaları anlamına gelir²⁵². Örneğın işletmenin şube açılışı için yapmış olduğı harcamalar VUK'un 282. maddesinde ilk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) gideri olarak değerdendirileceğı, yapılan giderlerin aktifleştirilmesinin ise ihtiyari olduğı ifade edilmiştir. Bu seçimlik düzenlemede, kârın yüksek çıkmasını isteyen işletmeler şube açılışına yönelik harcamaların aktifleştirilmesini tercih ederek yaratıcı muhasebe uygulamasında bulunacaklardır.

Yaratıcı muhasebe ile hilenin ortak noktaları; her ikisinin de kasıt unsuru içermesi, finansal tabloların olduğundan farklı sunulması veya gerçeğı saptırma ve bir amaca hizmet edilmesi nedenleriyle yanlış sunumun mevcut olmasıdır²⁵³. Fakat ayrılan nokta hileli finansal raporlamanın tamamıyla genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına mevcuttaki hukuki düzenlemelere aykırı oluşudur. Yaratıcı muhasebe ise mevcuttaki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelere aykırı olmamakla birlikte; hileli olma potansiyeline sahip, gelecekte hilenin kapsamına dahil edilebilme olasılığı yüksek uygulamalardır²⁵⁴.

²⁵⁰ Demir, Bahadır, **a.g.m.**, s.111.

²⁵¹ Bilge Leyli Elitaş, "Muhasebe Manipölasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:58, Nisan 2013, s. 48.

²⁵² Dölen, **a.g.m.**, s. 577.

²⁵³ Atar, **a.g.m.**, s. 41.

²⁵⁴ Murat Ocak, Fırat Çoşkun Güçlü, "Muhasebe Manipölasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve", **Uluslararası Alanya İşletme Faköltesi Dergisi**, C.VI, Sayı:3, 2014, s.129.

(5) Agresif Muhasebe

İşletmenin finansal tablolarının süslenmesi kapsamında muhasebe standart ve politikalarının zorlanarak gerçekleşmemiş veya kesinleşmemiş gelirlerin kaydedildiği ve döneme ait giderlerin gelecek dönemlere aktarıldığı yöntemdir²⁵⁵. Kârı yüksek göstermek amacıyla, konsinye satışların ve faturası kesilmiş ancak henüz müşteriye sevk edilmemiş mal tutarlarının satış geliri olarak kaydedilmesi, ayrıca faaliyetlere ilişkin bazı harcama ve giderlerin sonraki dönemlere ertelenmesi agresif muhasebe uygulamalarına örnek olarak verilebilir²⁵⁶. Agresif muhasebe uygulamasının bir bölümü de duran varlık amortismanı ile ilgilidir. Yöneticiler, muhasebe ilke ve standartlardaki esneklikten faydalanarak varlığın faydalı ömrü çok uzun ve hurda değerini olduğundan yüksek gösterebilir. Böylece amortisman gideri azaltılabilir, dönem kârı sunî olarak üst seviyelere çekilebilmektedir²⁵⁷. Dolayısıyla agresif muhasebe uygulamasında temel amacın, kârı yükselterek işletmenin performansı ile ilgili izlenimi değiştirmek olduğu görülmektedir²⁵⁸.

(6) Finansal Hile

Finansal hile, finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla tablolardaki tutarların veya dipnotların kasıtlı biçimde yanlış aktarılması, bu tablolarda yer alması gereken tutarların yer almaması ve/veya olmaması gereken tutarların yer almasıdır²⁵⁹. Kısaca finansal tabloları önemli ölçüde yanlış gösteren herhangi bir eylem finansal hile olarak ifade edilmektedir²⁶⁰. Aldatıcı finansal raporlama olarak da adlandırılmaktadır²⁶¹.

Finansal hileler genellikle tepe yöneticiler tarafından yapılmakla birlikte kendisi bir sonuç olmaktan çok bir sonuca gitme aracıdır. Bu sonuç, işletmenin mali

²⁵⁵ Elitaş, **a.g.m.**, s.48.

²⁵⁶ Küçüksözen, Küçükkocaoğlu, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 08 Ağustos 2019.

²⁵⁷ Demir, Bahadır, **a.g.m.**, s.114.

²⁵⁸ Elitaş, **a.g.m.**, s.48.; Demir, Bahadır, **a.g.m.**, s.114.

²⁵⁹ İdris Varıcı, “Hileli Finansal Raporlama açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi”, **Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi**, Sayı:5 Ocak 2012, s.126; Demir, Bahadır, **a.g.m.** s.111.

²⁶⁰ Bezirci, Karahan, **a.g.m.**, s. 225-226.

²⁶¹ Bkz. Küçüksözen, Küçükkocaoğlu, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 08 Ağustos 2019.

durumunu olduğundan daha iyi göstererek yeni yatırımcı çekmek olabileceği gibi, yöneticinin itibarını korumak, daha fazla prim elde etmek de olabilir²⁶².

b. Varlıkların Kötüye Kullanımı

Varlıkların kötüye kullanılması işletme varlıklarının çalınması ya da amaç dışı usulsüz kullanımını ifade etmekte olup, genellikle işletme çalışanlarınca nispeten küçük ve önemli olmayan miktarlarda gerçekleştirilir. Ancak işletmelerin varlıkları yöneticileri tarafından da kötüye kullanılabilir²⁶³.

Kötüye kullanma; tahsilatların zimmete geçirilmesi veya silinmiş alacakların tahsilatının kişisel hesaplara yönlendirilmesi, stokların ya da hurdaların kişisel kullanım için veya satılmak üzere çalınması, işletmenin maddi varlıklarının çalınması; teknolojik bilgilerin rakip işletmelere satılması, alınmayan mal ve hizmetler için fiktif satıcılara ödeme yapılması, olmayan çalışanlara ödeme yapılmış gibi gösterilmesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir²⁶⁴.

Varlıkların kötüye kullanılması, çalışanları tarafından şahsi menfaat sağlamak amacıyla işletmeye karşı yapılan hileler olmakla birlikte, muhasebe hileleri ise genellikle işletmenin sahip ve/veya yöneticileri tarafından daha az vergi ödemek, finansal performansı olduğundan daha iyi göstermek gibi amaçlarla başta devlet olmak üzere üçüncü kişileri aldatma eylemidir. Ancak işletmede muhasebe çalışanlarınca yapılan tahsilatın zimmete geçirilmesi durumunun gizlenmesi için muhasebede hilenin yapılabileceği göz ardı edilmemelidir.

c. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar

Yolsuzluk geniş ve genel bir kavramdır. Kamu veya özel sektörde çalışan memur, işçi, serbest meslek mensubu, tüccar, esnaf, herkes tarafından, her türlü hukuk ya da etik kulların ihlal edilmesidir²⁶⁵.

²⁶² Bozkurt, **İşletmenin Kara Deliği Hile – Çalışan Hileleri**, s.65.; Çıtak, **a.g.m.**, s.87.

²⁶³ Kaval, **a.g.e.**, s.80-81; Güredin, **a.g.e.**, s.134.

²⁶⁴ Bkz. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²⁶⁵ Sadettin Gültekin, “Vergi Yolsuzluğunun Mali Etik ve Ekonomik Kalkınma Açısından Analizi”, **E-Yaklaşım**, Sayı:193, Ocak 2009, (Çevrimiçi)
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9620> 15 Ağustos 2019.

Avrupa Konseyi tarafından 4 Kasım 1999 tarihinde imzaya açılan Yolsuzluğa Karşı Özel Hukuk Sözleşmesi'nin 2. maddesine göre yolsuzluk; *“bir görevin ifasına ya da haksız bir komisyondan veya hak edilmemiş bir yarardan veya böyle bir hak edilmemiş yarar vaadinden fayda sağlayanın, lazım gelen davranışına etki eden haksız bir komisyonun veya diğer hak edilmemiş bir yararın veya böyle bir yararla ilgili vaadin doğrudan ya da dolaylı olarak talep edilmesi, sunulması, verilmesi ya da kabul edilmesi”*dir²⁶⁶.

İşletmelerde yaşanan yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar ise bir görevin kişisel menfaat uğruna kötüye kullanılması; çalışanın, işletme faaliyetinde işverenin veya bir başkasının haklarını göz ardı ederek gücünü yanlış bir biçimde kendisine ve/veya bir başkasına yarar sağlama amaçlı kullanmasıdır²⁶⁷.

Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlara, rüşvet, satın alma usulsüzlükleri, ihaleye fesat karıştırma, şirketin ekonomik gücünü kendi çıkarına kullanma gibi örnekler verilebilir²⁶⁸.

5. Kanuna Karşı Hile Müessesesi ve Muhasebe Hilesi

Bireyler zaman zaman hukuk düzeninin menettiği hukuki veya iktisadi bir netice elde etmek için icrası hukuken caiz başka bir muamelede bulunurlar²⁶⁹. Böylece bir taraftan cevaz verilmeyen muamelenin sonuçları doğarken diğer taraftan görünüşü hukuka uygun bir işlemin icrası ile hukuk düzenine aykırılık oluşmamaktadır²⁷⁰. Bu tip bir işlemin belirgin örneği, avukatlık kanununa dair düzenlemeyi bertaraf etmek amacıyla alacağın devredilmesidir. Meselâ, (A)'nın avukatlık yapması herhangi bir sebeple yasaklanmıştır. (B)'ye ait alacak için takip işlemlerini yürütmek isteyen (A), alacağın devri hükümleri çerçevesinde (B)'nin alacağını devralır ve sanki kendi

²⁶⁶ Sözleşme, 4852 sayılı Kanun ile TBMM'de 17.4.2003 tarihinde kabul edilmiştir.

²⁶⁷ Mahmut Yardımcıoğlu v.d., “Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.IV, Sayı:2, 2014, s.172; Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile – Çalışan Hileleri**, s.9.

²⁶⁸ Mustafa Kocameşe, “İşletmelerde Suistimal (Yolsuzluk) Risklerinin Yönetimi”, **Mali Çözüm**, Sayı:127, Ocak-Şubat 2015, s.201.

²⁶⁹ Eren, **a.g.e.**, s.345.

²⁷⁰ Şefik Taylan Akman, “Vergi Hukukunda ‘Peçeleme’ Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:66, Sayı:3, Yaz 2008, s.28.

alacağı imiş gibi takip işlemlerini gerçekleştirir²⁷¹. Bu işlem ile hukuk düzeninin emredici bir kuralla yasakladığı bir sonuç, kanunun izin verdiği başka bir kurumla elde edilmek istenmektedir²⁷².

Kanun koyucunun gerçek amacına aykırı olarak hukuken caiz, ancak sonuç itibariyle gerçek amacı bertaraf eden bu tür hak kazanımları kanuna karşı hile kavramı ile ifade edilmektedir²⁷³.

Buradaki hile kelimesine, günlük konuşma lisanındaki anlam verilmemelidir. Hile, genellikle kandırma, aldatma anlamında kullanılırken, kanuna karşı hile deyiminde, kandırmadan ziyade, kanun koyucunun gerçek iradesini bertaraf etme anlamı vardır²⁷⁴. Hukuk düzeni, böyle bir durumda tarafların ulaşmak istedikleri hukukî sonucu kabul etmez²⁷⁵. Diğer bir ifade ile kanuna karşı hile müessesesi ile kanunu dolanmaya tevessül edenler kanunsuz fiil işlemiş sayılacaklar ve kanuna karşı hile ile amaçlanan kanuni korumadan mahrum kalacaklardır²⁷⁶.

Kanuna karşı hileden bahsedebilmek için kanun koyucunun emredici bir norma karşı hilede, hem bertaraf edilmek istenen normla ulaşmak istenen amacı, hem de bu amaca ulaşmak için takip edilen yolu yasaklamış olması gerekmektedir. Bu durumda, yasaklanan amacı elde etmek için yapılan bütün işlemler kanuna karşı hile olarak değerlendirilecektir²⁷⁷.

Diğer taraftan yapılan işlemin bizatihi kanunen yasaklanmamış olması, ancak işlem sonucunda elde edilen neticenin emredici hükümlere aykırı bulunması durumunda kanuna karşı hileden bahsedilecektir. Aksi halde varılmak istenen hedefe yönelik sadece gidilen yolun/yöntemin yasaklanması; amacın yasaklanmaması

²⁷¹ Ayan, **a.g.e.**, s.187.

²⁷² Eren, **a.g.e.**, s.346.

²⁷³ Ahmet Cahit İyilikli “Kanuna Karşı Hile Kavramının Boşanma (Aile) Hukukundaki Görünümünün Suç Genel Teorisi Meseleleri Bağlamında İrdelenmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:12, Yıl:4, Ocak 2013, s.260.

²⁷⁴ Ünal Somuncuoğlu, “7129 Sayılı Bankalar Kanunun 38. Maddesi ve Kanuna Karşı Hile”, **Ticaret Hukuku Dergisi**, C.VIII, S:4, 1976, s.127.

²⁷⁵ Ayan, **a.g.e.**, s. 187.

²⁷⁶ Adem Sinat, “Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası ve Kanuna Karşı Hile Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:354, Şubat 2011, s.125.

²⁷⁷ Eren, **a.g.e.**, s.346.

durumunda seçilecek başka bir yol/yöntem ile amaca ulaşılması, kanuna karşı hile olarak değerlendirilmeyecektir²⁷⁸.

Bir işlemin kanuna karşı hile olarak değerlendirilebilmesi için bazı özellikleri taşıması gerekmektedir. Bunlardan birincisi, bu işlemin yapılması emredici bir hukuk kuralı ile yasaklanmasıdır²⁷⁹. Diğer bir özellikse muamelenin, bu yola başvuranların işlerine gelmeyen kanun hükümlerini bertaraf etmek amacıyla yapılmış olmasıdır²⁸⁰. Kanuna karşı hileli işlemin sonuncu özelliği, hile kastının varlığıdır. Kast ise suçun manevi unsuru olup, bilerek ve öngörerek bir suçun işlenmesini ifade eder. Bu da suçlunun iradesidir²⁸¹.

Bir özel hukuk kavramı olan kanuna karşı hile müessesine yönelik kanunlarımızda bağımsız bir düzenleme bulunmamaktadır. Daha çok hakkın kötüye kullanılması yasağı²⁸², muvazaa ve peçeleme kuralları ile çözüm yoluna gidilmektedir²⁸³.

²⁷⁸ Mehmet Yıldırım, “Kanuna Karşı Hile Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2006, Sayı:302, s.72.

²⁷⁹ Eren, **a.g.e.**, s.346.

²⁸⁰ Osman Fazıl Berki, “Devletler Hususi Hukukunda Kanuna Karşı Hile”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.I, Sayı:3, Ocak 1944, s.409, (Çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/218/1828.pdf>, 12 Eylül 2019.

²⁸¹ Tüben Pedük, “Kanuna Karşı Hile, Muvazaa, Peçeleme ve Vergi Planlaması Kavramları”, **Yaklaşım**, Sayı:155, Kasım 2005, s.82.

²⁸² 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’n 2. maddesinde “*Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz*” şeklinde düzenlenerek, hakkın amacına aykırı kullanılması halinde aykırı kullanılan kısmın hukuk düzenince korunmayacağı, “kanuni himayenin” kalkacağı belirtilmiştir. Bu genel ahlaki sınırlamaya göre, hakkını kullanırken bunu kötüye kullanan şahsın kötüye kullandığı hak kesimi veya hakkın olağan ve yasal sınırlar içerisinde kullanılması gerektiği ölçüsünü aşan kısım, kanun tarafından korunmayacaktır. Örneğin bir arsa sahibinin, sadece mülkiyet hakkına dayanarak komşusunun gün ışığından istifade etmesini engelleyecek şekilde yüksek bir duvar yapması, başka haklı bir sebep yoksa dürüstlük kuralına aykırıdır. Kanuna karşı hile ile hakkın kötüye kullanılması yasağı birbirine benzemekte, fakat bunlar aynı değildirler. Kanuna karşı hile durumunda kanunun bir hükmü dolanılmakta, amacı dışında kullanılmakta ve ondan kanunun başka bir hükmünün yasakladığı sonuca varılmak istenmektedir. Hakkın kötüye kullanılması ise, kanundan veya sözleşmeden doğan bir hakkın, amacına uygunluk dışında kullanılması durumu söz konusudur. Bkz. Fatma Alaslan, “Medeni Hukuk’da Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.I, Sayı:2, Ekim 2016, ss.420-427; Zafer Zeytin, Ömer Ergün, **Türk Medeni Hukuku**, Ankara, Seçkin, Eylül 2018, s.67.

²⁸³ İyilikli, **a.g.m.**, ss.259-260.

a. Muvazaa

Bütün hukuk dallarında ortaya çıkan ve tarihsel olarak uzun yıllar öncesine kadar uzanan muvazaa, ülkemizde yapılan birçok işlemde karşımıza çıkabilmektedir²⁸⁴. Bu sebepten muvazaa kavramının sınırlarının belirlenerek unsurlarının ortaya konulması önem arz etmektedir.

(1) Muvazaa Kavramı

Muvazaa, etimolojik olarak Arapça olan ve Türkçe’de “danışıklı dövüş”, “danışıklılık” ve “şike” olarak ifade edilmektedir²⁸⁵. Osmanlıca-Türkçe Sözlük’te ise muvazaanın karşılığı olarak “iki kişinin karşılıklı birleşerek yalandan iş görmesi” şeklinde açıklama yer almakta ancak tam karşılığı bulunmadığından “muvazaa” kelimesi kullanılmaktadır²⁸⁶.

Muvazaanın tanımına yönelik pozitif hukukumuzda bir hüküm bulunmamakta sadece TBK’nın 19. maddesinde²⁸⁷ muvazaaya dair bir açıklama yer almaktadır. Bu maddede, muvazaa tanımlanmamış, sadece muvazaalı bir işlemde esas olanın gerçek durum olduğuna vurgu yapılmıştır²⁸⁸.

Doktrinde ise muvazaanın tarifine yönelik birçok tanıma rastlanmaktadır. Bu tanımlarda dikkat çeken husus muvazaanın temel unsurlarında birleşildiği; ancak kapsamı, hükümleri ve neticeleri gibi hususlarda hem doktrinde hem de uygulamada

²⁸⁴ Burhan Gündoğdu, “Muvazaa ve Peçeleme”, **Yaklaşım**, Sayı:193, Ocak 2009, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=9563>, 14 Eylül 2019.

²⁸⁵ Burhan Gündoğdu, “Muvazaa I – Özel Hukukta Muvazaa”, **Vergi Dünyası**, Sayı:287, Temmuz 2005, s.98.

²⁸⁶ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Muvazaa”, **Yaklaşım**, Sayı:156, Aralık 2005, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6052&arananKey=vergi%20hukukunda%20muvaza>, 18 Eylül 2019.

²⁸⁷ Madde 19: D. Sözleşmelerin yorumu, muvazaalı işlemler

“Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır.

Borçlu, yazılı bir borç tanımına güvenerek alacağı kazanmış olan üçüncü kişiye karşı, bu işlemin muvazaalı olduğu savunmasında bulunamaz.”

²⁸⁸ Gündoğdu, “Muvazaa I - Özel Hukukta Muvazaa”, s.98.

mutabakatın sağlanamadığıdır²⁸⁹. Doktrinde muvazaaya yönelik bazı tanımlar şunlardır:

Muvazaa; yapılan anlaşmanın hiçbir şekilde sonuç doğurmayacağı yönünde ya da görünürdeki sözleşmeden başka bir sözleşmenin hüküm doğurması yönünden tarafların anlaşmalarıdır²⁹⁰. Her iki taraf da, gerçek iradelerine uymayan görünüşte bir işlem yapmak için anlaşarak, beyan ve irade arasındaki uygunsuzluğun bilinci içinde bulunmaktadır²⁹¹. Dolayısıyla taraflar ister yalnız bir görünüş oluşturmayı ister ikinci bir gizli işlem yapmayı arzu etmiş olsunlar, görünüşteki (zahiri) işlem tarafların gerçek iradelerine uymadığından, ilke olarak herhangi bir sonuç doğurmaz²⁹².

Bir diğer tanıma göre muvazaa, tarafların kendi aralarında herhangi bir hüküm doğurmayacağı yönünde anlaşarak; üçüncü şahısları kandırmak amacıyla, kendi gerçek iradelerine uymayan uygunsuzluk halidir²⁹³. Beyan edilen görünürdeki irade ile gerçek iradeleri arasındaki bu uyumsuzluğa “muvazaa” denilmektedir. Yapılan işleme ise muvazaalı işlem denilmektedir²⁹⁴. Örneğin, üçüncü kişilere borcu olan ve mallarının haczelmesini istemeyen bir kimse, alacaklılarını aldatmak amacıyla mallarını arkadaşına temlik etmesi, muvazaalı bir işlemidir. Zira burada gerçek bir devir söz konusu değildir²⁹⁵. Görünüşteki bu işlem, taraflar için hiçbir sonuç doğurmayacağı yönündeki muvazaa anlaşmasına örnek teşkil etmektedir.

Vergi hukuku açısından muvazaanın tanımına bakıldığında, vergi yükümlülüklerini hafifletmek veya ortadan kaldırmak için mükellefler aralarında göstermelik bir anlaşma yapabilirler. Kurulan bu sözleşme normal hukuk kurallarına uygun olmakla birlikte gerçekte vergi idaresini aldatma amacı söz konusudur. Vergiye

²⁸⁹ Eraslan Özkaya, **Açıklamalı – İctihatlı İnançlı İşlem ve Muvazaa Davaları**, Ankara, Seçkin, Mart 2017, s.184.

²⁹⁰ Elif Yılmaz, “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa İle Mukayesesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVII, Sayı:1-2, Yıl:2013, s.1770.

²⁹¹ Eren, **a.g.e.**, s.325.

²⁹² Yargıtay Hukuk Genel Kurulu (YHGK), 28.05.2008 Tarih ve E.2008/399, K.2008/408 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/hukuk-genel-kurulu-e-2008-4-399-k-2008-408-t-28-05-2008>, 14 Eylül 2019.

²⁹³ Esener, **a.g.e.**, s.8.; Eren, **a.g.e.**, s.324.

²⁹⁴ Doğan Şenyüz, “Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, **Yaklaşım**, Sayı:185, Mayıs 2008, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=8739>, 14 Eylül 2019.

²⁹⁵ Eren, **a.g.e.**, s.325.

tabi işlemi, vergi miktarı, matrahı ortadan kaldırmak amacıyla yapılan ve gerçek amacından saptırılan sözleşmeler vergi bakımından muvazaalı sayılacaktır²⁹⁶. Muvazaalı işlemler, ekonomik işlemlerde oluşabileceği gibi ekonomik işlemin belgelenmesinde, muhasebeleştirilmesinde ya da mali tablolara yansıtılmasında da oluşabilir²⁹⁷. Kiracı ile kiralayan arasında, vergi idaresini aldatmak amacıyla kurulan görünüşte ve gerçek kira bedellerini içeren iki farklı sözleşme vergi hukukundaki muvazaaya örnek olarak verilebilir. Tarafların irade ve beyan arasındaki bu uyumsuzluğun sebebi düşük stopaj ödemek, kiralayanın gelirini düşük göstererek doğacak vergiyi asgariye indirme ve vergi idaresini aldatma çabasından kaynaklanabilir²⁹⁸.

(2) Muvazaanın Unsurları

Muvazaa müessesini açıklamaya yönelik yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere bir muvazaalı işlemin dört unsuru bulunmaktadır. Bunlar, görünürdeki (muvazaalı) işlem, muvazaa anlaşması, üçüncü kişileri aldatma kastı ve gizli işlemidir.

i. Görünürdeki İşlem

Görünürdeki (zahiri) diğer bir deyişle muvazaalı işlem, tarafların gerçek iradelerini yansıtmayan, üçüncü kişileri aldatmak maksadıyla yapılan işlemidir²⁹⁹. Burada taraflar hukuki işlemi sırf üçüncü kişiler açısından görünüşte yapmakta, işlemin kendileri açısından hiçbir sonuç doğurmayacağı hususunda anlaşmış bulunmaktadır³⁰⁰. Örneğin kiracısını çıkarmak isteyen, ancak kendisi yönünden şartların sağlanamaması sebebiyle çıkaramayan mülk sahibinin, tahliye davası açma koşullarına sahip üçüncü bir kişiye görünüşteki bir sözleşme ile kiralananı devrettiği sözleşme görünüşteki işlemidir³⁰¹.

²⁹⁶ Tuncer, “Vergi Hukukunda Muvazaa”, (Çevrimiçi) 18 Eylül 2019.

²⁹⁷ Salih Özel, “Vergi Hukukunda Muvazaa”, **Yaklaşım**, Sayı:156, Aralık 2005, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6052&arananKey=muvaza>, 22 Eylül 2019.

²⁹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, ss.27-29.

²⁹⁹ Aziz Erman Bayram, “Peçeleme ve Muvazaa Kurumları İle Bu Kurumların Karşılaştırılması”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.II, S.2, Ekim 2017, s.36.; Eren, **a.g.e.**, s.325.

³⁰⁰ Orhan Eroğlu, **Açıklamalı-İçtihatlı Tasarrufun İptali Davaları İle Muvazaa Davaları ve Karşılaştırılması**, Ankara, Seçkin, Mart 2019, s.220.

³⁰¹ Özkaya, **Açıklamalı – İçtihatlı İnançlı İşlem ve Muvazaa Davaları**, ss.184-185.

ii Muvazaa Anlaşması

Muvazaanın ikinci unsuru olan muvazaa anlaşması, tarafların muvazaalı (zahirî) muamelenin kendi aralarında hiçbir hüküm ifade etmediği ve sırf üçüncü şahıslara karşı calî (sahte, uydurma) bir muamele yapmak hususunda aktettikleri gizli bir anlaşmadır. Muvazaa anlaşması muvazaanın varlığı için gerekli bir şarttır³⁰².

Muvazaa anlaşması şekil şartı aranmayan; yazılı yahut sözlü olarak yapılabilen sözleşmelerdir³⁰³. Dolayısıyla resmi şekilde yapılması gereken bir sözleşmeye, örneğin taşınmaz satışına ilişkin muvazaa anlaşmasının sözlü olarak da yapılması mümkündür³⁰⁴. Muvazaa anlaşmasının, görünürdeki (muvazaalı) işlem ile aynı anda veya ondan önce yapılması şarttır³⁰⁵.

iii. Üçüncü Kişileri Aldatma Kastı

İrade ve beyan arasında bilerek yapılan uygunsuzluğun amacı başka bir görünüş ortaya koymak suretiyle üçüncü kişileri aldatmaktır. Esasen bu amaç olmazsa muvazaalı sözleşmeyi yapmaya gerek kalmayacaktır³⁰⁶. Bir diğer ifade ile muvazaa anlaşması yapılmasının temelinde yatan sebep, görünürdeki işlemin aldatmaca niteliğinin dışarıdan gizlenmesiyle ulaşılmak istenen amaçtır³⁰⁷. Muvazaadaki amaç üçüncü kişileri aldatmak olduğundan ve bunu tarafların bilerek ve isteyerek yapması durumundan dolayı, aldatma kastı muvazaanın zorunlu şartıdır³⁰⁸.

iv. Gizli İşlem

Gizli işlem muvazaa türlerinden sadece nisbî muvazaada söz konusu olur³⁰⁹. Nisbî muvazaada taraflar bir sözleşme yapmak amacını taşımakla birlikte gerçek iradelerine uygun olan bu sözleşmeyi görünüşteki başka bir sözleşme ile örterek gizlerler. Görünüşteki sözleşme tarafların gerçek irade ve arzularını yansıtmadığı

³⁰² Esener, **a.g.e.**, s.20.; Eren, **a.g.e.**, s.326.

³⁰³ Eren, **a.g.e.**, ss.325-326.

³⁰⁴ Bayram, **a.g.m.**, s.38

³⁰⁵ Özkaya, **Açıklamalı – İctihatlı İnançlı İşlem ve Muvazaa Davaları**, s.187.

³⁰⁶ **A.e.**, s.187.

³⁰⁷ Bayram, **a.g.m.**, s.39.

³⁰⁸ Funda Can, “Muvazaa ve Muris Muvazaası”, **Konya Barosu Dergisi**, C.II, Sayı:1, Ocak 2018, s.45.

³⁰⁹ Eren, **a.g.e.**, s.326.

halde, taraflarca asıl yapılmak istenilen gizli sözleşme gerçek irade ve amaçlarına uygun olarak düzenlenir³¹⁰. Görünüştaki sözleşme arkasına gizlenmiş olan ve taraflarca istenen bu işleme (sözleşmeye) gizli işlem denir³¹¹.

(3) Muvazaanın Türleri

Muvazaalı muameleler, hizmet ettiği amaç doğrultusunda mutlak (adi) muvazaa ve nisbî (mevsuf) muvazaa olmak üzere ikiye ayrılır. Muvazaada amaç; taraflarca yapılan muamelenin sonuç doğurmaması, sadece üçüncü kişilere görünüşte olması veya hüküm ve sonuç doğurmasının arzulandığı gizli bir işlemin de var olup olmamasına göre belirlenir³¹². Şayet taraflar arasındaki muvazaalı muamelede herhangi bir gizli işlem mevcut değilse “mutlak muvazaa”, gizli bir işlem mevcutsa “nisbî muvazaa” söz konusu olmaktadır³¹³.

i. Mutlak Muvazaa

Tarafların gerçekte yapmayı arzuladıkları gizli bir işlemin bulunmamasına rağmen varmışçasına görünürde bir işlem yapmış olmaları hali mutlak muvazaadır³¹⁴. Alacaklılarından mal kaçırmak amacıyla mallarını bir yakınına devretmiş gibi gösterme mutlak muvazaaya örnek teşkil etmektedir. Burada görünüşteki işlem satım olup, taraflar, gerçekte hiçbir sözleşme (işlem) yapmak istememekte, görünürdeki sözleşme ile sadece üçüncü kişileri aldatmaktadır³¹⁵.

ii. Nisbî Muvazaa

Nisbî muvazaa, taraflarının gerçek iradelerine uygun bir hukuki işlem (gizli işlem) meydana getirmeleri; ancak söz konusu işlemi gizlemek ve böylece üçüncü kişileri aldatmak amacıyla aslında yapmayı istemedikleri görünürdeki bir işlem de

³¹⁰ Özkaya, **Açıklamalı – İctihatlı İnançlı İşlem ve Muvazaa Davaları**, s.188.

³¹¹ Eren, **a.g.e.**, s.326.

³¹² Yılmaz, **a.g.m.**, s.1774.

³¹³ Gündoğdu, “Muvazaa I - Özel Hukukda Muvazaa”, s.100.

³¹⁴ Özel, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 22 Eylül 2019.

³¹⁵ Eren, **a.g.e.**, s.327.

yapmaları durumundaki muvazaadır³¹⁶. Burada taraflar aralarında akdettiği bir sözleşmeyi, gerçek iradelerine uymayan bir başka sözleşme ile gizlemektedir³¹⁷.

Nisbî muvazaada mutlak muvazaadan farklı olarak, taraflar bir sözleşme yapmak istemektedirler. Ancak yapmak istedikleri sözleşmeyi açıkça yapmamakta, gerçek iradelerine uymayan görünüşte yaptıkları başka bir sözleşme ile gizlemektedirler³¹⁸. Dolayısıyla mutlak muvazaanın aksine nisbî muvazaada tarafların gerçek iradelerine uygun gizli bir sözleşme, diğeri ise bu sözleşmeyi gizlemek amacıyla yapılan sözleşmeme olmak üzere iki sözleşme mevcuttur³¹⁹.

(4) Muvazaanın Sonuçları

Muvazaaya dair sadece TBK'nın 19. maddesinde muvazaalı işlemler başlığı altında bir düzenleme bulunmasına rağmen, TBK'da ve diğer kanunlarımızda muvazaalı işlemlerin hüküm ve sonuçlarını düzenleyen herhangi bir kanun hükmü bulunmamaktadır. Bu husustaki ilkeler mahkeme içtihatları ve doktrince belirlenmiştir³²⁰.

Muvazaanın türleri bölümünde de ifade edildiği üzere mutlak muvazaada taraflar sadece görünürde (muvazaalı, zahiri) bir muamele yapmak istemekteyken; nisbî muvazaada ise hem görünüşte işlem hem de gizli (hakiki) işlem olmak üzere iki işlem bulunmaktadır.

Görünürdeki işlem, üçüncü kişileri aldatmak, onlara kendi hakiki iradelerine uymayan bir durumu mevcut gibi göstermek maksadıyla yapılan işlemdir³²¹. Diğer bir ifade ile tarafların gerçek iradelerine uygun olarak yapmak istedikleri işlem değildir. Sözleşmelerde tarafların birbirine uygun irade beyanları sonuç doğurur³²². Bu sebepten görünürdeki işlem hem özel hukuk hem de vergi hukuku açısından başlangıçtan itibaren geçersizdir³²³. Görünürdeki işlem diğer bir ifade ile muvazaalı

³¹⁶ Bayram, **a.g.e.**, s.40.

³¹⁷ Eroğlu, **a.g.e.**, s.229.

³¹⁸ Özkaya, **Açıklamalı – İctihatlı İnançlı İşlem ve Muvazaa Davaları**, s.190.

³¹⁹ Yılmaz, **a.g.m.**, s.1774.

³²⁰ Özkaya, **Açıklamalı – İctihatlı İnançlı İşlem ve Muvazaa Davaları**, s.195.

³²¹ Esener, **a.g.e.**, s.49.

³²² Eren, **a.g.e.**, s.330.

³²³ Yılmaz, **a.g.m.**, s.1775.

işlemin geçersiz olması demek, yapılan işlemin hüküm ve sonuç doğurmaması demektir³²⁴. Görünürdeki işlemin hükümsüzlüğü herkes tarafından zamanaşımına tabi olmaksızın her zaman ileri sürülebilir³²⁵. Ayrıca tarafların muvazaalı işlemi bilerek isteyerek yapmış olmaları sebebiyle zarara uğramış olsalar bile zararlarını isteyemezler³²⁶.

Gizli işlem, nisbî muvazaayı mutlak muvazaadan ayıran ve tarafların gerçekte yapmayı istedikleri işlem olup geçerli olması bazı şartlara bağlıdır. Kanunlarımızda açık bir hüküm yoksa da, gerek öğretide gerek uygulamada kabul edildiği üzere gizli işlem, tarafların gerçek iradelerine uygun olarak düzenlendiğinden, kanunların bir sözleşmede aradığı şekil ve esasa ilişkin koşulları taşıdığı takdirde geçerlidir³²⁷.

Muvazaalı muamelelerdeki görünürdeki işlem ve gizli işlemin sonuçları vergi hukuku bakımından da farklılık arz etmektedir. Görünürdeki işlem sırf üçüncü kişileri aldatmak kastıyla yapıldığından, taraflar arasında muvazaalı anlaşma gereği ekonomik sonuç doğurmadığından vergiyi doğuran olayı oluşturmaz dolayısıyla vergilendirme bakımından dikkate alınmaz. Buna karşılık görünürdeki işlemin altında saklanan gizli sözleşme (saklanan), sonuçları istenen işlem olması halinde ve ekonomik sonuçlar da doğuruyorsa, gizli işlem geçerli sayılarak vergilendirilecektir. Böylece tarafların vergiden kurtulmak için yaptıkları işlem, etkisiz kalacaktır³²⁸.

b. Peçeleme

Kanuna karşı hile müessesinin vergi hukukuna özgü bir yansıması olan peçeleme kurumu, vergiyi doğuran olayın ve vergi kanunlarının yorumlanmasında ekonomik yaklaşım ilkesinin esas alınması sonucu olarak ortaya çıkmış kavramdır. Mükellefler zaman zaman kanun hükümlerinin yorumlanmasında, kanunun amaçladığı sınırları aşan yorum yapma eğiliminde olabilmektedir. Bir diğer ifadeyle,

³²⁴ Gündoğdu, “Muvazaa I – Özel Hukukta Muvazaa”, s.101.

³²⁵ Bayram, **a.g.m.**, s.47.

³²⁶ Özkaya, **Açıklamalı – İhtihatlı İnançlı İşlem ve Muvazaa Davaları**, s.197.

³²⁷ Eren **a.g.e.**, s.335; Esener, **a.g.e.**, s.59; Özkaya, **a.g.e.**, s.205.

³²⁸ Bayram, **a.g.m.**, s.55; Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Muvazaa II”, **Yaklaşım**, Say:81, Eylül 1999, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=2851>, 25 Eylül 2019.

mükellefler vergi kanunlarını, amacı dışında ve dolanarak vergi yükümlülüklerini ortadan kaldırmaya veya azaltmaya yönelik davranışlarda bulunabilirler³²⁹.

Aynı zamanda mükellefler vergisel saik veya menfaat beklentisiyle özel hukukta geçerli olan sözleşme serbestisinden yararlanarak vergi doğuran işlemi kısmen yahut tamamen dolanma veya gizleme yoluna gidebilirler. Bu durumda özel hukuk ilişkileri vergisel saiklerle kötüye kullanılmış olur³³⁰.

Vergiden kaçınmak isteyenlerin bu çabalarının engellenmesi ancak vergilendirmede gerçek ekonomik boyutun dikkate alınmasıyla mümkün olur. Vergilendirmede gerçek ekonomik boyutun dikkate alınması ise gerek vergi kanunlarının yorumlanmasında gerekse de vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin belirlenmesinde ekonomik yaklaşımdan hareket edilmesi anlamına gelmektedir³³¹.

Ekonomik yaklaşım ise vergi doğuran işlemlerin tespitinde ve vergi mevzuatının yorumlanmasında hukuki biçimlerinin ötesine geçilerek gerçek ekonomik özellikleri ile içeriklerinin esas alınmasıdır³³². Öğretide ekonomik yaklaşım kavramının yanında “ekonomik irdeleme”, “ekonomik yorum”, “özün biçime üstünlüğü”, “ekonomik öz”, “ekonomik görüş tarzı”, “ekonomik açıdan bakış”, “ekonomik düşünme tarzı”, “ekonomik mantıksal değerlendirme” ve “rasyonel ekonomik yaklaşım” gibi deyimssel açıdan farklı fakat işlevsel açıdan çok yakın kavramlar da kullanılmaktadır³³³.

Ekonomik yaklaşım, vergi kanunlarının varlık sebebi ve konuluş amacı olarak belirli ekonomik durumların tespit edilmesine yönelen amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü özel bir şekli olup; ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum olmak üzere iki unsuru içinde barındıran bir üst kavramdır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ekonomik irdeleme; uygulanacak hukuk

³²⁹ Şenyüz, “Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, (Çevrimiçi) 14 Eylül 2019.

³³⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. bs., Bursa, Ekin Kitabevi, 2018, s.69.

³³¹ Bayram, **a.g.m.**, s.16.

³³² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.27.

³³³ Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Temmuz 2018, s.13.

kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması ise ekonomik yorum olarak ifade edilmektedir³³⁴.

Ekonomik yaklaşım ile yapılmak istenen özün önceliğini yakalamak, özün ne olduğunu bulup ortaya çıkararak, vergiyi doğuran olaya yol açan ekonomik ilişkinin gerçek mahiyetine ulaşmaktır³³⁵. Vergilendirme ekonomik bir olay olduğundan, vergiyi doğuran olayın saptanmasında ve olaya vergi kanunlarının uygulanmasında, olayları ve hukuku pür hukuksal görünüş şekillerine göre değil, ekonomik anlam ve içeriklerine göre değerlendirerek gerçek durumun ortaya konulmaya çalışılmasıdır³³⁶.

Vergi mevzuatında herhangi bir vergilendirme işleminde vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınacağı hükmü ekonomik yaklaşım ilkesinin hukuki dayanağını ifade etmektedir (VUK m.3/B). Bu hüküm ile vergi doğuran olayın tespitinde iktisadi gerçeğin ön planda tutulması gerektiği, iktisadi gerçeğin hukuki görünüme ağır bastığı ve işlemin maddi boyutunun önemli olduğu vurgulanmaktadır³³⁷.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulanma alanı ile ilgili çarpıcı örnek “para faizsiz – ev kirasız” sözleşmeleridir. Bu sözleşme taraflardan birinin sahip olduğu gayrimenkulünü kira almadan bir başkasının kullanımına tahsis etmesi; kiracının ise gayrimenkulü tahsis edene faizsiz ödünç para vermesi ile kurulmaktadır. Tarafların ortak amacı özel hukukun “karma sözleşme” biçimini kullanarak vergiyi doğuran olayın vukuunu engelleyerek vergiden kaçınmaktır. İdare ve yargı organları ekonomik yaklaşım ilkesi gereği faizsiz ödünç para vermeyi; bedelsiz kiralamayı kabul etmeyerek sözleşmenin taraflarına vergi tarhına karar vermektedir³³⁸.

Para faizsiz – ev kirasız örneğinde olduğu gibi vergi kanunlarının vergilendirmesini öngördüğü bir hukuki işlem ile ulaşılmak istenen bir iktisadi sonuca, vergi kanunlarının vergilendirilmesini açıkça öngörmediği başka bir hukuki işlem ile

³³⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.63.; Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, Eylül 2018, s.27.

³³⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.69.

³³⁶ M. Kâmil Mutluer, N. Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 4. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2014, s.48.

³³⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.69.

³³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.28.

ulaşılmaya çalışılabilir. Bu durum hukuken kabul edilebilir olmasına rağmen, vergiyi ortadan kaldıracak veya azaltacak işlemlere itibar edilmeyip olay ekonomik yönüyle değerlendirmeye tabi tutulduğunda hangi sonuca ulaşılıyorsa ona göre yorum yapmak gerekir³³⁹.

Ekonomik yaklaşım ile önlenmeye çalışılmak istenen vergiyi dolanmaya yönelik özel hukuk muameleleri, vergi hukuku öğretisinde “peçeleme” kavramı kapsamında ele alınarak incelenmektedir³⁴⁰.

(1) Peçeleme Kavramı

Vergi hukukunda muvazaa kavramı ile karşılaştırılan, peçeleme kavramı ekonomik yaklaşım ile bağlantılı; kanuna karşı hilenin vergi hukuku alanındaki yansıması olan bir kavramdır³⁴¹. Gerek peçeleme kavramı gerekse peçeleme sözleşmelerine dair mevzuatımızda ismen veya kavram olarak yer verilmemiş olup, kavram vergi normları temelinde literatür tarafından üretilmiştir³⁴².

Kaneti’ye göre, “*olağan ve doğal olarak, vergi yasasının vergilendirme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemiyle elde etmesi gereken bir iktisadi sonucu, vergi yasalarınca vergilendirme konusu sayılmamasından yararlanmak üzere, olağan ve doğal kullanımı dışında başvurulmuş başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemine ‘peçeleme işlemi’ ya da ‘perdeleme işlemi’ denmektedir*”³⁴³.

Öncel, Kumrulu, Çağan’a göre, “*vergi yükümlülükleri ve sorumlulukları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacına yönelik yaptıkları sözleşmelere ‘peçeleme sözleşmesi’*” adı verilir³⁴⁴.

³³⁹ Mutluer, Dayanç, **a.g.e.**, s.48.

³⁴⁰ Bayram, **a.g.m.**, s.17.

³⁴¹ Gökçay, **a.g.e.**, s.168.

³⁴² Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.70; Gökçay, **a.g.e.**, s.168.

³⁴³ Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:131, Temmuz 1992, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1041>, 11 Ekim 2019.

³⁴⁴ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.28.

Şenyüz, Yüce, Gerçek'e göre ise, *“mükellefler vergi kaçırmak amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan sayılmayacak şekilde kötüye kullanmalarına ‘peçeleme (perdeleme)’ bu eylemi esas alan işleme de ‘peçeleme işlemi’ denir”*³⁴⁵.

Tanımlardan anlaşılacağı üzere peçelemeyle, somut maddî olayın kanunda öngörülen hukukî sonuçlarının meydana gelmesinin önüne geçilmek ya da meydana gelmemesi gereken avantajlı bir hukukî sonucun doğması sağlanmak istenmekte; böylece normun öngörülmesindeki amacın engellenmesi söz konusu olmaktadır³⁴⁶.

Ulusal mevzuatta her ne kadar peçeleme kavramı tanımlanmamış olsa da vergi normlarının dolanılmasını engellemeye yönelik hükümler de bulunmaktadır. İşletmelerin örtülü sermaye (KVK m.12) ve transfer fiyatlandırması (KVK m.13) ile vergi matrahlarını aşındırmalarını engelleyen hükümler uygulamada sıklıkla karşılaşılan peçeleme hükümlere örnek teşkil etmektedir³⁴⁷.

(2) Peçelemenin Unsurları

Mükellef veya vergi sorumlusunun özel hukuk biçimlerini kullanarak yaptığı bir işlemin, peçeleme kapsamında değerlendirilebilmesi için bazı unsurları barındırması gerekmektedir. Bunlar:

- Peçelemenin varlığından söz edebilmek için birinci unsur, vergi yasası, vergi dışı hukukun ve özellikle özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine dayalı olarak vergiyi doğuran olayı tanımlamış olmalıdır³⁴⁸. Dolayısıyla eğer bir vergi kuralında özel hukuka ait bir kavram ekonomik içeriğinden bağımsız bir biçimde kullanılmışsa peçelemeden söz edilemez³⁴⁹.

- Özel hukukun düzenleme imkanlarının vergi kanunlarınca kullanılması peçeleme için tek başına yeterli şart değildir. Bunun yanında, vergi yükümlüsü, vergi kanunlarında yer alan vergi doğuran olayı dolanmak için çeşitli hukuksal kalıp ve

³⁴⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.70.

³⁴⁶ Bayram, **a.g.m.**, s.18.

³⁴⁷ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.64; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.71; Bayram, **a.g.e.**, s.27; Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012.

³⁴⁸ Kaneti, **a.g.m.** (Çevrimiçi) 11 Ekim 2019.

³⁴⁹ Bayram, **a.g.m.**, s.26.

biçimleri veya bir diğer ifadeyle belirli işlem tiplerini olayların doğal akışına uygun olmayan şekilde kötüye kullanmış olmalıdır³⁵⁰.

- Bir peçeleme işleminde üçüncü unsur vergisel menfaat temin etmektir. Vergisel menfaatten kasıt ise bu işlem yoluyla yükümlülerin vergiyi doğuran olayın kısmen veya tamamen meydana gelmesine engel olmak; haksız bir şekilde vergisel bir avantajdan yararlanmaktır³⁵¹.

(3) Peçelemenin Sonuçları

Vergi hukukunda, peçeleme işlemleri neticesinde oluşan iktisadi sonucun geçerli sayılması, herkesin mali gücü nispetinde vergilendirilmesi ve vergilemede eşitlik prensibi açısından önemli bir tehdittir. Daha açık bir ifadeyle mali gücü bulunan bir kimsenin peçeleme sebebiyle vergilendirilmemekte; bu ise aynı mali güce sahip kimselerin farklı vergilendirilmesine sebep olacaktır³⁵².

Peçeleme ile hedeflenen gerçek bir iktisadi muamelenin üzeri örtülerek vergiyi doğuran olayın gizlenmesi olduğundan, bu tür sözleşmeler özel hukuk bakımından geçerli olmasına karşın; vergi bakımından ise gizlenmeye çalışılan iktisadi neticenin esası geçerlidir³⁵³. Gizlenen iktisadi neticenin esasının dikkate alınması ise vergilendirmenin dolanılan vergi normunun amacına uygun olarak yapılması, uygunsuz işlemin yerine uygun bir işlem yapılsaydı nasıl bir ekonomik sonuç ortaya çıkacaksa vergilendirmenin o ölçüde yapılmasını ifade etmektedir³⁵⁴.

Yükümlü veya sorumlularca gerçekleştirilen işlemlerde peçelenen bir işlemin varlığının idare tarafından tespit edilmesi halinde uygulanacak bazı vergisel yaptırımlar bulunmaktadır. Bu yaptırımlardan biri peçeleme işlemini gerçekleştirenler

³⁵⁰ Erdem Ateşgöğü, “Kâr Payının Peçeleme İşlemleri İle Gizli Şekilde Dağıtılması”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmalı Dergisi**, Cilt:17, Sayı:3-4, Ocak 2011, s.116; Bayram, **a.g.m.**, s.26.

³⁵¹ Hakan Akgül, “Peçelemenin Özellikleri, Unsurları ve Vergi Hukuku Bakımından Sonuçları”, **Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.III Sayı:5, Haziran 2016, s.78.

³⁵² Mehmet Yücel, “Vergi Baskısı Karşısında Mükelleflerin Gösterdiği Bazı Tepkiler”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:82, C.VII, Ekim 2011, s.2491; Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, ss.96-97, Akt: Elif Yılmaz, **a.g.m.**, s.1768.

³⁵³ Şenyüz, “Peçeleme İle Muvazaa Niteliği ve Arasındaki Farkları”, (Çevrimiçi) 14 Eylül 2019.

³⁵⁴ Bayram, **a.g.m.**, s.32.

hakkında ikmalen ya da reesen tarhiyat yoluyla vergi tarhına gidilmesidir³⁵⁵. Bununla birlikte yükümlülerin vergi matrahlarını peçeleme işlemleri vasıtasıyla aşındırmaları söz konusu olduğunda, vergi cezasının kesilip kesilmeyeceği doktrinde tartışmalıdır³⁵⁶.

c. Muvazaa ile Peçeleme Müessesesinin Karşılaştırılması

Muvazaa kavramı peçelemeyi de içine alan daha geniş bir kavram olmasına rağmen, uygulamada peçeleme kavramı muvazaa kavramının önüne geçmiş bulunmaktadır³⁵⁷.

Peçeleme ve muvazaada taraflar kanunun hükmü doğrultusunda davranıyor görüntüsü vermekle birlikte; özünü ihlal etmektedir. Dolayısıyla kanunun amacı tamamen bertaraf edilmektedir³⁵⁸. Hem peçelemde hem de muvazaada, işleme konu kimselerin vergi miktarları ve bunun sonucunda da devletin vergi gelirlerinde azaltıcı sonuçlar doğmaktadır. Mükellefler idareyi aldatmak amacıyla hukuki olmayan yollara başvurarak vergi matrahını azaltma eyleminde bulunmaktadır. Bu sebepten, peçeleme ile muvazaa, özellikle vergisel saikli muvazaa arasında vergi hukuku açısından net bir sınır çizmek kolay değildir³⁵⁹.

Bu benzerliklere rağmen peçeleme ile muvazaa arasındaki farklar şu şekilde sıralanabilir³⁶⁰:

³⁵⁵ Akgül, **a.g.m.**, s.84.

³⁵⁶ Oktar'a göre; "*Hükümsüz sayılan işlem bir başka hukuk kuralına dayandığı için hukuka uygunluk sebebi bulunmaktadır. Dolayısıyla peçeleme niteliğine işlemin hükümsüz sayılmasıyla birlikte bir tarhiyat yapılacak ancak vergi cezası kesilmemesi gerekmektedir.*" Oktar, "Muhasebe Hilesi Üzerine Bazı Düşünceler", s.24.; Akgül'le göre ise "*Devletin uğramış olduğu ekonomik kaybın yükümlülerce gecikme faizi ödenmesi yoluyla telafi edilmesi bir diğer vergisel yaptırımdır. Peçeleme işlemleri vasıtasıyla verginin geç veya eksik tahakkuku halinde, bu işlemlere müracaat edenler hakkında vergi ziyaı cezası uygulanması da söz konusu olabilecek vergisel yaptırımlardandır.*" Akgül, **ag.e.**, ss.80-84

³⁵⁷ Özel, "Vergi Hukukunda Muvazaa", (Çevrimiçi) 22 Eylül 2019.

³⁵⁸ Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Muvazaa III", **Yaklaşım**, Sayı:82, Ekim 1999, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=2852>, 19 Ekim 2019; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.30; Yılmaz, **a.g.m.**, s.1776.

³⁵⁹ Elif Yılmaz, **a.g.m.**, s.1776.

³⁶⁰ Altan Rençber, "Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi", **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Nisan 2017, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/kitaplar/KI801Y2017N9786051525211V1P2PG81>, 19 Ekim 2019;

- Peçeleme vergi hukuku alanına özgü bir kavram iken muvazaa özel hukuk alanı ile ilgilidir.

- Peçelemede tek bir işlem vardır. Muvazaada (nisbî muvazaa) ise görünürde ve gizli işlem olmak üzere iki farklı işlem vardır.

- Peçelemede tarafların iradeleri arasında tam bir uygunluk bulunmaktadır. Muvazaalı işlemlerde tarafların gerçek iradeleri ile görünürdeki iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluk hali söz konusudur.

- Peçeleme sözleşmeleri sadece vergi normlarını dolanarak vergisel avantaj elde etmek amacıyla yapılır. Muvazaalı sözleşmeler vergiyi bertaraf etmek amacıyla yapılabileceği gibi üçüncü kişileri aldatma kastıyla da yapılabilir.

- Peçeleme işlemi görünüşteki şekliyle tarafların arzuladıkları işlemidir. Nispi muvazaada taraflar görünürdeki işlemin yerine gizli işlemin gerçekleşmesini amaçlar.

- Peçeleme sözleşmeleri özel hukuk açısından geçerli iken vergi hukuku itibariyle geçersizdir. Muvazaada görünürdeki işlem hem özel hukuk hem de vergi hukuku açısından başlangıçtan itibaren geçersiz; gizli işlem ise ancak geçerlilik koşullarına uygun yapılmışsa geçerlidir.

d. Muhasebe Hilesinin Kanuna Karşı Hile ve Peçeleme Müesseseleri ile Karşılaştırılması

Muhasebe hileleri, vergi matrahının azaltılması amacıyla gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan bilerek tahrif ve gizleme faaliyeti; vergi hukuku ve muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olarak kayıt düzeninin değiştirilmesidir³⁶¹. Bilinen muhasebe hileleri arasında, kastî olarak yapılmak kaydıyla; toplama-çıkarma hataları yapma, rakamların yerlerini değiştirme, eksik veya fazla sıfır koyma, bilerek yanlış hesaba kaydetme, alacağı borç, borcu

Gökçay, **a.g.e.**, s.171-172; Yılmaz, **a.g.m.**, s.176-177; Şenyüz, “Peçeleme İle Muvazaa Niteliği ve Arasındaki Farkları; Akman, **a.g.m.**, s.34; Gündoğdu, “Muvazaa ve Peçeleme”.

³⁶¹ S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:249, Haziran 2009, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/muhasebe-hileleri-ve-bir-hukuka-uygunluk-sebebi/2512>, 19 Ekim 2019; Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, ss.50-51; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.78; Batı, **a.g.e.**, ss.27-45.

alacak gösterme, sayfalar arası ve yevmiye defterinden defteri kebire bilerek yanlış aktarma yapma, mükerrer kayıt yapma, unuttuğu izlenimi vererek bazı işlemleri kayıt dışında tutma, amortisman ve değerleme konularında bilerek hatalı uygulamalar yapma, işletmenin durumunu olduğundan daha kötü ya da daha iyi göstermek amacıyla “bilanço maskeleymesi”ne başvurma gibi hileler sayılabilir³⁶². Bu tanım ve örneklerden de anlaşıldığı üzere muhasebede yapılan hile eylemi, vergi mevzuatı ve muhasebe hukukunun emredici hükümlerine aykırı hareket etmektir.

Kanuna karşı hilede ise taraflar hukuk düzenin yasakladığı iktisadi veya hukuki bir sonucu elde etmek için yapılması hukuken caiz olan bir başka muameleye başvururlar. Böylelikle bir taraftan kanunların yapılmasını menettiği işlemin sonuçları doğarken diğer taraftan görünüşte yasal bir işlemin yapılması neticesinde hukuka aykırılık da ortaya çıkmamaktadır³⁶³.

Muhasebede kastî hata ve hileler yapılması hukuken caiz bir hüküm olmaksızın vergi hukuku ve muhasebe kurallarının aksine bilinçli olarak hareket edilmesi yönüyle kanuna karşı hile müessesinden ayrılmaktadır. Bu sebepten muhasebe hileleri matrah artırıcı işlemlerin perdelenmesi amacıyla yapılmış olsa da kanuna karşı hile müessesesinin vergi hukukuna özgü yansıması olan peçeleme kapsamında değerlendirilmesi de söz konusu olmayacaktır³⁶⁴.

Oktar’a göre “işletmenin mali işlemleri ile ilgisi bulunmayan hayali kimseler adına hesap açanlar, vergi matrahını azaltacak şekilde işlemlerin ikinci bir defterde takip edilmesi ‘muhasebe hileleri’nin özel uygulama yerleri olduğu kabul edilebilir. Buna göre ‘muhasebe hileleri’ sadece suç oluşturan ‘benzeri’ hareketleri ifade ettiği, kanuna karşı hile hareketlerini ve dolayısıyla peçeleme işlemlerini kapsamadığı sonucuna ulaşılmaktadır”³⁶⁵.

Bunun yanında vergi kanunları bazı uygulamalarda mükellefe seçimlik haklar da sunmaktadır. Örneğin alacağa yönelik dava açılması, defaten istenmesi gibi

³⁶² Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, (Çevrimiçi) 19 Ekim 2019.

³⁶³ Akman, **a.g.m.**, ss.27-28.

³⁶⁴ Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi” (Çevrimiçi) 19 Ekim 2019.

³⁶⁵ **A.e.** (Çevrimiçi) 19 Ekim 2019.

şartların gerçekleşmesi halinde şüpheli hale gelen alacak için karşılık ayrılabilceğı hükmü bulunmaktadır (VUK m.323). Kârını yüksek göstermek isteyen bir mükellefin şüpheli hale dönüşen ticari alacağına karşılık ayırmaması ilgili kanunun karşılık ayrılabilceğı yönündeki düzenlemeye aykırılık teşkil etmeyecektir. Çünkü ilgili madde de mükellefe karşılık ayırıp ayırmama konusunda seçimlik hak tanınmıştır³⁶⁶.

Vergi mevzuatında yer alan düzenleme imkanlarından ya da bu tür seçimlik haklardan faydalanılması peçeleme olarak değerlendirilmeyecektir. Yani özel hukukun düzenleme olanaklarının kötüye kullanılmamış olması durumunda peçelemenin varlığından söz edilemez³⁶⁷.

Mevzuatındaki seçimlik hakların uygulanması yaratıcı muhasebe olarak da ifade edilmektedir. Yaratıcı muhasebe uygulamaları vergi kanunlarınca suç teşkil etmemesine rağmen, muhasebe biliminde hile olarak değerlendirilmektedir. Çünkü seçimlik haklar ve kanuni boşluklar, işletmenin mevcut finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Bunun sonucunda da işletme ile ilgili üçüncü kişilere yanlış bilgiler sunularak hatalı kararlar alınmasına sebep olunmaktadır. Böylelikle istenilen amaca uygun hileli işlem ortaya çıkmaktadır³⁶⁸.

IV. MUHASEBEDE HATA VE HİLENİN AYIRTEDİLMESİ

İşletmelerin muhasebe sistemi içerisinde karşılaşılan düzensizlikler muhasebe hatası ve muhasebe hilesi olarak iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Her iki düzensizlik, yapılış yöntemi ve failleri bakımından benzer nitelikte olmakla birlikte sebepleri açısından ise birbirinden farklılık gösterebilmektedir. Ayrıca hilelerin birçoğu hatalı işlemler yardımıyla yapılması ya da hatalı işlemlerle gizlenmesi sebebiyle bu düzensizliklerin muhasebe hatası mı veya muhasebe hilesi mi olduğunun ayrımı güçtür³⁶⁹.

³⁶⁶ Artar, **a.g.m.**, s.43.

³⁶⁷ Yücel, **a.g.m.**, s.2491.

³⁶⁸ Bkz. Dölen, **a.g.m.**, ss.577-578; Çıtak, **a.g.m.**, ss.85-87; Atar, **a.g.m.**, ss.40-42; Bezirci, Karahan, **a.g.m.**, s.225.

³⁶⁹ Hiçşasmaz, **a.g.e.**, s.26.

Muhasebe hile ve hatalarının ayrımı konusunda doktrinde bir görüşe göre muhasebe hataları kayıtlar üzerinde gerçekleşirken; muhasebe hileleri ise ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılır³⁷⁰. Muhasebe kayıtları üzerinde bilinçli olarak fazla veya eksik sıfır koyma, toplama, aktarım hileleri yapılabilmektedir. Buna karşın benzer hareketlerin belgeler üzerinde sehven yapılması da mümkündür. Dolayısıyla hatalı işlemlerin muhasebe kayıtları; hilelerin ise belgeler üzerinde yapılacağı şeklinde bir genelleme yapılamamaktadır.

Muhasebe hilelerinin hatalara göre ortaya çıkarılması daha güçtür³⁷¹. İşlemlerin kaydedilmesi esnasında yapılan toplama, aktarım gibi muhasebe hataları daha sonraki kontrol ve karşılaştırmalarda kendiliğinden ortaya çıkması mümkündür³⁷². Buna karşın muhasebe hilesinin, farkında olarak yapılması sebebiyle sistem içerisinde kendiliğinden ortaya çıkması pek mümkün görünmemektedir. Aksine kasten yapılması ve gizleme amacı taşınması sebebiyle basit bir incelemeyle ortaya çıkartılması güçtür³⁷³. Çünkü muhasebe hilesinin tespiti özel bir bilgi ve inceleme gerektirmektedir³⁷⁴.

Muhasebede hata ve hileler, sebepleri bakımından da birbirinden farklılık göstermektedir. Hatada yanlışlık, hilede ise aldatma söz konusudur. Hatalar muhasebe personelinin, bilgisizliği, dikkatsizliği, unutkanlığı ve tecrübesizliği gibi beşerî sebeplerden kaynaklanan yanlışlıklardır. Hileler ise daha çok vergi kaçırmak, işletmenin finansal durumunu olduğundan farklı göstererek yatırımcıları ve ortakları yanıltmak, kredi maliyetlerini düşürmek amacıyla yapılan aldatıcı işlemlerdir³⁷⁵.

Muhasebe hatasına muhasebe sürecini yürütmekle görevli olan personel sebebiyet vermekteyken; muhasebe hilesinin faili ise işletmenin sahipleri, ortakları veya yöneticileri olabilmektedir. Ancak işletme varlıklarının usulsüz kullanımı

³⁷⁰ Selek, Arıkan, **a.g.m.**, s.22; İrmak vd., **a.g.e.**, s.31.

³⁷¹ Özçelik, Karataş Aracı, Keskin, **a.g.m.**, s.200.

³⁷² Hiçşamaz, **a.g.e.**, s.27.

³⁷³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.78.

³⁷⁴ Hiçşamaz, **a.g.e.**, s.27.

³⁷⁵ Çatıktaş, **a.g.m.**, s.19; Batı, **a.g.e.**, ss.30-55.

sonucu, yapılan yolsuzluğun gizlenmesi amacıyla personel tarafından da hile yapılabileceği unutulmamalıdır³⁷⁶.

Muhasebe hata ve hileleri arasında temel belirleyici unsur, kasıt kavramıdır. Kasıtlı olarak yapılan düzensizlikler hile, kasıtsız olarak yapılan düzensizlikler ise, hata olarak kabul edilebilir³⁷⁷. Diğer bir ifade ile hatalarda kasıt yoktur, bilgisizlik, dikkatsizlik ve ihmal vardır. Hile ise, karara dayanan bir harekettir. Hile yapan kişi ya da kişilerin amacı, kendileri ya da başkalarının haklı olmadığı halde bir menfaat elde etmesidir. Başka bir deyimle hata yapanlar birilerine zarar verirler ama kendi menfaatleri yoktur, ancak hile yapanlar başkalarına zarar verirken kendileri menfaat elde etmek amacındadırlar³⁷⁸. Ancak kasıt subjektif bir unsurdur ve öznel olarak ispatlanması da zordur³⁷⁹. Örneğin genel giderlerin kaydedilmesi esnasında fazladan 0 (sıfır) konularak yapılan muhasebe kaydının hatayla mı ya da kasten mi yapıldığının tespiti güçtür. Benzer yanlışlıkların varlığının araştırılması bu konuda karar vermede yardımcı olacaktır. Ayrıca bazı belirtiler sayesinde kasıt unsuru taşıyıp taşımadığı tespit edilerek hata ile hile birbirinden ayrılabilir. Bu belirtiler:

- Olağanüstü durumlar haricindeki önem arz eden düzensizlik, hile olarak kabul edilir. Muhasebe mesleğini icra edecek olanlar belli bir eğitim ve tecrübe sonrasında mesleğe kabul edilmektedir. Dolayısıyla kayıt düzeni yükümlüğü bulunan mükelleflerin muhasebe işlerinde görev alanların, muhasebenin temel kayıt kurallarını bilmemeleri söz konusu değildir. Bu sebeple muhasebenin temel prensiplerine aykırı hareketler çoğunlukla yanlışlık değil, hile olarak kabul edilmektedir³⁸⁰.

- Muhasebe kayıtlarında tespit edilen bir yanlışlığın başka bir yanlış kayıt ile örtülmeye veya gizlenmeye çalışması halinde, her ne kadar ilk kayıt hata ile yapılmış olsa dahi ikinci kayıt hilenin varlığını göstermektedir³⁸¹.

³⁷⁶ Özçelik, Karataş Aracı, Keskin, **a.g.m.**, s.203.

³⁷⁷ **A.e.**, s.200.

³⁷⁸ Sezai Dumanoğlu, "Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi", **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.XX, Sayı:1, 2005, s. 349.

³⁷⁹ Seha Selek, Zeynep Arıkan, "Muhasebe Düzensizlikleri (Accounting Irregularities) ve Vergilendirme (Taxation)", **Vergi Dünyası**, Sayı:275, Temmuz 2004, s. 22.

³⁸⁰ Akarca, Şafak, "Muhasebe Hileleri ve Muhasebede Manipülasyon ve Vergi Cezaları", (Çevrimiçi) 7 Ağustos 2019.

³⁸¹ Zengin, **a.g.e.**, s.33

- Sık sık tekrarlanan aynı tür düzensizlik içeren işlemlerin varlığı halinde bir kastın dolayısıyla hilenin bulunduğuna işaret edebilir³⁸².

V. MUHASEBE HİLESİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER

Muhasebede yapılan hileler finansal tablo verilerinin yanlış bilgiler ihtiva etmesine ve bunun sonucunda bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar almasına, yatırımcıların zarar görmesine sebep olabilmektedir. Ayrıca muhasebe hileleri devletin vergi alacağıının olması gerekenden az tahakkuk etmesi veya hiç tahakkuk etmemesiyle de sonuçlanabilmektedir. Bu önemli sonuçların ortadan kaldırılması amacıyla ulusal mevzuatta bazı düzenlemeler bulunmaktadır.

A. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Muhasebe Hilesi

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nu (SPKn) sermaye piyasalarının etkin istikrarlı bir şekilde çalışmasını sağlamak, istikrarlı, adilane ve rekabete dayalı bir piyasanın işleyişini ve gelişmesini temin ederek piyasalara güven duyulmasını sağlamak, piyasa yatırımcılarının haklarını ve menfaatlerini korumayı amaçlamaktadır. Kanun bu amaçların gerçekleşmesi için piyasa düzenleme ve denetleme faaliyetinin hukuki dayanağı oluşturmaktadır (SPKn m.1).

SPKn'nın altıncı kısım ikinci bölümünde, kanunun birinci maddesinde belirtilen amaçların gerçekleşmesine engel olan bilgi suiistimali, piyasa dolandırıcılığı, güveni kötüye kullanma ve sahtecilik gibi pek çok sermaye piyasası suçlarını hüküm altında alınmıştır.

Kanuni defterler ve kayıtlarda, tablo ve raporlarda usulsüzlük yapma fiili de sermaye piyasası suçları arasında düzenlenmiş suçlar arasında yer almaktadır (SPKn m.112). Buna göre kanunun tutulmasını emrettiği defterlerin ve kayıtların kasten usulüne uygun olarak tutulmaması; muhafaza edilmesi gereken defter ve belgelerin

³⁸² Bayraklı, Erkan, Elitaş, **a.g.e.**, s.52.

kanunun öngördüğü sürelerde saklanmaması adli para cezası gerektiren bir fiil olarak düzenlenmiştir (SPKn m.112/f.1).

Defter, kayıt ve finansal tablolara ait bu fiillerin yanında kasıtlı olarak, işletmenin finansal tablolarının gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi; gerçek olmayan hesaplar açılması ve kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapılması da suç olarak ifade edilmiş, faillerinin TCK hükümlerince cezalandırılacağı düzenlenmiştir (SPKn m.112/f.2).

Maddede muhasebe hilesi kavramından bahsedilmiş ancak muhasebe hilesini tanımlamaya yönelik bir ifade bulunmadığı gibi hangi fiillerin muhasebe hilesini oluşturacağına dair bir açıklama da bulunmamaktadır.

Ayrıca kanunun 112. maddesinin birinci fıkrasında *“kasıtlı olarak defter ve kayıtların usulüne uygun tutulmaması”* fiili ikinci fıkradaki muhasebe hilesinden farklı bir eylem gibi zikredilmiştir. Oysaki defter ve kayıtlarda yapılan kastî usulsüzlükler muhasebe hilesinin bir sonucu olabilir.

SPK tarafından Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de ise hile ve usulsüzlükler *“işletme yöneticileri ile yönetimden sorumlu olanların, çalışanların ve üçüncü kimselerin; kasten adil olmayan ya da hukuka aykırı bir fayda elde etmek amacıyla aldatmaya yönelik hareketlerde bulunmaları”* şeklinde tanımlanmış ve “hileli finansal raporlama” ve “varlıkların kötüye kullanılması” olmak üzere iki başlıkta ele alınmıştır³⁸³.

³⁸³ **Hileli Finansal Raporlama:** Kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasıdır. Hileli finansal raporlama; a) Finansal tabloların hazırlanmasına dayanak olan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici dokümanların tahrif edilmesini (evrak sahtekarlığı), değiştirilmesini, manipüle edilmesini ve/veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesini, b) Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin kasıtlı olarak atlanmasını veya yanlış yansıtılmasını ve c) Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin, kayda alınması, değerlendirilmesi, sınıflandırılması, sunumu ve dipnotlarda açıklanması ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanmasını içerir. Hileli finansal raporlama, çoğunlukla işletme yönetiminin etkin olarak işletilmesi gereken kontrolleri göz ardı etmesinden kaynaklanabilir. Bu kapsamda, hile ve usulsüzlük; a) Faaliyet sonuçlarını değiştirmek ya da başka amaçlara ulaşmak için özellikle hesap dönemi sonuna yakın bir tarihte fiktif yevmiye kayıtları yapmak, b) Hesap bakiyelerini tahmin etmede kullanılan varsayımları uygun olmayan biçimde oluşturmak ve kanaatleri değiştirmek, c) Raporlama döneminde meydana gelen işlem ve olayları finansal tablolara yansıtmamak, zamanından önce yansıtmak veya ertelemek, ç) Finansal tablolarda

B. Türk Ticaret Kanunu'nda Muhasebe Hilesi

6102 sayılı TTK'da muhasebe hilelerine yönelik doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır.

Muhasebe hileleri mali işlemlerin defterlere kaydedilmesi esnasında kastî olarak yapılan ve hata görünümü altında gizlenmeye çalışılan yanlışlıklardır. TTK defter ve belgelere yapılacak kayıtlara ilişkin kapsayıcı bir düzenleme ile bu tür hileli işlemlerin önlenmesine yönelik dolaylı hükümler olduğu düşünülebilir.

Ticari defterlerle ilgili hükümler, TTK'nın 64 – 88 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Söz edilen maddelerde, defterler tutma yükümlüğü, hangi defterlerin tutulacağı, defter tutmada uyulacak kurallar, envanter çıkarma, finansal tabloların hazırlanması, değerlendirme ilkeleri, defter ve belgelerin muhafaza yükümlülüğü ve süresi, hukuki uyuşmazlık halinde ibrazı, teslimi, incelenmesi ve KGK'nın yetkisi sırayla kaleme alınmıştır³⁸⁴.

TTK'nın 64. maddesinin birinci fıkrasında “*Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır*” hükmü ile defter tutma

yer alan tutarları etkileyebilecek bilgileri gizlemek veya açıklamamak, d) İşletmenin finansal durumunu veya finansal performansını yanlış sunmak amacıyla karmaşık işlemlere girişmek ve e) Önemli ve olağandışı işlemlere ilişkin kayıtları ve koşulları değiştirmek suretiyle gerçekleştirilebilir.

Varlıkların kötüye kullanılması: Bir işletmenin varlıklarının çalınması eylemini içerir ve genellikle şirketin çalışanları tarafından nispeten küçük ve önemsiz miktarlarda gerçekleştirilir. Ancak, kötüye kullanma işletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilir, bu takdirde bu işlemlerin ortaya çıkarılması iyi gizlenebilecek olması nedeniyle çok daha güçtür. Varlıkların kötüye kullanılması, pek çok farklı yöntemle gerçekleştirilebilir: a) Alacak tahsilatının zimmete geçirilmesi veya kayıtlardan silinmiş alacaklardan gelen tahsilatların kişisel banka hesaplarına yönlendirilmesi gibi, tahsilatların zimmete geçirilmesi, b) Stokların kişisel kullanım için veya satılmak üzere çalınması ya da hurdaların satılmak üzere çalınması veya işletmenin teknolojik bilgilerinin rakip işletmelerle gizli anlaşma yapılarak para karşılığı satılması gibi, işletmenin maddi varlıklarının veya fikri mülkiyet haklarının çalınması, c) Fiktif satıcılara ödeme yapılması veya işletmenin satın alma temsilcilerine fiyatları olduğundan yüksek göstermeleri karşılığı satıcılar tarafından rüşvet ödenmesi veya olmayan çalışanlara ödeme yapılmış gösterilmesi gibi, işletmenin almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapmasına sebep olunması ve ç) İşletme varlıklarına kişisel kredi veya ilişkili taraflar için ipotek tesis ettirilmesi gibi, işletmenin varlıklarının kişisel amaçlarla kullanılması. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22), Altıncı Kısım, Madde 4, s.25, (Çevrimiçi) <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, 21 Ekim 2019.

³⁸⁴ Nihat Taşdelen, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticari Defterler”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.III Sayı:1, Ocak 2012, s.260.

yükümlüğü ifade edilmiştir³⁸⁵. Ayrıca aynı maddenin ikinci fıkrasında ise tacirlerin işletmesiyle ilgili her türlü belgenin yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklanması hüküm altına alınmıştır. Buna göre işletmenin faaliyetlerini ve finansal durumunu belirtecek şekilde defter tutmayanlar ve muhafaza yükümlülüğünü yerine getirmeyenler 4.000 TL idari para cezasıyla cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır (TTK m.562/f.1-a)³⁸⁶.

Aynı şekilde TTK'nın 65. maddesinde de defter ve kayıtların Türkçe tutulacağı, kısaltma, sembol vb. kullanılması halinde bunların açıkça gösterileceği; defterlere yazımların düzen içerisinde, tam bir şekilde doğru olarak, zamanında yapılması hususu düzenlenmektedir³⁸⁷. Bu madde hükümlerine uygun olarak defter tutmayanlar dört bin Türk Lirası idari para cezası ile cezalandırılacaklardır (TTK m.562/f.1-d).

Tacirlerin TTK'nın 66. maddesine göre işe başladıklarında, taşınmazlarını, borçlarını, alacaklarını, nakitlerini ve diğer mevcutlarını tam ve doğru olarak gösteren, varlık ve kaynaklarının değerlerini gösteren envanter çıkarmaları; bu envanterin her faaliyet döneminin sonunda da hazırlaması zorunludur. Bu hükümlere aykırı davranılarak hileli envanter çıkarılması durumunda, dört bin Türk Lirası para cezasıyla cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır (TTK m.562/f.1-e)³⁸⁸.

İdari para cezaları, her yıl Kabahatler Kanunu'n (KK)³⁸⁹ 17. maddesinin yedinci fıkrası gereği yeniden değerlendirilerek mahallin en büyük mülki amirince tatbik edilir. Yukarıda sayılan kanun hükümlerine aykırılıklarda tatbik

³⁸⁵ İsmail Kayar, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku**, Ankara, Seçkin, Eylül 2018, s.228.

³⁸⁶ Bkz. Recep Gülşen, "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda Düzenlenen Suçlar", **Zirve Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.II, Sayı:2, Eylül 2013, s.13; Rüknettin Kumkale, "Yeni Türk Ticaret Kanunuyla Getirilen Suç ve Cezalar", **Terazi Hukuk Dergisi**, C.VII, Sayı:69, Mayıs 2012, s.75; Soner Altaş, "Yeni Türk Ticaret Kanunun Defter ve Belge Düzeni İle Muhasebe Standartlarına Aykırılık Halleri için Öngördüğü Cezalar", **Terazi Hukuk Dergisi**, C.VI, Sayı:59, Temmuz 2011, s.81; Kayar, **a.g.e.**, s.242.

³⁸⁷ Gülşen, **a.g.m.**, s.14.

³⁸⁸ Mustafa İnanc, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü", **Mali Çözüm**, Sayı:105, Mayıs – Haziran 2011, s.231,232.

³⁸⁹ 5326 sayılı KK, 31.03.2005 tarih ve 25772 Sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilecek idari para cezası (dört bin Türk Lirası) 2012 yılına ait olup 2024 yılı için 49.276 TL olarak uygulanacaktır.

İdari para cezalarının yanında ticari defterlere yapılacak kayıtlarda gerçek olmayan kayıtların yapılması hapis ceza öngörülen bir fiil olarak düzenlenmiştir. Fail bu tür kasıtlı davranış sergilemesi durumunda bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla muhatap olabilecektir (TTK m.562/f.8).

Kanunun 65. maddesinde ticari defterlerin nasıl tutulacağına dair bazı ilkelere göndermede bulunulmaktadır. Bu ilkeler tamlık, doğruluk, zamanında kayıt ve düzen ilkeleri olup bu ilkelere uyulmaması defterlerin yanıltıcı bir biçimde tutulmuş olması sonucunu doğuracaktır. Maddede genel hatlarıyla kayıtların Türkçe tutulması, kısaltma ve sembollerin açıkça belirtilmesi, zamanında kaydedilmesi gibi defter ve belgelere kayıtlarda uyulacak şekil şartları yer almaktadır. Takip eden maddelerde bilanço, gelir tablosu, faaliyet sonuçları vb. raporların nasıl hazırlanacağı, içeriğinde hangi kalemlerin yer alacağı, değerlemenin nasıl yapılacağına, karşılıklar gibi birçok hususta Türkiye Muhasebe Standartlarında belirlenen ilke ve esaslara uyulmasını emrederek içerik şartları da belirlenmiştir³⁹⁰. Kasten bu standartlara aykırı kayıt yapılması muhasebe hilesi sayılabilecektir.

Madde hükmünde geçen “kasıtlı olarak” ibaresi, suçun manevi unsuruna vurgu yapmaktadır³⁹¹. Failin kastını, ticari defterlere gerçeğe aykırı kayıt yaptığını bilmesi ve istemesi oluşturur³⁹².

TTK’da muhasebe hilesini önlemeye yönelik önemli bir düzenleme de şirketlerin, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan TDS’ye göre denetlenmesidir. Denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanınca belirlenecektir (TTK m.397). Bu şirketlerce hazırlanan finansal tabloların, yıllık raporların, envanterlerin, muhasebesinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının; standartlara ve kanunlara uygunluğunun denetimi yapılacaktır (TTK m.398/f.1). Denetimden

³⁹⁰ Özgür Küçüktaşdemir, **Ekonomik Suçlar Bağlamında Türk Ticaret Kanununda Düzenlenen Suçlar ve Cezaları**, Ankara, Seçkin, Nisan 2018, s.514-515.

³⁹¹ Mustafa Yavuz, “Yeni Türk Ticaret Kanununda Şirketler Hakkında Öngörülen Adli Cezalar”, **Mali Çözüm**, Sayı:114, Kasım – Aralık 2014, s.155.

³⁹² Küçüktaşdemir, **a.g.e.**, s.516.

geçmemiş finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporları düzenlenmemiş hükmündedir (TTK m.397/f.2).

C. Vergi Usul Kanunu'nda Muhasebe Hilesi

Mali işlem ve olayların muhasebe defterlerine gerçeğe uygun olarak kaydedilmesi ödenecek verginin tespiti açısından da önemli bir fonksiyona sahiptir. Çünkü muhasebe defterlerine kaydedilen bilgiler ışığında vergi matrahının tespiti mümkün olmaktadır.

Muhasebe kayıtlarında hileye başvurulması durumunda yükümlünün vergi matrahı doğru olarak tespit edilemeyecek; bunun sonucu olarak devletin vergi gelirlerinde aşınma meydana gelecektir.

Muhasebe kayıt ve teknikleri kullanılarak matrah artıcı işlemlerin gizlenmesi; gider rakamlarının gerçeğe aykırı artırılması şeklinde yapılan muhasebe hileleri ilk akla gelen vergi kaçırma yöntemlerindendir.

Devletin sunacağı kamu hizmetinin finansmanı için ihtiyaç duyduğu önemli gelir kaynaklarından olan verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak amacıyla, idarenin bazı kurallar koyması ve bunlara aykırı davrananlara tatbik edilecek cezai müeyyideler belirlemesi kamu düzeninin tesisi bakımından kaçınılmazdır.

Vergi gelirlerine zarar veren veya verme ihtimali bulunan fiillerden kaçakçılık sınıfında değerlendirilenler ve adli ceza öngörülen fiiller VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Muhasebe hilesi, maddenin birinci fıkrasında "*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar*" hükmü ile kaçakçılık fiilleri arasında yer almaktadır. Bu fiilin mükelleflerin kanunen tutmak, düzenlemek ve muhafaza ve ibraz mecburiyetinde bulunduğu, defter ve kayıtlarda üzerinde gerçekleşmesi gerekmektedir (VUK m.359/f.a). Fiilin işlenmesi halinde faile öngörülen ceza ise on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Buradan hareketle muhasebe hilesi yolu ile vergi kaçakçılığı yapılması fiilinin hürriyeti bağlayıcı suç kapsamında değerlendirilerek ağır bir yaptırıma bağlandığı görülmektedir.

Kaçakçılık suçunu oluşturan hareketlerden olması sebebiyle kavramın doğru olarak tanımlanması önemlidir³⁹³. Ayrıca muhasebe hilesini suçunun, suçun kanunilik ilkesine göre eylemi tanımlayan hukuk kurallarının kuşkuya yer vermeyecek şekilde, açık – seçik, sınırlarının önceden saptanmış olması gerekmektedir³⁹⁴.

Kanunun 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendi, muhasebe hilesi kavramını açıklamakta yetersiz kalmakta; “hesap ve muhasebe hilesi”nin tam olarak ne anlama geldiği, hangi durumların bu çerçevede değerlendirilebileceğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır³⁹⁵. Düzenleme bu haliyle sınırı belirsiz, değişik yorum ve uygulamalara açık bir mahiyet arz etmektedir³⁹⁶.

Ayrıca 4369 sayılı Kanun³⁹⁷ ile birlikte, bu suçun oluşması için vergi ziya unsurunun da kalkması sebebiyle hangi işlem ve kayıtların muhasebe hilesi sayılacağı daha da müphem bir hal almıştır³⁹⁸.

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe hilesine yönelik düzenlemenin suç tanılamak bakımından yeterli belirlilikte olup olmadığı, suç ve cezada kanunilik çerçevesinde ele alınacaktır.

³⁹³ Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, (Çevrimiçi) 19 Ekim 2019.

³⁹⁴ Özel, “Muhasebe Hilesi Kavramı”, s.225.

³⁹⁵ Akın Gencer Şentürk, Mustafa Arslan, “Vergi (Ceza) Hukuku Yönünden Bir Suç Olarak ‘Hesap ve Muhasebe Hilesi’ (I)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:71, Kasım 2009, s.276; Cenk Tolga Şimşek, “Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:277, Eylül 2004, s.96; Ersin Nazalı, “Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil midir?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:333, Mayıs 2009, s.97.

³⁹⁶ Çetin Kıvıncı, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Muhasebe Hilesiyle İlgili Düzenlemeye İlişkin Değerlendirme ve Öneri”, **Yaklaşım**, Sayı:234, Haziran 2012, s.38.

³⁹⁷ 29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁹⁸ Nazalı, **a.g.m.**, s.97.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HİLELERİNİN VERGİ CEZA HUKUKUNDAKİ YERİ

I. VERGİ CEZA HUKUKUNDA MUHASEBE HİLESİ SUÇUNUN UNSURLARI

Verginin, gelir sahiplerinden devlete yapılan zorunlu ve karşılıksız bir transfer olması, mükellefin kazancında azalma meydana getirmesi gibi özellikleri, yükümlüleri vergi ödevini yerine getirmede isteksiz davranmaya sevk edebilmektedir.

Bu gaye ile mükellefler işlemlerin muhasebeleştirilmesi sürecinde kasdî ihlaller, sahte ve hileli, muvazaalı tertiplerle vergiye konu olan gelirlerini azaltmaya veya hiç göstermemeye, gizlemeye tevessül ederler¹. Mükellefin bu tür fiilleri devlet hazinesini zarara uğratmasının yanında devlet otoritesini de zedelemektedir².

Devlet otoritesinin tesisi, hazinenin uğradığı gelir kaybının tazmini, vergi adaletinin sağlanması, muhasebede hileli eylemlerde bulunacakların caydırılması amacıyla bu tür eylemleri işleyenlerin cezalandırılması vergi ceza hukukunda hüküm altına alınmıştır³.

Vergi ödevinin yerine getirilmesinde ortaya çıkan hukuka aykırılıklar vergi kabahati ve vergi suçu olarak nitelendirilmektedir. Muhasebede yapılan hileler, vergi ceza hukukunda vergi suçu kapsamına dâhil olduğundan öncelikle vergi kabahati ve vergi suçu kavramının ne olduğunun ortaya konulması, daha sonra muhasebe hilesi suçunun unsurlarının neler olduğunun belirlenmesi yerinde olacaktır.

¹ Kısmet H. Erkiner, “Hileli Vergi Suçu”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:18, Yıl:1969, s.225.

² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın, Ocak 2018, s.14.

³ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2017, s.49.

A. Vergi Ceza Hukukunun Genel Çerçevesi

1. Vergi Ceza Hukukunun Konusu ve Kapsamı

Vergi, devletin kendisinden beklenen hizmetleri yerine getirebilmesinde en önemli finansman araçlarından biri olup; kamu hizmetlerinin aksamaması ve vergilemenin mali ve mali olmayan (ekonomik, sosyal ve diğer) amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için verginin tarhından hazineye intikaline yani tahsiline kadar olan sürecin sağlıklı olması gerekmektedir.

Devlet ile mükellef arasında vergi bakımından kurulan borç/alacak ilişkisinin sağlıklı yürütülmesi, mükellefin vergi ödevine dair yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi ile mümkün olacaktır.

Mükelleflerin, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmelerini sağlamak her zaman mümkün olmamaktadır. Bu sebeple özelde yükümlülerin kurallara riayet etmelerinin sağlanması, mali yapıyı zedelemelerinin önüne geçilmek istenmesi ve hazinenin tam ve doğru vergi geliri elde etmesi; genelde de toplumun hukuk kurallarına riayet etmesi ile kamu yararının sağlanması amacıyla vergi kabahat ve suçları ile bunları işleyenlere verilecek cezalar vergi hukuku sistemimizde düzenlenmiştir⁴.

Vergileme ile ilgili usul ve esaslara riayet etmeyenlere tatbik edilecek bu cezai müeyyidelerin yer aldığı VUK'un dördüncü kitabındaki bölümü, vergi ceza hukuku olarak ifade edilmektedir.

VUK'un vergi ceza hukukunu oluşturan bölümde yer alan bazı suç ve cezalar sadece vergi hukukunun kapsamına girmekte, bu fiillerin tespiti ve müeyyidesinin uygulanması idari usullerce yapılmaktadır. Diğer yandan başka bazı fiillerse ceza hukuku kapsamında suç teşkil etmekte olup; tespiti ile yaptırımı ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir⁵.

⁴ Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Nisan 2017, s.iii.

⁵ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, s.214.

Vergi ceza hukuku, devletle mükellefler arasında doğan ceza hukuku ilişkisini; vergi ödevi ve ilişkisinin yerine getirilmesi kapsamında hangi fiillerin kabahat ve suç meydana getirdiğini; bunlara tatbik olunacak müeyyideleri; bu müeyyidelerin kesilmesini/hükmolunmasını; cezaya muhatap olanın haklarını ve ceza ilişkisini etkileyen ve sona erdiren hususları konu edinmektedir⁶.

Bu düzenlemelerin devlet açısından iki temel amacı bulunmakta olup birinci amaç vergilendirmede istenmeyen davranışların (suçun) önüne geçilmesi, caydırma; diğer amacı ise ülkedeki varolan hukuk sistemine göre adaletin sağlanmasıdır⁷. Böylece vergi yükümlülüğünün zamanında ve tam olarak yerine getirilmesi suretiyle hem Hazinesin vergi kaybının önüne geçilmekte, hem de kamu hizmetlerinde ihtiyaç duyulan gelirlerin toplanması yoluyla kamu yararının gerçekleşmesi sağlanmaktadır⁸. Düzenlemenin amacını vergi kabahat ve vergi suçu olarak ayrı ayrı değerlendirildiğinde; vergi kabahati bakımından hazine zararına sebep olunarak devletin vergiden yoksun bırakılması engellenerek idari düzenin sağlanmasıdır. Vergi suçlarındaki amaç ise kamu düzeninin korunmasıdır⁹.

Vergi ceza hukuku, vergi adı ile talep ve tahsil edilen kamu gelirlerini değil, bunun yanında diğer mali yükümlülükler de vergi hukukunun kapsamına dahil olduğundan; vergiler başta olmak üzere resim, harç ve benzeri mali yükümlülük olarak adlandırılan ve cebrilik özelliği taşıyan bütün mali yükümlülükler vergi ceza hukukunun da kapsamına dahil olmaktadır¹⁰.

Bir diğer ifade ile vergilere ilişkin ceza hükümleri özel bir kanun olması sebebiyle ağırlık olarak VUK ile düzenlenmiştir. Bu kanun kapsamındaki hükümler resim ve harçlar için de geçerli olduğu kabul edilmiştir. Bu sebeple vergiye dair

⁶ Yusuf Karakoç, Doğan Şenyüz, Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Editör: Yusuf Karakoç, Mustafa Erkan Üyümez, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No:2065, Eskişehir, Nisan 2015, s.4.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.49.

⁷ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8. bs., İstanbul, Beta, Nisan 2009, s.467.

⁸ Karakoç, Şenyüz, Bayraklı, **a.g.e.**, s.3.

⁹ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 10. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın, 2017, s.49.

¹⁰ Karakoç, Şenyüz, Bayraklı, **a.g.e.**, s.5.

kabahat, suç ve cezalarla, resim ve harçlara dair kabahat, suç ve cezalar da vergi ceza hukuku kapsamına girmektedir¹¹.

Ülkemizde vergi ceza hukuku kapsamı bakımından özellik arzeden bir husus gümrük idarelerince tahsil edilen vergi ve resimlerdir¹². VUK'un 2. maddesinde gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerin bu kanunun kapsamı dışında olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu yükümlülükler aykırılıktan kaynaklanan kabahat/suçlar VUK hükümlerine tabi olmadığından vergi ceza hukukunun da kapsamına girmemektedir¹³.

2. Hukuk Sisteminde Vergi Ceza Hukukunun Yeri

Vergi ceza hukuku, vergi kanunlarıyla belirlenmiş yükümlülükler aykırı hareketleri ve bunlara uygulanacak yaptırımları kendisine konu edinen vergi hukukunun bir bölümüdür¹⁴. Dolayısıyla vergi ceza hukukunun hukuk sistematigindeki yerini tespit edebilmek için öncelikle vergi hukukunun yerinin belirlenmesi gerekmektedir.

Devlet, birçok konuda olduğu gibi kamu gelirlerinin elde edilmesi ve harcanması esnasında da hukukun içinde kalmak zorundadır. Kamu gelirlerinin elde edilmesi ve harcanması sürecinde uyulması gereken kurallar mali hukuk başlığı altında toplanmaktadır¹⁵.

Bu bağlamda, mali hukukun birbirinden farklı iki alt dalının olduğu ortaya çıkmaktadır. Birincisi vergi ve diğer kamu gelirlerinin (harç, resim harcamalar katılma payı, çeşitli mali yükümlülükler) elde edilmesine ilişkin kuralların düzenlendiği gelir hukuku; ikincisi ise kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinde uyulması gereken usul ve esasların belirlendiği harcama hukukudur¹⁶. Gelir hukuku vergi ve vergi dışı kamu

¹¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.51.

¹² Karakoç, Şenyüz, Bayraklı, **a.g.e.**, s. 5.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.52.

¹³ Gümrük Kanunu kapsamındaki vergi ve mali yükümlülükler dair kabahatler ile yaptırımları 'Gümrük Kanunu'nda; suç ve cezalar ise 'Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır. Karakoç, **a.g.e.**, s.41.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.52.

¹⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 4. bs., Afyonkarahisar, Celepler Matbaası, Eylül 2018, s.5.

¹⁵ Yusuf Ziya Taştan, **Vergi Hukuku**, 2. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, s.27.

¹⁶ Arslan, **a.g.e.**, s.27.

gelirlerine dair hukuk kurallarından meydana gelmektedir. Bununla birlikte uygulamada vergi hukukunun, gelir hukuku ifadesinin yerine kullanımının yaygın olduğu ve bir hukuk dalı olarak geliştiği görülmektedir¹⁷.

Vergi hukuk, devlet ile kişiler arasındaki ilişkileri konu edinmesi sebebiyle, kamu hukuku içinde yer almaktadır. Nitekim vergi hukuku bağlamında devlet ile kişiler arasında doğan borç-alacak ilişkisi, eşitler arası bir ilişki olmadığı ve sözleşme serbestisine dayanmadığı gibi bu ilişkiden beklenen yarar da şahsi yarar olmayıp kamu yararadır¹⁸. Vergi ceza hukuku kamu hukuku içinde yer alan vergi hukukunun bir alt koludur. Bu da vergi ceza hukukunun kamu hukuku içerisinde yer aldığı sonucunu doğurmaktadır¹⁹.

Vergi ile ilgili genel ve özel düzenlemeler ayrı ayrı incelendiğinde vergi hukuku; maddi-şekli vergi hukuku ve genel-özel vergi hukuku şeklinde sınıflandırılabilir²⁰. Vergi ceza hukukunun yargılama hukukuna dair konuları dışında kalan hususlar maddi vergi hukukunun kapsamına girmekte; yargılama ile ilgili hükümleri ise sadece usule ilişkin hükümleri içinde topladığından şekli vergi hukukunun kapsamına girmektedir²¹.

Vergi hukuku konuları itibariyle de bir sınıflandırmaya tabi tutulup, vergi usul hukuku, vergi icra hukuku, vergi yargılama hukuku ve vergi ceza hukuku olarak bazı alt dallara da bölünmektedir. Konuları itibariyle vergi hukukunun sınıflandırması aynı zamanda genel vergi hukukunun da alt dallarını meydana getirmektedir. Bu sebepten

¹⁷ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 13. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s.24.

¹⁸ Karakoç, **a.g.e.**, s.31.; Oktar, **Vergi Hukuku.**, s.25.

¹⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 4. bs., Afyonkarahisar, Celepler Matbaası, Eylül 2018, s.6.

²⁰ **Genel Vergi Hukuku:** Genel ilke ve kavramların ele alındığı, vergi borcunun doğmasına ve sona ermesine, vergi cezalarına, vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarına ve vergi alacağının zorla tahsiline ilişkin hükümlerin yer aldığı vergi hukuku bölümüdür. **Özel Vergi Hukuku:** Her bir verginin ayrı ayrı ele alınıp incelendiği ve ülkemizde “Türk Vergi Sistemi” olarak ifade edilen vergi hukuku bölümüdür. **Maddi Vergi Hukuku:** Devlet ile mükellef arasındaki verginin miktarına ve bunların içeriğine dair kuralların ele alındığı bölümdür. **Şekli Vergi Hukuku:** Vergi ilişkisinde hak ve sorumluluklara dair usulleri düzenleyen; ödenecek vergiye ulaşmaya kadar vergilendirme süreci kapsamında izlenecek yol, yöntem ve usuller ile idari ve yargısal çözüm yollarına ilişkin kuralları içerir. Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.13-17.; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.7-8.; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.25.

²¹ M. Kâmil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Mart 2019, s.18-19.

genel-özel vergi hukuku ayrımında vergi ceza hukukunun genel vergi hukuku kapsamına girdiği ifade edilebilir²².

Vergi ceza hukuku kapsamındaki suç ve cezalar, birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de özel ceza kanunlarına konu olmakta, bazı özellikleri olması sebebiyle de genel ceza kanunları dışında düzenlenmektedir. Ancak bu düzenleme biçimi vergi ceza hukukunu, ceza hukukunun dışında bir disiplin olduğunu göstermeyip, bunların altında özel bir bölümlemeyi ifade etmektedir²³. Dolayısıyla vergi hukuku ile ceza hukukunun birleştiği, kavşak noktada yer aldığından vergi ceza hukukunun, bir ayağını vergi hukuku diğer ayaklarını kabahat ile suç hukuku oluşturmaktadır²⁴. Bir diğer ifade ile vergi ceza hukuku, özel düzenlemeler içerse de işlenen fiillerin bir kısmının suç olması ve bunlara verilerek cezaların hürriyeti bağlayıcı ceza olması sebebiyle TCK'nın genel hükümleri vergi ceza hukuku bakımından da uygulama alanı bulacaktır²⁵.

3. Vergi Ceza Hukuku Kapsamına Giren Kabahat ve Suçlar

Vergi ceza hukukunda yer alan vergi ile ilgili hukuka aykırılıklar dar anlamda kabahatler hukukundaki kabahat kavramına ve ceza hukuku kapsamındaki suç kavramına dahil olması sebebiyle öncelikle bunların ne olduğunun belirlenmesinde yarar vardır.

a. Genel Olarak Kabahat, Suç Kavramı ve Unsurları

Hukukun en genel amacını kamu düzenini ve adaleti sağlamak olarak ifade edebiliriz. Hukuk da bu gayesini bazı değerleri koruma üzerine inşa eder. Hukuki değerlerin korunduğu hukuki alana yapılan ihlal niteliğindeki harekete, hareketin ağırlığına bağlı olarak kabahat veya suç adı verilir²⁶.

²² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.8.; Oktar, **Vergi Hukuku.**, s.25-26.

²³ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **a.g.e.**, s.16.; Şenyüz. **a.g.e.**, s.49.

²⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s.51.

²⁵ Bayraklı, **a.g.e.**, s.7.

²⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.1.

(1) Kabahat

Kabahat kelimesi sözlükte “*uygunsuz, çirkin, yakışsız hareket/davranış; kusur*” gibi manalara gelmektedir²⁷. Hukuki anlamda kabahat kelimesinin tarifi ise KK’nın 2. maddesinde “*kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” olarak ifade edilmiştir²⁸. Dolayısıyla kabahat, ceza kanunlarının kapsamı dışında kalan ve genel ilkeleri KK’da belirlenen, idari düzenin işleyişinin bozulmasına sebep olan, suçlardan farklı olarak idari yaptırımlarla karşılanan eylemlerdir²⁹.

İdare, kamu düzeninin ve kamu hizmetinin aksamadan yürütülmesi için kanunun verdiği yetkiler çerçevesinde işlemler yapmak, kararlar almak ve bu düzende oluşacak idari ihlalleri ve aksamaları meydana gelmeden engelleme ve bunların oluşması halinde de ortadan kaldırma görevine sahiptir³⁰. İdari emir ve yasağı bozan bir fiil olarak ifade edilen kabahatler ortaya çıkması durumunda idari düzenin işleyişi bozulur. Bozulan bu düzenin tesisi amacıyla, idari düzeni bozucu kabahatlere, idareye yaptırım uygulama yetkisi verilmiştir³¹.

İdarece uygulanacak yaptırımlar; idarenin³², kanunların verdiği yetkiye dayanarak, idare hukukuna has yöntemlerle, adli mercilerin kararı olmaksızın doğrudan uyguladığı yaptırımlar, keseceği cezalardır³³. KK’nın 16. maddesinde kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî yaptırımların neler olduğu

²⁷ TDK Sözlük, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 11 Mart 2020.

²⁸ 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁹ Çınar Can Evren, “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.69, Sayı:1-2, Yıl:2011, s.971.

³⁰ Ilgın Özkaya Özlüer, “İdari Yaptırımların Özellikleri ve Çevre Kanunu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:1 Yıl:2015, s.158.

³¹ Yücel Oğurlu, “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.III, Sayı:1, 1999, s.145.

³² Kabahatlerde idari ceza kesmeye yetkililer kanunlarda açıkça belirtilen makamlardır. Eğer böyle bir açıklık bulunmayan haller söz konusu ise bu takdirde ceza kesmede ilgili kamu kurumunun en üst amiri yetkili konumundadır (KK. m.22).

³³ **Anayasa Mahkemesi, 23.10.1996 Tarih ve E.1996/48, K.1996/41 Sayılı Kararı**, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/print/1996-48-E,-1996-41-K,-23101996-T_xxvid57937 11 Mart 2020.

düzenlenmiştir. Buna göre idarenin uygulayacağı yaptırım “para cezası” ve “idari tedbir” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır³⁴.

Kamu yararını ve idari düzeni korumayı amaçlayan idareye, kabahatlere idari yaptırım uygulama yetkisinin verilmesiyle, idarenin işlevlerini etkin bir şekilde yerine getirmesini sağlanmakta ve idari yaptırımların caydırıcılık fonksiyonuyla, idari ihlallerin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır³⁵.

Önceki ceza kanununda suçlar; cürümler ve kabahatler olarak ayrılmaktaydı. Yürürlükteki TCK’da ise kabahat cürüm ayrımı terk edilerek yalnızca suç teşkil eden fiiller nitelendirilmiş ve kabahatlerin düzenlendiği bir kanuna ihtiyaç duyulması doğrultusunda, idari yaptırım gerektiren fiiller ve bunlara ilişkin ilkeler KK’da düzenlenmiştir³⁶.

Kabahatlerin TCK yerine ayrı bir kanun olan KK’da düzenlenmesi kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğiliminin bir yansıması olarak görülmektedir³⁷. Hafif derecedeki ihlaller olarak anılan kabahatlerin ceza mahkemelerinde yargılanması halinde sanık birçok ceza muhakemesi güvencesi altında olacağından muhakemenin gereğinden daha uzun süreceği ve böylece cezadan beklenen caydırıcılık amacına da ulaşamayacağı, önemli davaların gerekli incelemeye tabi tutulması amacıyla iş hacimleri oldukça yüksek olan mahkemelerin daha güç duruma sokulmaması, kabahatleri suç olmaktan çıkarmanın sebepleri arasında gösterilmektedir³⁸. Kabahatleri suç olmaktan çıkararak idari yaptırıma bağlanmasının diğer bir sebebi de kabahat olarak nitelendirilen gerçek anlamda suç olmayan hafif ihlal ve davranışların ceza mahkemelerinde yargılanması halinde, suç failleri ile basit idari ihlallere sebep

³⁴ İdari yaptırımlar; idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer idari tedbirlerden ibarettir. İdari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi dışında kalan, yaptırım uygulamaya yetkili kılınmış idari mercilerce uygulanan çok çeşitli yaptırımlar vardır. Trafik cezaları, bir meslek ve sanatın yerine getirilmesinin yasaklanması, işyerinin kapatılması, yapı izninin verilmemesi, inşaatın durdurulması, radyo ve televizyon yanının durdurulması, bunlardan bazılarıdır. Burcu Erdinç, “İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2, Yıl:2012, s.261.

³⁵ Sibel Can, “İdari Para Cezası, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:29, Ocak 2017, s.416.

³⁶ Ayşegül Kula, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:140, Yıl:2019, s.45.

³⁷ Kula, **a.g.m.**, s.45.

³⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s.6.; Selçuk Gişi, “Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Kabahatler Kanunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.VIII, Sayı:1, Yıl:2017, s.132.

olanların aynı yargı düzeninde, aynı usule tabi olmaları ve sonuç olarak hak edilenden fazla bir manevi yaptırıma uğramalarına sebep olmasıdır³⁹.

(2) Suç

Kabahatlere göre daha ağır fiil olan suç, ceza hukukunun temelini oluşturan bir kavramdır. Çünkü suç işlediği için faili ceza verilir; failin suç işlememesini sağlamak ve faili suçtan caydırmak amacıyla ceza hükümleri içeren kanunlar yapılır⁴⁰. Ülkemizde ceza kuralları, hukuk düzenimizde genel olarak TCK'da toplanmıştır⁴¹. Ancak TCK'da suç kavramının ne anlama geldiğine yönelik genel bir tanım içeren hüküm bulunmamakta, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” prensibinin gereğince, suç sayılan fillerin (örneğin kasten öldürme, işkence, cinsel saldırı, hırsızlık, yağma gibi) açık bir şekilde tarifi yapılmıştır. Doktrinde ise suç kelimesinin tarifine yönelik her yazarın bakış açısına göre birçok tanım bulunmaktadır⁴².

Suç, “toplumun onaylamadığı hareketlerin kanunda düzenlenip, bir yaptırıma tabi tutulması” şeklinde tanımlanabilir⁴³. Şeklî anlamda ise suç, hukuk düzeni tarafından ceza ve/veya güvenlik tedbiri ile karşılanan bir insan davranışı olarak ifade edilebilir⁴⁴. Maddi unsurları da barındıran bir tanım ile suç, isnad kabiliyetine sahip bir kimsenin kusurlu iradesinin sonucunda icraî ya da ihmali davranışıyla ortaya çıkan kanundaki yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve müeyyide (yaptırım) olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren bir eylemlerdir⁴⁵.

Suç işleyerek fail, açıkça ve bilinçli olarak kamu düzeni açısından korunan hukuki değerleri ihlâl etmiş ya da en azından bu değerleri korumaya matuf kurallara

³⁹ Oğurlu, **a.g.m.**, s.156.

⁴⁰ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, 7. bs., İstanbul, Sermet Matbaası, 1979, s.341.

⁴¹ Hukuk düzenindeki bütün suçları bir tek kanun içinde toplamak mümkün değildir. Bu sebeple genel nitelik taşıyan TCK yanında çeşitli kanunlara serpiştirilmiş tamamlayıcı ceza hükümlerine yer verilmiştir. TCK genel bir ceza kanunu olup, VUK'daki cezai müeyyidelerin bulunduğu 4. kitap, özel bir ceza kanunu niteliği taşımaktadır. Şenyüz, **a.g.e.**, s.9.

⁴² Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, A. Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümleri I**, Ankara, Seçkin, 2002, s.415.; Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuk Genel Hükümler**, 12. bs., Ankara, Seçkin, 2019, s.39.

⁴³ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. bs., Ankara, Seçkin, 2019, s.198.

⁴⁴ Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s.39.

⁴⁵ Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:372, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975, s.10.

özensizlik niteliği taşıyan davranış sergilemektedir⁴⁶. Hukuk düzenine aykırılık oluşturan bu eylemler (fiiller) belirli hukuki değerleri ihlal ederse ihlalin ağırlığına göre ceza hukukunun konusuna dâhil olur ve cezai müeyyide ile sonuçlanır. Her ceza yaptırımı uygulamasının arkasında korunan bir hukuki değer alanı bulunur⁴⁷. Suçlarla korunan hukukî yarar bütün toplumun huzurunu ilgilendiren kamu güvenliği, kamu sağlığı ve kamu huzurunu içinde barındıran kamu düzeninin korunmasıdır. Bunların normal seyrini bozan düzensizlik ve karışıklıklar, kamu düzenini olumsuz yönde etkileyen davranışlar, suç olarak hukuk sisteminde yer alır⁴⁸. Kamu düzeni ise toplumun sosyal ve siyasi hayatında karmaşanın bulunmadığı, barış ve güven içerisinde, sağlıklı ve huzurlu yaşamayı ifade etmektedir⁴⁹.

Suçun işlenmesi hukuki bir ilişkinin doğmasına sebebiyet verir. Çünkü kanun tarafından konulmuş bulunan, aslında ihlâl edilmemesi gereken bir emir ihlâl olunmuştur. İhlâlın sonucu, ihlâl eden ceza yaptırımı ile cezalandırılmaktadır. Yüklenen ceza insanın ruh ve canına yönelik olabileceği gibi malına yönelik de olabilir⁵⁰.

Hukukî bakımdan suçun incelenmesi, onu meydana getiren genel unsurlarının, daha ağır ya da daha hafif sayılmasını gerekli kılan sebeplerinin, hangi durumda ne zaman ortaya çıkacağını ve nasıl ortadan kalkacağını tespitini gerektirmektedir⁵¹.

(3) Kabahat ve Suçların Unsurları

Bir şeyin unsurları denince, o şeyde bulunması gereken zorunlu özellikler ifade edilir. Bu sebeple bir fiilin taşınması gereken unsurlara bakarak kabahat veya suç olanı olmayandan ayırmak mümkün olur. Unsurlar kabahat veya suç sayılmak bakımından tam olarak mevcut olması gerekli olan şartlardır⁵².

⁴⁶ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. bs., Ankara, Seçkin, 2019, s.174.

⁴⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.2.

⁴⁸ Mehmet Yüce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) Ve Yargılama Usulü**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s.2.

⁴⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.8.

⁵⁰ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. bs., Ankara, Yetkin, 2005, s.187.

⁵¹ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s.341.

⁵² Şenyüz, **a.g.e.**, s.13.

Suçun varlığı için gerekli olan unsurlar, bütün suçları kapsayan ve bulunmadığı takdirde bir fiilin suç olarak vasıflandırılmasına imkân olmayan bu sebepten suçun kurucu unsurları olarak da anılan genel unsurlar; suçları birbirlerinden ayıran özel unsurlar olarak ikiye ayrılabilir⁵³. Suçun genel unsurları da kanuni, maddi, hukuka aykırılık ve manevi unsur olarak bir ayrıma tabi tutulabilir⁵⁴. Kabahatler hukuku, kendine özgü bir disiplin olmasına rağmen ceza hukuk ile arasında organik bir bağ mevcuttur. Keza, KK'daki birçok maddede, TCK'daki düzenlemelere atıf yapılması, ceza hukukundaki temel ilkelerin kabahatler açısından da yapısına uygun düştüğü ölçüde uygulanmasını mümkün kılmaktadır. Bu sebeple, suçlar bakımından öngörülen bahse konu unsurların kabahatler için de kabul edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır⁵⁵.

i. Kanuni Unsur

Kanuni unsur (tipiklik), bir hareketin kabahat veya suç olarak vasıflandırılabilmesi için öncelikle yapılan bu hareketin kanunda kabahat veya suç olarak düzenlenmesi ve eylemin bu tanıma uygun olmasını ifade eder⁵⁶. Kanuni unsurun kapsamı bir kimsenin cezalandırılmasının kanuni şartları çerçevesinde belirlenir. Böylece kanuni unsur; bir davranışı cinayet, hırsızlık vb. olarak karakterize eden kanuni tarifleri, kısaca kanunda belirlenmiş ve cezalandırılan fiilleri cezalandırılmayan fiillerden ayıran bütün şartları içerir⁵⁷. Kanuni unsur suç ve cezada kanunilik ilkesinin bir gereği olup; TCK'da “suçun kanuni tanımı” olarak ifade edilmiştir⁵⁸.

⁵³ Demirtaş, **a.g.e.**, ss.205-206.

⁵⁴ Doktrinde suçun unsurları konusunda farklı sınıflandırmalar mevcuttur. Bkz. Mustafa Özen, **Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017, ss.227-229.

⁵⁵ Batuhan Aktaş, “Kabahatler Kanununda Düzenlenen Kast, Taksir ve Hata Halleri Üzerine Bir İnceleme”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C.X, Sayı:105, Mayıs 2015, s.27.

⁵⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.14.

⁵⁷ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 22. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, s.130.

⁵⁸ **Suç ve cezada kanunilik**: Hangi davranışların suç/kabahat olarak düzenlendiğinin önceden kanun tarafından gösterilmesi ve bu suçu işleyenlerin görecekları yaptırımların kanun tarafından önceden belirlenmesidir. Yasak davranışların önceden gösterilmesi suretiyle, kişi özgürlüğünün sınırları önceden belirlenmiş olmakla birlikte ayrıca kanun tarafından açıkça yasaklanmayan her davranışın da serbest olduğu sonucunu ortaya çıkmaktadır. Suç ve ceza da kanunilik ilkesi hukuki güvenliği sağlayarak, devlet güçlerinin kanuna uygun davranmalarını ve itimadı koruyarak özgürlük haklarının kullanılmasına imkân sağlamaktadır. Bu ilke sayesinde vatandaşlar kendi davranışlarını bir suç

Bir kabahat veya suçun varlığından bahsedebilmek için öncelikle yazılı bir metne (kanuna) ihtiyaç duyulmaktadır⁵⁹. Buna ilaveten işlenen bir fiilin kabahat/suç sayılabilmesi için kanunun özel hükümleri arasında ya da ceza hükümlü özel bir kanunda yer alan belli bir maddesindeki tanıma da uygun olması gerekmektedir⁶⁰. Eğer fiil kanundaki tanım kapsamına girmiyorsa, diğer unsurları bünyesinde barındırmış olsa dahi kabahat/suç olarak ifade edilemez⁶¹. Yani bir fiil kanun koyucu tarafından bir metinde öngörülmüş ve bir müeyyide tehdidi ile yasaklanmış olmadıkça sosyal düzen bakımından ne kadar zararlı olursa olsun kabahat/suç olarak nitelendirilemez⁶².

Kanuni unsur ya da diğer bir ifade ile tipiklik, kabahat veya suç sayılan fiilin ceza normundaki soyut tasviridir⁶³. Yani cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin somut hayatta meydana gelmiş maddi şeklinin kanunda belirtilen soyut normun unsurlarıyla örtüşmesidir⁶⁴. Görüldüğü gibi, soyut bir kavram olan tipikliği, somut duruma fiil getirmekte; failin hareketi kabahat/suç tipinde belirtilen maddi unsuru iradi olarak ihlal ettiği zaman, tipiklik de gerçekleşmiş olmaktadır⁶⁵. Dolayısıyla kanuni unsur, işlenen fiilin kanunda yapılmış bulunan kabahat/suç tanımına uygun olup olmadığının tespitiyle ilgilidir⁶⁶. İşlenmiş olan fiilin bir yaptırım öngörmüş bulunan kanun maddesindeki kabahat/suç tanımına uygun olduğu tespit edilirse, kanuni unsurun mevcudiyeti, bir başka ifadeyle fiilin tipik olduğu kabul edilir⁶⁷. Bu açıklamaların neticesinde kanuni unsurun yani tipikliğin iki şartı bulunduğu söylenebilir. Birinci şart işlenen fiilin ceza hukukunda kaynak niteliğini taşıyan bir kanunda önceden tanımlanmış olması; ikincisi ise bu fiilin, söz konusu tanıma uygun olmasıdır⁶⁸.

oluşturacak fiili işlememek üzere ayarlar kendi sorumlulukları içinde hareket edebilirler. Hem Anayasamızda hem de TCK'da ifade edilen ve evrensel nitelikteki bu ilkeye göre suçların tanımlanması ve yaptırımların belirlenmesi yetkisine sadece TBMM sahiptir. Demirbaş, **a.g.e.**, s.112.; Hakeri, **a.g.e.**, s.13.; Özgenç, **a.g.e.**, s.123.

⁵⁹ Soyaslan, **a.g.e.**, s.211.

⁶⁰ Alacakaptan, **a.g.e.**, s.8.

⁶¹ **A.e.**, s.29.

⁶² Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s.409.

⁶³ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s.423.

⁶⁴ Senyüz, **a.g.e.**, s.14.

⁶⁵ Demirbaş, **a.g.e.**, s.219.

⁶⁶ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s.423.

⁶⁷ Hakeri, **a.g.e.**, s.130.; Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s.424.

⁶⁸ Demirbaş, **a.g.e.**, s.219.

Netice olarak tipikliğin bu iki şartının bulunmadığı durumlarda yapılan hareketin ve meydana getirilen neticenin bir kabahat/suç olarak vasıflandırılması imkânsız olur⁶⁹. Aksinin kabulü, gerek Anayasa'nın 38. maddesi ve TCK'nın 2. maddesinde ifade edilen “suç ve cezada kanunilik ilkesine” aykırı düşer. Tipikliğin bir unsur olarak kabulü bu ilkenin doğal bir sonucudur⁷⁰. Dolayısıyla kanuni unsur ile kanunilik ilkesi birbirlerine benzeseler de aynı durumu ifade eden kavram değildir⁷¹.

ii. Maddi Unsur

Bir kabahat veya suçtan bahsedebilmek için kanununda tarifinin bulunması yeterli olmayıp, kanundaki bu tarife uygun bir fiilin bulunması da gerekmektedir. Çünkü dış dünyada değişikliğe sebep olan müspet veya menfi bir davranış olmadıkça bir kabahatin/suçun varlığı ileri sürülemez. Dolayısıyla kanunda belirlenmiş tipe uygun fiilin gerçekleşmesi şartına, kabahatin/suçun maddi unsuru adı verilir⁷². Bahsi geçen fiil ise ceza hukukunda hareket, netice ve nedensellik (illiyet) bağımlı ihtiva eden bir kavramı ifade etmektedir.

Kanunun emrinin ihlali olarak kabahat/suçun maddi unsurunu oluşturan fiil, eşyanın tabiatı icabı insandan sadır olan bir iradi davranıştır⁷³. Kabahatin/suçun varlığı için lazım gelen iradi insan davranışına doktrinde “hareket” adı verilmekte olup, hareket maddi unsurun birinci kısmını meydana getirmektedir⁷⁴. Hareket, kabahatin/suçun dinamik yönünü göstermekte olup, hareket yoksa kabahat veya suçun varlığından bahsetmek mümkün değildir⁷⁵. Dolayısıyla dışta hareket olarak belirmeyen; bir fiil olarak meydana gelmeyen fikir veya niyet, ne kadar kötü de olsa kabahat/suç teşkil etmez⁷⁶. Çünkü kabahatin/suçun gerçekleşmesi için bir fiilin bulunması gereklidir. Kişinin kafasındaki düşünce, ceza hukukunun müdahalesini

⁶⁹ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s.347.

⁷⁰ Alacakaptan, **a.g.e.**, s.28.

⁷¹ Yüce, **a.g.e.**, s.6.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.14.

⁷² Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s.415.; Yüce, **a.g.e.**, s.7.;

⁷³ Soyaslan, **a.g.e.**, s.220-221.; Artuk, Gökçek, Yenidünya, **a.g.e.**, s.427-429.

⁷⁴ Alacakaptan, **a.g.e.**, s.38.; Yüce, **a.g.e.**, s.8.

⁷⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s.15.

⁷⁶ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s.415.

gerektirmez; bunun ancak bir fiil ile ortaya çıkması halinde onun cezalandırılması mümkün olur⁷⁷.

İnsan davranışı olan hareket, kural olarak suçun maddi unsurunu tek başına oluşturamaz. Normal olarak davranışın bir sonucu olması da gerekir; yani dış dünyada bir değişikliğin meydana gelmesi de aranır⁷⁸. Hareket sonrası dış alemde meydana gelen değişiklik ise “netice” olarak ifade edilmektedir. Bu değişiklik ya maddi bir zarar veya zarar tehlikesi şeklinde ortaya çıkabilir⁷⁹. Netice maddi unsurun ikinci kısmını oluşturmaktadır.

Maddi unsurun üçüncü kısmı nedensellik (illiyet) bağıdır. Nedensellik bağı ise, dış dünyada meydana gelen değişikliğin (sonucun) bir insana isnad edilebilmesi için, bu değişikliğin o insan davranışından yani hareketinden kaynaklanması gerektiği ifade eder⁸⁰. Yani nedensellik bağı, hareket ile netice arasında sebep-sonuç ilişkisinin bulunmasıdır.

Kanuni tariftaki fiilin tanımlanışına göre, hareketin ortaya çıkmasına göre ve neticelerine göre kabahat veya suçlar çeşitli sınıflamalara tabi tutulabilir.

(a) Harekete Göre Kabahat veya Suçlar

Hareket esas itibarıyla iradi insan davranışı olup, bu davranış bedeni eylemi ifade etmektedir⁸¹. Hareketin şekli, belirlenmiş olup-olması, sayısı gibi hususlar dikkate alınarak kabahat ve suçları sınıflandırmak mümkündür.

i. Hareketin Şekline Göre Kabahat veya Suçlar:

Hareketin yapılış şekline göre kabahatler/suçlar icrai (yapmak) veya ihmali (yapmamak) şeklinde ortaya çıkabilir.

⁷⁷ Demirbaş, **a.g.e.**, s.220.

⁷⁸ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 16. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2011, s. 125.

⁷⁹ Soyaslan, **a.g.e.**, s.221.

⁸⁰ Toros, **a.g.e.**, s.139.; Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s.537,538.

⁸¹ Özen, **a.g.e.**, s.220.

Kanunun, yapılmasını yasakladığı fakat buna rağmen fail tarafından yapılan hareketlere “icrai kabahat/suç” olarak ifade edilmektedir⁸². Örneğin, “vergi kanunlarınca tutulan defterin, kayıt ve belgelerin yok edilmesi; sahte belge düzenlemek ve bunları kullanmak; muhasebe hilesi yapılması... vb. hareketler” icrai suçlardandır⁸³.

Kanunlar insanların bazı hareketleri yapmasını yasaklayan hükümlerin yanında; belli bir şekilde hareket etmeyi emreden hükümler de içermektedir. Örneğin kanuni süresi içerisinde defterlerin tasdik edilmesi, defter ve belgelerin muhafaza edilmesi ve yetkili makamlarca istendiğinde ibraz edilmesi bu emirlerden bazılarıdır. Belli bir şekilde hareket etmeyi emreden bu tür emir kurallarının aksine kişinin kendisinden bekleneni yapmamak şeklinde oluşan kabahat ve suçlara “ihmali kabahat/suç” adı verilmektedir. İhmali kabahat veya suçlarla kanun failin hareketsiz kalması cezalandırılmaktadır⁸⁴.

ii. Hareketin Belli Olmasına Göre Kabahat veya Suçlar:

Kabahat ve suçlar, hareketin kanun tarafından tarif edilip edilmediğine göre “bağlı hareketli kabahat veya suçlar” ve “serbest hareketli kabahat veya suçlar” olarak bölümlenebilir.

Herhangi bir kabahat veya suçun işlenmiş sayılması için, sonucu husule getirmeye elverişli ne gibi hareketlerin yapılması gerektiği kanuni tipte tarif edilen kabahat ve suçlara “bağlı hareketli kabahat/suç” denir⁸⁵. Usulsüzlük kabahati, VUK’da tarif edilen bağlı hareketli kabahatlere örnektir.

“Serbest hareketli kabahat ve suçlar” ise kanuni tarifte, o kabahat veya suç oluşturana failin ne tarz bir fiil olduğu konusunda bir özelleştirme yapılmayan, hareketin nasıl yapılacağı tarif edilmeyen kabahat veya suçlardır⁸⁶. Serbest hareketli kabahat

⁸² Soyaslan, **a.g.e.**, s.232.; Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. bs., Ankara, Seçkin, 2019, s.223.

⁸³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.15.

⁸⁴ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s.428-429.; Özbek, Doğan, Bacaksız, **a.g.e.**, s.223.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.15.; Alacakaptan, **a.g.e.**, s.43.

⁸⁵ Alacakaptan, **a.g.e.**, s.46.; Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s.422.

⁸⁶ Özgenç, **a.g.e.**, s.184.

veya suçlarda kanun, sadece neticeyi gösterir ve bu neticenin gerçekleştirilmesini yasaklar veya emreder⁸⁷. Böylece kanun, hareketi tek tek saymak yerine sadece yasaklamak istediği neticeyi gösterir, bu neticeyi doğuran hangi hareket olursa olsun onu kabahat veya suç fiili kabul eder. Örneğin vergi ziyana sebebiyet veren her fiili kabahat sayan vergi ziyayı kabahati bu niteliktedir⁸⁸.

iii. Hareketin Sayısına Göre Kabahat veya Suçlar:

Hareket sayısı kabahat veya suçun meydana gelmesinde önemli bir rol oynayabilir. Bu açıdan kabahat ve suçları “tek hareketli” ve “birden fazla hareketli”, “seçimlik hareketli” olarak sınıflandırılabilir.

Kanunda neticenin tek hareket ile meydana getirilmesi halinde suçun meydana geleceği kabul ediliyorsa “tek hareketli kabahat veya suç”; kanunun suçun teşekkülü için tek bir hareketle yetinmeyip, birden fazla hareketlerin yapılmasını aradığı fakat bu hareketlerin hepsinin yapılmasını şart koştuğu kabahat veya suçlara ise “birden fazla hareketli kabahat veya suç” denilmektedir⁸⁹. VUK’un 359. maddesinde sıralanan “muhasabe hilesi, gerçekte konu ile bağı bulunmayan kimseler adına hesap açma... gibi” fiiller tek hareketli suçlara örnek olarak verilebilir. Bu fiillerden sadece birinin tek başına işlenmesi halinde vergi kaçakçılık suçu meydana gelmektedir⁹⁰. Özel belgede sahtecilik suçu ise birden fazla hareketli suça örnektir. Söz konusu suçun işlenmesi için, failin sahte olarak özel belgeyi düzenlemesi yeterli olmayıp aynı zamanda bu belgeyi kullanması da gerekmektedir⁹¹.

Bazı kabahat ve suçların kanuni tanımlarında, kabahat veya suçun farklı farklı hareketle gerçekleşebileceği belirtilmektedir. Bu seçimlik hareketlerden birinin varlığı halinde kabahat/suç tamamlamış olur⁹². Kabahatin/suçun, kanuni tanımdaki birden bağımsız hareketlerden bir veya birkaçının meydana getirilmesiyle işlenebilmesinden dolayı bu tür kabahat ve suçlara “seçimlik hareketli kabahat veya suç” adı

⁸⁷ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s.422.

⁸⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s.16.

⁸⁹ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s.423-425.

⁹⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.16.

⁹¹ Demirbaş, **a.g.e.**, s.229.

⁹² Özgenç, **a.g.e.**, s.185-186.

verilmektedir⁹³. VUK'un 359. maddesindeki "defter ve belgeleri tahrif etme veya gizleme" suçu bu gruba örnek teşkil etmektedir. Suçun meydana gelmesi için tahrif etmek veya gizlemekten herhangi birinin yapılması yeterlidir⁹⁴.

(b) Neticelerine Göre Kabahat veya Suçlar

Kabahat veya suçlar, fiilin özünü meydana getiren hukukî ihlali yani hukuken korunan menfaatin veya varlığın ihlali esas alınarak "zarar kabahat veya suçu" ve "tehlike kabahat veya suçu" olarak sınıflandırılabilir⁹⁵.

Tehlike kabahat veya suçları; konu veya korunan hukuki değer az veya çok zarar tehlikesiyle karşı karşıya kaldığı; kimi hukuki değerlerin etkin olarak korunması maksadıyla, korunan bu değerlerin ihlaline yönelik davranışta bulunan failin cezalandırılabilmesi için kanun koyucunun herhangi bir zararın gerçekleşmesine gerek duymadığı fiillerdir⁹⁶. Tamamlanmış sayılmaları için korunan varlık veya menfaatin sadece tehdit edilmiş olması yeterli sayılan kabahat veya suçlardır. Yani korunması istenen hukuki değerlerin tehditle karşı karşıya kalması yeterlidir⁹⁷. VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerin, vergi kaçakçılığının maddi unsurunu oluşturabilmesi için vergi ziyana sebep olmasına gerek yoktur. Bu özelliği ile anılan maddede yer alan suçlar tehlike suçu sınıfına girmektedir.

Zarar kabahat veya suçları ise, maddi unsurunu oluşturan hareketin gerçekleşmesiyle konu üzerinde bir zararın meydana geldiği kabahat veya suçlardır⁹⁸. Vergi ziyatı kabahati, hazinenin gelir kaybına sebep olması bakımından zarar kabahatine örnek teşkil etmektedir.

⁹³ Demirbaş, **a.g.e.**, s.230.; Özgenç, **a.g.e.**, s.186.; Alacakaptan, **a.g.e.**, s.47.

⁹⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s.17.

⁹⁵ Toroslu, **a.g.e.**, s.137.

⁹⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.21.; Özgenç, **a.g.e.**, s.221.; Demirbaş, **a.g.e.**, s.246.

⁹⁷ Yüce, **a.g.e.**, s.15.

⁹⁸ Mustafa Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, 3. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s.301.

iii. Hukuka Aykırılık Unsuru

Kabahat ve suçların üçüncü unsuru haksızlık olarak tezahür eden fiilin hukuka aykırı olmasıdır. Hukuka aykırılık ise işlenen fiilin hukuk düzenince tecviz edilmediğinin,⁹⁹ mübâh sayılmadığının bir ifadesidir¹⁰⁰. Diğer bir ifadeyle hukuku aykırılık, işlenen bir hareketin sadece ceza ve kabahatler hukukuyla değil bütün hukuk düzeni ile çatışma/çelişme halinde olup bu sebeple cezalandırılabilir olmasını ifade etmektedir¹⁰¹.

Kabahatler ve suçlara dair düzenlemeler çeşitli kanunlara serpilmiştir. Bu düzenlemeler mevzuat bazında hukuk düzeninin bütününü oluşturmaktadır¹⁰². Bir fiil için hukuka aykırılık, onun bu hukuk sisteminin bütününe aykırı olması demektir. Hukuk düzeni bir bütündür ve bir hukuk dalında hukuka aykırı olan bir fiil, başka bir hukuk dalında hukuka uygun olarak nitelendirilemez¹⁰³. Hukuk düzeni, bir yandan bazı beşerî davranışların yapılmasını veya yapılmamasını emreden veya yasaklayan normlardan oluşurken; öte yandan bazı koşullarda daha önce yasaklanan bir davranışın yapılmasına izin verir veya izin verilen davranışın yapılmamasını emreden normlardan oluşmaktadır. Böyle olunca, hukukun yasaklanan veya emredilen bir davranışın belli bazı koşullarda yapılmasına veya yapılmamasına aynı değerdeki diğer bir hükmü ile izin vermesinden veya o fiili emretmesinden ötürü, yasaklanan veya emredilen davranışın yapılması, hukukî herhangi bir değer veya menfaatin ihlali sayılmamakta, dolayısıyla fiil herhangi bir suça vücut vermemektedir¹⁰⁴. Aksinin kabulü ise hukukun bütünlüğüne ters düşer¹⁰⁵.

Kabahat ve suçun unsurlarından biri olan hukuka aykırılıktan bahsedebilmek için iki şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi fiilin ceza normları

⁹⁹ Tecviz etmek: Yapılmasını uygun bulma, izin verme, TDK, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 04 Nisan 2020.

¹⁰⁰ Özgeç, **a.g.e.**, s.313.; Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, 6. Bası, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1978, s.2.

¹⁰¹ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.262.; Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, s.375.

¹⁰² Şenyüz, **a.g.e.**, s.26.

¹⁰³ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.264.

¹⁰⁴ Zeki Hafızoğulları, “Hukuka Uygunluk Nedenleri”, (Çevrimiçi) <http://www.abchukuk.com/cezahukuku/hukuka-uygunluk.html>, 04 Nisan 2020.

¹⁰⁵ Demirbaş, **a.g.e.**, s.268.

içeren kurallar ile çelişme halinde bulunması; ikincisi ise aynı fiile ceza hukukunun içinde veya dışında yer alan bir hukuk kuralınca cevaz verilmiş veya bu fiilin yapılması emredilmiş olmama şartıdır¹⁰⁶.

Hukuka aykırılık kavramı kanuna aykırılıktan daha geniş bir kavramdır. Bir fiili cezalandırılabilmek açısından bu fiilin hukuktaki bütün düzenlemelere aykırılık taşıması gerekir. Bu durumda hukuka aykırılık, tipe uygunluk gösteren hareketin aynı zamanda da genel hukuk düzenine aykırı bulunmasıdır¹⁰⁷. Kanundaki tipe uygun olup olmadığına bakılırken fiil, sadece ceza hukuku bakımından incelenmekte; hukuka aykırılık unsuru bakımından ise fiil bütün hukuk düzeni tarafından bir değerlendirmeye tabi tutulmakta ve fiilin işlenmesinin hukuka uygun olup olmadığı araştırılmaktadır¹⁰⁸.

Bir fiilin kabahat veya suç olarak kanuni tarife uygun olması mutlaka hukuka da aykırı olduğu anlamına gelmez. Çünkü bir norm tarafından ceza öngörülen fiil, diğer bir hukuk kuralınca uygun bulunması o fiilin suç olarak vasıflandırılmasını engeller¹⁰⁹. Hukuk düzene sadece yasaklayıcı hükümlerden değil aynı zamanda belli bir yasağı belli koşullar altında hukuka uygun hale getiren izin verici kurallardan oluşur¹¹⁰. Bu izin verici kurallar fiili, hukuka aykırı olmaktan çıkarttığı için hukuka uygunluk sebepleri olarak adlandırılır. Normal şartlar altında faturada alıcının isminin yazılmaması usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir durumdur. Ancak 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun¹¹¹ 12. maddesine ve 6111 sayılı Kanunu'nun¹¹² 11. maddesine göre işletmede bulunmayan ancak kayıtlarda görünen mallar için fatura düzenlenirken alıcı isminin yazılmamasının hukuka uygunluk sebeplerine bir örnek teşkil etmektedir¹¹³.

¹⁰⁶ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, s.12.

¹⁰⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.26.

¹⁰⁸ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.264.

¹⁰⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.26.

¹¹⁰ Recep Kaplan, "Kabahatler Açısından Hukuka Uygunluk Nedenleri ve Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller", **Vergi Dünyası**, Sayı:187, Nisan 2013, s.188.

¹¹¹ 27.02.2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹² 25.02.2011 tarih ve 27857 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹³ Bekir Baykara, "İdari Vergi Suçunun Unsurları", **Yaklaşım**, Sayı:146, Şubat 2005, <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=5161>, (Çevrimiçi) 04 Nisan 2020.; Nusret Bulut,

Mazeret sebepleri ya da suç ortadan kaldıran objektif sebepler olarak da ifade edilen hukuka uygunluk sebepleri, hukuka aykırılığı ortadan kaldırıp, eylemi hukukun meşru saydığı bir hareket haline getirir¹¹⁴. Ayrıca hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı failin eylemini suç veya kabahat olmaktan çıkartıp meşru hale getireceğinden, faile bu eyleminden dolayı cezai veya idari yaptırım uygulanması söz konusu olmayacaktır¹¹⁵.

Ceza ve kabahat normları içeren kanunlarca kabahat veya suç olarak nitelendirilen bir fiil, bu kanunlarının bizzat kendi içinde yer alan başka bir hüküm ile hukuka aykırı olmaktan çıkartılıp hukuka uygun hale getirilebileceği gibi başka kanunlarda yer alan hükümlerce de hukuka uygun fiil haline dönüştürülebilir¹¹⁶. Hukuka uygunluk nedenleri, TCK'da "kanun hükmünün yerine getirilmesi (m.24)", "meşru savunma (m.25)", "hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası (m.26)" olarak sıralanmıştır. Ayrıca aksi bir hükmün bulunmadığı durumlarda, TCK'daki hukuka uygunluk nedenlerine ilişkin hükümlerinin kabahatler bakımından da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır (KK m.12).

iv. Manevi Unsur

Kabahat veya suç işleyen failin kınanabilmesi için işlenen fiilin, kanuni tarifine uygun maddi unsurları içeren hukuka aykırılık olması gerekli olup ancak bu yeterli değildir¹¹⁷. Çünkü bir kimsenin gerçekleştirmiş olduğu hareketten dolayı sorumlu tutulabilmesi için bu hareketin salt kanun tarafından yasaklanan hukuka aykırı bir hareket olmasının yanında aynı zamanda hareket ile kişi arasında manevi bağın varlığı gerekmektedir¹¹⁸. Manevi bağ ise kabahat ve suçtan bahsedebilmek için failin kanuni tarife uygun ve zararlı bir harekette bulunması yeterli olmadığını, ayrıca bu fiilin psikolojik yönden de faile bağlanabilmesi gerektiği yani kabahati veya suçu oluşturan

Recep Kaplan, "Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezalar (İdari Vergi Cezaları) Açısından Zaman Bakımından Uygulama Kuralları", **Vergi Dünyası**, Sayı:371, Temmuz 2012, s.96.

¹¹⁴ Alacakaptan, **a.g.e.**, s.98.

¹¹⁵ Oktar, "Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi, (Çevrimiçi) 04 Nisan 2020.

¹¹⁶ Kaplan, **a.g.e.**, s.188.

¹¹⁷ Alacakaptan, **a.g.e.**, s.117.; Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, s.305.; Demirbaş, **a.g.e.**, s.342.

¹¹⁸ Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, s.305.

fiil ile fail arasında sadece nedensel bir bağın değil, aynı zamanda psişik bir bağında da mevcudiyeti aranmasının gerekliliğini ifade etmektedir¹¹⁹.

Fiil ile fail arasındaki psikolojik bağ, kabahat veya suçun oluşması için kalıba uygun bir eylemin varlığı dışında failin hareket ve ihmaliinde mutlaka bilinçli ve kusurlu iradesinin bulunup bulunmadığının ortaya konmasıdır¹²⁰. Hareket ile kişi arasındaki bu manevi bağ kabahat ve suçun manevi unsurunu ifade etmekte olup, bu bağ tesis edilmeden, meydana gelen davranış fiil özelliği göstermez ve dolayısıyla bir kabahat veya suçun varlığından söz edilemez¹²¹.

Eylemin faile yüklenmesini mümkün kılan manevi bağ, failin eyleminde iradilik unsurunun varlığına bağlıdır. Failin eylemi iradî olarak gerçekleştirmesi de yeterli değil bu iradenin kusurlu bir irade olması gereklidir¹²². Dolayısıyla manevi unsur failin eyleminde kusurlu hareket etmeğe ehil olması ve failin gerekli kişisel özelliklere sahip olması şeklinde iki kısma ayrılabilir¹²³. Manevi unsurun birinci kısmındaki failin eyleminde kusurlu bir şekilde hareket etmeğe ehil olması; isnat kabiliyeti olarak da ifade edilmekte ve failin kişisel özelliklerini ilgilendiren bir husustur¹²⁴. İsnat kabiliyetine sahip bulunmayan bir kimsenin işlediği fiilde iradenin unsurlarına rastlasa bile bu irade kusurlu bir irade olmadığı için manevi unsurun yokluğu sebebiyle kabahat veya suçtan bahsedilemeyecektir¹²⁵.

¹¹⁹ Toroslu, **a.g.e.**, s.186.

¹²⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.21.; Toroslu, **a.g.e.**, s.

¹²¹ Özgenç, **a.g.e.**, s.242.; Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, s.305.

¹²² Alacakaptan, **a.g.e.**, s.149.

¹²³ Dönmezer, Erman, **Nazari Ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, s.166.

¹²⁴ İsnat kabiliyeti; kişinin bazı özelliklere sahip olabilmesi ve bunun sonucu olarak kendisine, yaptığı fiilin sonuçlarının sorumluluğunun yüklenmesidir. Yani kişinin sorumlu tutulabilmesi için bazı özelliklere ve kabiliyetlere sahip olması veya sahip olamamasından dolayı kusurlu sayılabilmektedir. Bir kimsenin isnat yeteneğine sahip olabilmesi için anlama ve isteme kabiliyetlerine birlikte sahip bulunması gerekmektedir. Anlama kabiliyeti, bir kimsenin yaptığı hareketin toplum içindeki değerini bilmesi ve toplu halde yaşama şartları ile çatışma halinde olduğu anlamasıdır. Failin, hareketinin kanuna aykırılık teşkil ettiğini bilmesini gerektirmez. İsteme kabiliyeti ise, kişinin yapmak zorunda olduğu şeyi isteyebilme, başka bir deyişle hareketlerini özerk olarak tayin edebilme kabiliyetinden başka bir şey değildir. Bunlardan biri eksik olursa o kimse isnat edilemez. Failin isnat kabiliyetini fizyolojik, patolojik vb. açıdan etkileyen çeşitli sebepler bulunup bunlar ‘yaş küçüklüğü’, ‘akıl hastalığı’, ‘sağır-dilsizlik’, ‘arızî sebepler’ ve ‘istenmeyerek sarhoşluk veya uyuşturucu madde etkisi’ olarak sıralanabilir. Soyaslan, **a.g.e.**, s.388-389.; Alacakaptan, **a.g.e.**, s.118-119.

¹²⁵ Alacakaptan, **a.g.e.**, s.149.

Manevi unsurun ikinci kısmı ise failin hareketinin kabahat veya suç olarak nitelenebilmesi için diğer şartların yanında kusurlu iradesinin ürünü olması gerektiğini ifade etmektedir¹²⁶. Kusur ise kabahat ve suç oluşturan bir fiilin kusur yeteneği bulunan bir kimse tarafından bilerek ve istenerek (kasten) veya en azından bilerek (taksirle) işlenmesi olarak tanımlanabilir. Bu anlamda kusur, failin hür iradesiyle haksızlığı seçmiş olmasıdır¹²⁷. Ayrıca kusur, kusursuz suç ve kabahat olmaz ilkesinin bir sonucu olarak kabahat veya suç olarak adlandırılan eylemlerin kurucu unsurudur¹²⁸. Bu sebepten kabahat ve suçun manevi unsuru yerine “kusurluluk” deyimini de kullanılmaktadır. Failin kusurlu iradesi kast ve taksirden meydana gelmektedir¹²⁹.

Kast, TCK’nın 21. maddesinin birinci fıkrasında “*suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi*” olarak tanımlanmıştır. Öğretide ise “suça dair kanunda yer alan objektif unsurlarının bilinmesi ve istenmesi” veya “tipikliğin bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır¹³⁰. Buna göre kastın varlığı için bilme ve isteme olarak iki unsur aranacaktır¹³¹.

Kusurluluğun ikinci türü olan taksir, TCK’nın 22. maddesinin ikinci fıkrasında; “*dikkat ve özen yükümlüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi*” olarak

¹²⁶ Alacakaptan, **a.g.e.**, s.117.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.21.

¹²⁷ Özbek, Doğan, Bacaksız, **a.g.e.**, s.352.

¹²⁸ Fatih Selami Mahmutoglu, “Suç-Kabahat Ayrımı – İdari Ceza Hukukunun Temelleri”, (Çevrimiçi) <http://fsmahmutoglu.av.tr/pdf/e347388642006e588cf2c697c444aa95c3fa57d77818090242.pdf>, 09 Nisan 2020.

¹²⁹ Toroslu, **a.g.e.**, s.189.; Özgenç, **a.g.e.**, s.242.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.21.; Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, s.241.

¹³⁰ Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s.153.

¹³¹ Bilme (düşünme ve öngörme) unsuruna göre, failin kasden hareket etmiş sayılabilmesi için tipe uygun hareketi önceden düşünüp öngörmüş, zihinde canlandırmış olması gerekir. Yani failin kabahat veya suçun kanuni tanımında yer alan unsurlar bakımından bilgiye sahip olmasıdır. İsteme (irade) unsuru ise, kabahat veya suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşmesini istemesi gerekmesidir. İnsan davranışları istem ve istem dışı olabilir. İsteme dayanan davranış ise bir şey yapma veya yapmama konusundaki bilerek ve istenerek ortaya konan bilinçli iradeyle yönlendirilen hareket tarzıdır. Bu sebepten kastın gerçekleşmesi için bilmenin yanında isteme unsuru da aranır. Bilme ve isteme unsurlarına göre kast “doğrudan kast” ve “olası kast” olarak ikiye ayrılabilir. Failin hem hareketi hem de hareketin doğuracağı neticeyi öngörmesi ve gerçekleştirilmeyi istemesi şeklinde ortaya çıkan kast “doğrudan kast”; failin hareketi istemekte ve neticeyi sadece öngörmesi şeklindeki kast ise “olası kast” olarak ifade edilmektedir. Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s.153.; Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, s.249-253.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.22.; Özbek, Doğan, Bacaksız, **a.g.e.**, s.257.; Soyaslan, **a.g.e.**, s.414.

tanımlanmıştır. Taksir, ortaya çıkan neticeye dair gerekli dikkatli ve itinalı olunsaydı böyle bir netice ile karşı karşıya kalınmazdı biçiminde bir yargına ulaşılabilmesi durumudur¹³². Buna göre taksirden bahsedebilmek için failin iradi olarak yaptığı hareketin sonucunu ya öngörmemiş ya da öngörse bile istememiş olması gerekir. Bu noktada taksir kasttan ayrılmaktadır¹³³. Dolayısıyla kast, fail sonucu bilmesi ve istemesi iken; taksir ise failin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık içinde olmasıdır. Ayrıca taksirle işlenen bir fiilin cezalandırılabilmesi için bunun kanunda açıkça öngörülmüş olması da gerekmektedir (TCK m.22/f.1).

TCK’da bir suçun meydana gelebilmesi kast şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla suçların kasten işlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Taksir şeklindeki kusur ise, istisnai nitelikte olup, kanunda bu konuda açık bir hükmün varlığı sorumluluk açısından aranmaktadır. Kabahatlerde manevi unsur bu bakımdan suçlardan ayrılmaktadır. Çünkü kabahatler, KK’nın 9. maddesine göre kanunda açık bir hüküm bulunmadığı sürece kast ya da taksirden biriyle işlenebilmektedir. Kabahatin işlenmiş sayılmasında kasıt ve taksir arasında bir fark yoktur, sorumluluğun doğması için birinin varlığı yeterli kabul edilmektedir¹³⁴.

b. Vergi Kabahat ve Suçları

VUK’un 331 ile 376. maddeleri arasındaki hükümler, mükelleflere verilen maddi ve şekli ödevlerin ifa edilmemesi veya vergi kanunlarına uygun davranılmaması durumunda meydana gelecek kabahat/suç ve bunun karşılında da uygulanacak cezaları kapsamaktadır¹³⁵. VUK’un anılan maddelerinde kabahat/suç sayılan fiillerin tanımlanması ve bu fiilleri işleyenlerin karşılaşacakları yaptırımların belirlenmesi, kanunsuz suç/ceza olmaz prensibinin gereğidir. VUK’un kabahat/suç fiillerinin ve cezalarının düzenlendiği bu bölümü “Vergi Ceza Hukuku” olarak adlandırılmaktadır.

Ülkemizde suç ve cezalara dair genel prensipler TCK’da; kabahatler ve bunlara tatbik edilecek cezalara dair hükümler ise KK’da yer almaktadır. Ancak bunların

¹³² Şenyüz, **a.g.e.**, s.22.

¹³³ Yüce, **a.g.e.**, s.24.

¹³⁴ Mahmutoglu, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 09 Nisan 2020.

¹³⁵ Saban, **a.g.e.**, s.467.

haricinde de bazı kanunlarda kabahat ve suçlara dair hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler genel ceza hukukunu ve kabahatler hukukunu tamamlayıcı özelliğe sahiptir. Vergi ceza hukukunda düzenlenen vergi kabahat/suç ve cezaları bu tamamlayıcı düzenlemelere örnek teşkil etmektedir¹³⁶.

Vergi ceza hukukunda düzenlenen fiiller, devletin en önemli gelirine zarar veren veya zarar verebilme ihtimali olan davranışlardır¹³⁷. Bu sebepten vergi kanunlarına aykırılıklarda doğrudan zarar gören devlettir. Dolayısıyla bu tür kabahat ve suçlarda suçun hukuki konusu, devletin vergilendirme yetkisi ve vergi gelirlerdir¹³⁸. Vergi kabahat ve suçlar devlet hazinesine karşı işlenen fiiller olması sebebiyle ekonomik nitelikli suçlar olup; bu fiilleri işleyenlerin cezalandırılması ile hedeflenen vergi kurallarının zamanında ve emredilen şekilde uygulanmasını temin etmektedir¹³⁹. Böylelikle hem hazinenin gelir kaybının önüne geçilecek, hem de kamu düzeninin tesisi ile genel anlamda kamu yararı sağlanmış olacaktır¹⁴⁰.

VUK'da, kanunun hükümlerine uygun davranmayanların yine bu kanunda belirtilen vergi cezaları ile cezalandırılacağı açıkça hüküm altına alınmıştır. Burada vergi cezaları vergi ziyayı ve usulsüzlük olup ayrıca kanuna aykırılıkların diğer cezalara da muhatap olacağı da ifade edilmektedir (VUK m.331). Anılan maddedeki vergi ceza hukukunda düzenlenen fiillerin bir kısmı (vergi ziyayı ve usulsüzlük) vergi hukukunu ilgilendirmektedir. Bu fiillerin tespiti ve uygulanacak yaptırım idari usullerle tespit edilirken, diğer bir kısmı (diğer cezalar olarak ifade edilenler) ise doğrudan TCK anlamında suç ve ceza niteliği taşır. Dolayısıyla bu kapsamda suç ve cezanın tayini genel ceza hukukunun; muhakeme usulü ise ilke olarak ceza yargılaması hukukunun hükümlerine tabidir¹⁴¹.

¹³⁶ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009, s.122.; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015, s.165.

¹³⁷ Sahir Erman, **Vergi Suçları (Ticarî Ceza Hukuku –VI)**, İstanbul, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Basım Atölyesi, 1988, s.2.

¹³⁸ Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık**, Ankara, Kazancı, 1984, s.106.

¹³⁹ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çetinkaya, **Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2007, s.7.

¹⁴⁰ Öncel. Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.213.

¹⁴¹ **A.e.**, s.214.

Doktrinde vergi ceza hukukunun konusuna giren kabahat ve suçların sınıflandırılmasında farklı kavramlar kullanılmaktadır. Bunlardan bazıları şöyledir:

Öncel, Kumrulu, Çağan, vergi ceza hukuku kapsamına giren vergisel aykırılıklar için “mali nitelikli suçlar ve cezaları” ve “ceza hukuku anlamında suçlar ve cezaları” kavramlarını kullanmıştır¹⁴². Kızılot v.d., vergi suçlarını “idari vergi suçları” ve “adli vergi suçları” şeklinde sınıflandırmıştır¹⁴³. Mutluer-Dayanç söz konusu aykırılıkları “idari” ve “kamusal” vergi suçları olarak ikiye ayırmıştır¹⁴⁴. Oktar, vergi ödevlerine dair aykırılıkları hukuka aykırılıkların sınıflandırılması başlığı altında “idari ya da mali nitelikli hukuka aykırılıklar: kabahatler” ve “suçlar ve cezaları” şeklinde iki bölümde ele almıştır¹⁴⁵. Şenyüz, vergi kanunlarına aykırılıkların sınıflandırılmasında “vergi kabahatleri” ve “vergi suçları” kavramlarını kullanmıştır¹⁴⁶.

Bu çalışmada vergi ceza hukuku konusuna giren fiiller “vergi kabahatleri” ve “vergi suçları” olarak ele alınacaktır¹⁴⁷.

¹⁴² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, ss.213-219.

¹⁴³ Şükrü Kızılot v.d., **Vergi Hukuku**, 3. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2008, ss.199-224.

¹⁴⁴ M. Kâmil Mutluer, N. Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2014, ss.167-194.

¹⁴⁵ Oktar, **Vergi Hukuku.**, ss.375-410.

¹⁴⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, ss.55-452.

¹⁴⁷ 1949 yılına kadar vergi usul hukukuna yönelik hükümler dağınık halde bulunmakta iken 7.6.1949 tarihli 5432 sayılı ilk VUK ile birlikte vergi kabahat ve suçlarına yönelik düzenlemeler tek metin halinde ve modern esaslara uygun şekilde yürürlüğe girmişti. Bu tarihten günümüze kadar vergi kabahat ve suçlarına dair birçok değişiklik yapılmış bulunmaktadır.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda; kaçakçılık (m.324), kusur (m.329) ve usulsüzlük (m.332) kabahatleri idare tarafından vergi cezası ile cezalandırılacak fiiller olup, bilgi vermekten çekinenlerle 241 inci madde hükmüne uymayanlar (m.338), vergi mahremiyetinin ihlali (m.339) ve mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar (m.340) fiilleri ise Ceza Kanununa göre cezalandırılacak suçlar olarak yer almaktaydı. 18.7.1951’de 5815 sayılı Kanunun 11. maddesi ile VUK 324. maddesindeki vergi ziyana sebebiyet veren kaçakçılık fiilleri yeniden belirlenmiş, bu maddede yer alan fiiller ise Ek mad. 2-A maddesiyle genişletilerek “hileli vergi suçları” başlığı altına taşınmış; Ceza Kanununa göre cezalandırılacak suçlar kapsamına alınmıştır. Bahse konu değişiklikle, suç olarak düzenlenen hileli davranışlarla vergi ziyana yol açanlara idari ve mali cezaların haricinde hapis cezasıyla cezalandırılmaları hükme bağlanmıştır. Böylece vergi kabahat ve suçları 1960 yılı sonuna kadar uygulanmıştır.

4 Ocak1961’de kabul edilen 213 sayılı VUK, 5432 sayılı Kanunun yerine geçmiş ve bu kanunda yer alan hükümlerin çok büyük bir kısmı aynen muhafaza ederek 1.1.1961 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla vergi kabahat ve suçlarına dair düzenlemeler 213 sayılı VUK’da korunmuş ve 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğe kadar uygulanmıştır. 2365 sayılı Kanun’un 81. maddesi ile 213 sayılı Kanunun “hileli vergi suçu”na dair 357. madde kaldırılmış; bahse konu kanunun 68. maddesi ile “hileli vergi suçu kapsamındaki fiiller 344. maddeye aktarılmış; böylelikle 344. maddede kaçakçılık başlığı altında düzenlenen fiiller hem

(1) Vergi Kabahatleri

Vergi kabahati, vergi kanunlarınca yüklenen ödev ve görevlerin yerine getirilmesinde mükellefle vergi sorumlularının ve bunlarla münasebet kuran diğer kişilerin kanun hükmüne aykırı hareketi neticesinde ortaya çıkan; vergi cezası ve idari cezayı gerektiren fiillerdir¹⁴⁸. Kanun hükümlerini ihlal eden bu davranış biçimleri ile çoğu zaman idarenin vergi ziyaına sebep olunmakta kimi zaman da vergi denetiminin işleyişini zora sokan, aksamalara sebep olan davranışlar sergilenmektedir¹⁴⁹.

Vergi kanunlarına aykırı fiillerin büyük bir kısmı sadece vergi hukukunun kapsamına girmekte ve kabahat olarak nitelenen fiillerin belirlenmesi ile karşılığında tatbik edilecek yaptırımlar idari usule uygun olarak belirlenmektedir. Vergi idaresi tarafından kabahat olarak belirlenen fiiller için para cezaları kesilmektedir¹⁵⁰. Kanun

idari ve hem cezai özellikte (1 ila 6. Bentleri için) iki kimliğe sahip bir yapıya bürünmüştür. 344. maddede düzenlenen kaçakçılık fiilleri ise 2365 sayılı Kanun'un 72. maddesi ile "Ağır kusurun tarifi" başlığı altında mükerrer 347. madde olarak 213 sayılı Kanuna eklenmiştir.

22.7.1998 tarihinde kabul edilen ve başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere birçok kanunda değişiklik yapan 4369 sayılı Kanun ile vergi kabahat ve suçlarında köklü bir değişikliğe gidilmiştir. Anılan kanunun 11. maddesi ile "ağır kusur ve kusur" fiilleri birleştirilerek "vergi ziyai suçu ve cezası" başlığı altında 344. madde yeniden düzenlenmiştir. 4369 sayılı kanunun 14. maddesi ile 213 sayılı Kanun'un 344. maddesindeki kaçakçılık sayılan fiiller ise "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığı altına kanunun 359. maddesi ile hürriyeti bağlayıcı ceza kapsamına alınmıştır. Bu değişiklik sonrası idari usullerle cezalandırılacak vergi kabahatleri vergi ziyai suçu ve usulsüzlük fiillerinden; ceza mahkemelerince cezalandırılacak vergi suçları ise kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işini yapma suçundan oluşur hale gelmiştir. Ceza sisteminde yapılan bu değişiklikle caydırıcılık ve basitlik kazandırılmak; ekonomik suça ekonomik ceza ilkesinin hayata geçirilmesi amaçlanmıştır.

5728 sayılı Kanun ile vergi kabahat ve suçlarıyla ilgili kimi değişiklikler daha yapılmıştır. Anılan kanunun 275. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi ziyai suçu ve cezası" olan 344. madde başlığı; "Vergi ziyai cezası" olarak değiştirilmiştir. Böylece Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu ile yapılan suç ve kabahat ayırımına uygun olarak, vergi ceza hukukunda da vergi kabahati ve vergi suçu ayırımı somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Ayrıca 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesi ile "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar" olan Dördüncü Kitap İkinci Kısım Üçüncü Bölüm başlığı "Suçlar ve Cezaları" şeklinde değiştirilmiş ve kaçakçılık suçlarının cezalarında alt sınır bir yıldan 18 aya çıkartılarak hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesi engellenmiştir. Vergi kabahat ve suçlarının tarihi gelişimi için bkz. Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 13. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1988, ss.102-115.; Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.384-388.; Candan, **a.g.e.**, ss.1-5.; Hasan Türkal, Mehmet Sena Ekici, Mahmut İnan, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri Ve Cezaları", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVIII, Sayı:1, Yıl:2010, ss.45-83.; Adnan Gerçek, "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu", **Yaklaşım**, Mart 2008, Sayı:183, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=8473>, 26 Nisan 2020.

¹⁴⁸ Baykara, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 16 Nisan 2020.

¹⁴⁹ Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4. bs., Ankara, Yetkin, 2019, s.66.

¹⁵⁰ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin, 2016, s.158.

hükümlerinin ihlali sebebiyle vergi dairelerince kesilen bu para cezaları; adli bir makamın karar vermesine ihtiyaç duyulmadan, kanunun doğrudan idarenin yetkisine bıraktığı ve belli bir miktar paranın alınmasıyla sonuçlanan idari yaptırım türüdür¹⁵¹. Bu yaptırımın idare tarafından ve idare hukuku usullerine göre tespit ve tatbik edilmesi sebebiyle vergi kabahatleri için doktrinde “idari vergi suçları”, “mali nitelikli suç” gibi kavramlar da kullanılmaktadır¹⁵².

Vergi kabahatine dair fiilin meydana geldiğinin yani cezayı gerektiren maddi olayın tespiti, vergi idaresince yoklamaya veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılır¹⁵³. Dolayısıyla vergi kabahati olarak değerlendirilen fiillerde fiili tespit eden ve cezayı tatbik eden makam aynıdır. Vergi idaresi vergi kabahatlerini hem tespit hem de cezalandıran konumundadır¹⁵⁴.

Vergi kabahatinin meydana gelmesinde kast aranmaz ve bir fiilin vergi kabahati olup olmadığına dair kararı vergi idaresi verir. Ancak, vergi idaresinin vergi kabahatlerine dair kararları vergi yargısının denetimine tabidir¹⁵⁵. Diğer bir ifade ile vergi kabahatlerinin meydana gelmesinde kastın varlığının araştırılmasına gerek yoktur. Çünkü vergi kabahatinin işlenmiş sayılabilmesi için muhatabının kasten kanun hükümlerine aykırı hareket etmesi gerekmemektedir. Taksir ve hatta ihmali bir davranış vergi kabahatlerinin meydana gelmesi için yeterlidir¹⁵⁶. Ancak vergi kabahati sayılan fiilin bütün unsurları tamam olmadan da faile ceza kesilmesi mümkün değildir. Çünkü ceza gerektiren bir fiil bütün unsurlarıyla tamam olmadığı müddetçe ceza tatbik edilemez. Bu yöndeki ceza hukukunun genel ilkesi idari para cezaları için de geçerlidir. Böylelikle varsayım ya da kıyas yoluyla vergi kabahatlerinin tayinine imkân da verilmemektedir¹⁵⁷.

¹⁵¹ Hakan Ay, “İdari Nitelikli Vergi Suç Ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2001, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2791>, 16 Nisan 2020.

¹⁵² Bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.215.; Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çetinkaya, **Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2007, s.78.

¹⁵³ Kızılot v.d., **a.g.e.**, s.203.

¹⁵⁴ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 10. bs., Ankara, Seçkin, 2018, s.157.

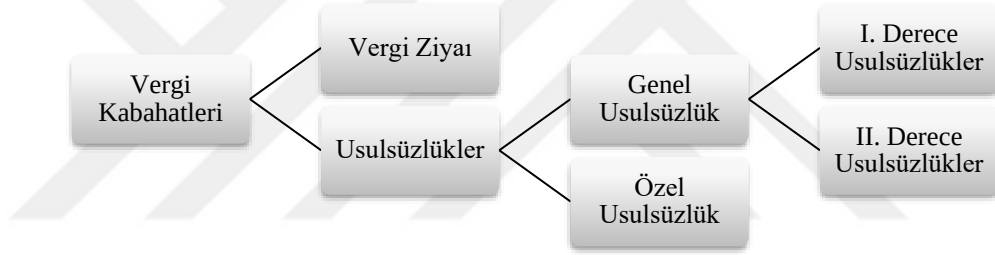
¹⁵⁵ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2019, s.102.

¹⁵⁶ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.390.

¹⁵⁷ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.158.

Vergi para cezalarında amaç, devlete bu yoldan bir gelir temini değil, vergi kanunlarının doğru şekilde tatbik edilmesi sağlamak ve bu sebeple vergi kaybını önlemektir¹⁵⁸. Nitekim vergi para cezası bir karar karşılığı olmadığından kabahatlinin ölümü halinde vergi cezaları da düşmektedir (VUK m.372)¹⁵⁹. Mükellef üzerindeki bu önleyici ve caydırıcı karakteri esas alınınca cezaların işlenen suç fiilleri ile orantılı olması yani adalet ilkesine uygun bulunmasının cezalandırmanın ruhunda ve anlamında mevcut bir özelliktir¹⁶⁰.

Vergi kabahatleri, “vergi ziyai” ve “usulsüzlük” olmak üzere ikiye ayrılır. Usulsüzlük kabahati ise “genel usulsüzlük” ve “özel usulsüzlük” olmak üzere alt gruba ayrılmaktadır.



Şekil 2.1. Vergi Kabahatlerinin Sınıflandırılması

i. Vergi Ziyai Kabahati

Mükellef veya vergi sorumluları tarafından VUK'un 341. maddesindeki (vergi yükümlülüğünün eksik ifası, vaktinde yerine getirilmemesi, gerçeğe aykırı beyan gibi) fiillerle vergi kaybına sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezası tatbik olunacağı, ceza miktarının ise ziyaa uğrayan verginin bir katı olduğu hüküm altına alınmıştır (VUK m.344/f.1). Bahse konu bu hükmü vergi ziyai kabahatinin kanuni unsurunu

¹⁵⁸ Danıştay, E.1977/1, K. 1980/2 ve 12.6.1980 tarihli İBK'da, “vergi para cezalarının amacını, vergi yasalarına karşı işlenen fiil sebebiyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu yasaya aykırı eylemi (vergi kabahatlerini) önlemek” olarak ifade etmiştir. Kaneti v.d., **a.g.e.**, s.347.

¹⁵⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.57.

¹⁶⁰ Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2. bs., İstanbul, Yayıncılık Matbaası, 1983, s.110.

ifade etmektedir¹⁶¹. Böylece hangi durumda vergi ziyayı kabahatinin meydana geleceği hükme bağlanmış bulunmaktadır. Düzenlemede kabahatin tanımı yapılmamış olsa da maddedeki hükümden yola çıkarak vergi ziyayı kabahati, “VUK’un 341. maddesinde yer alan hallerde biri ile vergi ziyasına yol açılması” olarak tanımlanabilir¹⁶². Vergi ziyayı ise, mükellef ya da vergi sorumlusunun vergi ilişkisinden doğan sorumluluklarını, kanunun ön gördüğü sürede yerine getirmemesi ya da eksik ifa etmesi ve bunun neticesinde verginin vaktinde tahakkuk ettirilememesi ya da eksik tahakkuk etmesidir (VUK m.341).

Vergi ziyayı kabahatinin maddi unsuru, vergiye ait ödevlerin vaktinde ifa etmemek yahut eksik olarak ifa edilen yükümlülükler dolayısıyla verginin zamanında tahakkuk ettirilememesidir¹⁶³. Kanun koyucu vergi ziyayı kabahatinin maddi unsuru meydana getiren hareketler tek tek saymak yerine genel olarak ifade etmiştir. Dolayısıyla vergi ziyasına yol açan her türlü fiil kabahatin maddi unsurunu meydana getirmektedir¹⁶⁴.

Vergi ziyayı kabahati, icrai veya ihmali hareket neticesinde vergi ziyasına sebep olunmasını arayan bir kabahattir. Bu sebeple vergi ziyayı kabahati bir “netice kabahati” olup; eğer bir fiil vergiyi ziyaa uğratmıyorsa vergi ziyayı kabahatinden bahsedilemez¹⁶⁵. Kabahatin neticesini meydana getiren vergi ziyayı ise çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Kanunda bunlar, vergilendirmeye ilgili ödevlerin vaktinde yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi; verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi; şahsi, medenî veya aile durumlarına dair gerçeğe aykırı beyanda bulunmak suretiyle eksik vergi tahakkuku ya da verginin haksız olarak iade edilmesine sebep olan fiiller olarak üç grup altında ele alınmıştır¹⁶⁶.

¹⁶¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.87.

¹⁶² Bayraklı, **a.g.e.**, s.179.; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, s.92.; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.391.

¹⁶³ Saban, **a.g.e.**, s.496.

¹⁶⁴ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.163.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.88.; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, s.92.

¹⁶⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.252.; Kızılot v.d., **a.g.e.**, s.203.

¹⁶⁶ Kızılot v.d., **a.g.e.**, s.203.; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, s.93-94.; Kızılot v.d., **a.g.e.**, s.203.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.163.

Vergi ziyayı kabahatini işleyenlere tatbik edilecek ceza vergi dairesi tarafından kesilen idari cezalardan olup, kesilecek vergi ziyayı cezası doğal olarak para cezasıdır¹⁶⁷. Kanun koyucu işlenen fiilin özelliğine göre tatbik edilecek vergi ziyayı cezasında üçlü bir ayrıma gitmiştir. Buna göre uygulanacak ceza miktarı genel anlamda ziyaa uğratılan verginin bir katıdır. Eğer 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı fiilleriyle vergi ziyaa uğratılmışsa kesilecek ceza üç katıdır. Fiile iştirak edenler varsa bunlara uygulanacak ceza bir katıdır. (VUK m.344). Beyannamenin kanunda belirtilen süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilmesi şeklinde ortaya çıkan vergi ziyayı kabahatinde kesilecek ceza normal vergi ziyayı cezasının yüzde ellisidir (VUK m.344/f.3)¹⁶⁸.

ii. Usulsüzlük

VUK’da vergiyi doğuran işlemin tespitinden, vergi miktarının hesaplanmasına ve hazineye intikaline kadar olan süreçte vergi ödevlerinin güvenliğini sağlamak bakımından bazı usul ve şekil şartları belirlenmiştir. Usulsüzlük, belirlenmiş bulunan bu şekli ve usulî hükümlere uygun davranılmamasıdır. (VUK m.351).

VUK’un 157 ile 257. maddeleri arasında vergilendirmeye dair usul ve esaslara dair mükellefin uyması gereken kurallara yer verilmiştir. Bu düzenlemelerle idarenin, mükellefin vergi doğuran olayın tespitine dair işlemlerinin üzerindeki denetimi kolaylaştırma ve böylece vergi kaçagını en az seviyeye indirecek bir vergi güvenlik sistemi kurma amacı güdülmektedir. Dolayısıyla bu usule dair düzenlemelerde öngörülen yükümlülöklere aykırı davranılması, söz konusu güvenlik mekanizmasını etkisiz hale getirerek, devletin vergi gelirlerinin azalmasına sebep olabileceğinden vergi kabahati sayılmıştır¹⁶⁹.

¹⁶⁷ Bayraklı, **a.g.e.**, s.188.

¹⁶⁸ Vergi ziyayı kabahatine yönelik tatbik edilecek cezanın fiil ayrımı göz önüne alındığında, vergi ziyasına sebep olan fiilleri; ‘ağır’, ‘hafif’ ve ‘orta’ nitelikli fiiller şeklinde sınıflandırma yapmak da mümkündür. Ağır nitelikli fiiller VUK 359. madde de düzenlenen kaçakçılık fiillerinden dolayı vergi ziyasına sebebiyet veren hareketleri; hafif nitelikli fiiller beyannamelerin kanunda ön görülen süreden sonra kendiliğinden verilmesi; orta nitelikli fiiller ise ağır ve hafif nitelikli fiiller dışında kalan fiilleri ifade etmektedir. Bkz. Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, ss.353-356.; Kızılot v.d., **a.g.e.**, ss.204-206.

¹⁶⁹ Candan, **a.g.e.**, s.234.

Usulsüzlük fiillerinin cezalandırılması vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak tarhını ve beyanını sağlamak için alınmış bir tedbirdir¹⁷⁰. Bu bakımdan usulsüzlük cezasının uygulanabilmesi için vergi kanunlarında yer alan şekil ve usul kurallarına riayet edilmemesi yeterlidir. Dolayısı ile fiil ile ayrıca vergi ziyana sebebiyet verilip verilmediği ya da failin kastının bulunup bulunmadığı aramayacaktır¹⁷¹.

Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük fiilleri, birden fazla vergiyi ilgilendiren genel usulsüzlük olarak da anılan “usulsüzlük” ve yalnızca bir vergi türü veya bir işlemi konu edinen “özel usulsüzlükler” olarak iki grup halinde düzenlenmiştir¹⁷².

(a) Usulsüzlük Kabahati

Usulsüzlük kabahatleri “şekle ve usule dair” kuralların ihlalini cezalandırdığı için kabahatin meydana gelmesinde hareket unsuru önemlidir. Bu sebepten usulsüzlüklerde vergi kaybı olup olmamasına bakılmaksızın hareketin yapılmasının kabahatin meydana gelmesi için yeterli görülmesi onları hareket kabahati haline sokmaktadır. Aynı zamanda bu kabahatler, vergi kaybı ortaya çıkma tehlikesi doğurdukları için “tehlike kabahati” olarak da nitelendirilmektedir¹⁷³. Bu gruptaki kabahatler bütün vergilerde söz konusu olduğundan “genel usulsüzlükler” olarak da ifade edilmektedir¹⁷⁴.

VUK'un 352. maddesinde usulsüzlükler birinci derece ve ikinci derece şeklinde derecelendirilmiştir. Buna göre; vergi ve harç beyannamelerin süresinde verilmemesi; tutulması mecburi olan defteri tutmamak; defterlerde, kayıtlarda ve belgelerde eksiklik, usule aykırılık veya karışıklık bulunması; ekim-sayım beyan davetine süresi içinde icabet edilmemesi; defter kayıt kurallarına uyulamaması; işe başlama bildiriminin zamanında yapılmaması; defterlerin kanunda öngörülen süreden sonraki 1 aylık sürede tasdik ettirilmemesi; diğer ücretlerin zamanında tarh edilmemesi; veraset ve intikal vergisinin ikinci ek sürede beyan edilmesi şeklinde

¹⁷⁰ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.399.

¹⁷¹ Edizdoğan, Taş, Çetinkaya, **a.g.e.**, s.108.

¹⁷² Kırbaş, **a.g.e.**, s.169.; Edizdoğan, Taş, Çetinkaya, **a.g.e.**, s.108.

¹⁷³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.257.; Kızılot v.d., **a.g.e.**, s.208.

¹⁷⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.377.

sıralanan fiiller birinci derece usulsüzlük kabahatinin hareket unsurunu meydana getirmektedir.

İkinci derece usulsüzlüklerin hareket unsurunu meydana getiren fiiller veraset ve intikal vergisinin birinci ek süresinde beyan edilmesi; süresinde ekim- sayım beyanının bulunulmaması ya da istenilen bilgiler ihtiva etmemesi; işe başlama dışındaki bildirimlerin zamanında yapılmaması; vergi karnesinin süresinde alınmaması; defterlerin kanuni süresi sonundan itibaren 1 ay içerisinde tasdik ettirilmesi; beyanname, bildirim ve belgelerin şekil ve muhteva şartlarına uyulmaması; hesap ve muamelelerin doğruluğunu bozmamak kaydıyla bazı belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi şeklinde sıralanabilir (VUK m.352).

Usulsüzlük kabahatlerinin cezaları mükellef grupları itibariyle maktu para cezası olarak VUK’da ekli cetvelde yer almakta olup, bu tutarlar yeniden değerlendirilme oranında artırılmak suretiyle her yıl yeniden tespit ve ilan edilmektedir¹⁷⁵. Bir takvim döneminde aynı türden birden fazla genel usulsüzlük kabahati işlenmesi durumunda kesilecek ceza birden sonraki fiil için dörtte biri oranında tatbik edilecektir (VUK m.337/f.1).

(b) Özel Usulsüzlük Kabahati

Özel usulsüzlük kabahati, genel usulsüzlüğe dair fiillerdeki gibi vergi kanunlarının öngördüğü şekli ödevlerin ifa edilmemesine dayanır. Ancak aralarındaki fark özel usulsüzlüğün vergi ödevlerinin daha ağır noktalarını ihlali ve bunun sonucunda vergi ziyanının ortaya çıkmasına daha elverişli ortam meydana getirmesidir¹⁷⁶. Bu sebeple, özel usulsüzlük kabahatleri yakın tehlike kabahati olarak değerlendirilebilir. Buna bağlı olarak özel usulsüzlük kabahati fiillerinin cezalarının genel usulsüzlük suçu fiillerinin cezalarından daha ağır tespit edildiği söylenebilir¹⁷⁷.

Özel usulsüzlük kabahatinin hareket unsuru ve kabahatin cezası VUK’un 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre özel usulsüzlük

¹⁷⁵ 2024 yılı için uygulanacak maktu cezalar için bkz. 556 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği, 30.12.2023 tarih ve 32415 sayılı 2. Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁷⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.259.

¹⁷⁷ Kızılot v.d., **a.g.e.**, s.209.

kabahatlerini doğuran fiiller; “belge düzenine aykırı davranma, bilgi ve bildirim mecburiyetine uymama, ibraz zorunluluğuna uymamak, muhasebe düzenine aykırılık ve diğer” şeklinde gruplandırılabilir¹⁷⁸. Özel usulsüzlük kabahatlerinin işlenmiş sayılabilmesi için vergi kanunlarının şekle ve usule dair hükümlerinin uyulmaması yeterlidir. Bu sebepten özel usulsüzlük kabahatleri neticesi harekete bitişik kabahatlerdendir¹⁷⁹.

Özel usulsüzlük cezalarının bazıları nispi bazıları ise maktu para cezası olarak belirlenmiştir. Bu cezalardan maktu olanları yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle her yıl yeniden belirlenmektedir.

(2) Vergi Suçları

Vergiyle ilgili ödevlerin kanunlarda belirlenen şekillerde ifa edilmemiş olması ya da yasaklanmış davranışların işlenmesi ile ilgili fiillerin bir bölümü, kamu düzenini bozma bakımından sakınca arz etmektedir. Bu durum dikkate alınarak, bahse konu fiillerle vergi suçu işleyenlerin, toplumda ayrı bir yere konulmaları ve aynı zamanda da uslanmalarını temin etmek önemli bir husustur¹⁸⁰. Vergi ceza hukukunda, vergi suçları için hürriyeti kısıtlayıcı ceza öngörülmüştür.

Hürriyeti kısıtlayan türde cezaî yaptırıma tâbi vergi suçlarının, ceza hukuku anlamındaki diğer suçlardan farkı bulunmamaktadır. Çünkü gerek vergi ceza hukuku anlamındaki vergi suçları gerekse ceza hukukunda düzenlenen suçların her ikisinde de suçun hukukî konusu aynı olup; her ikisinin de amacı kamu düzeninin bir takım cezaî yaptırımlarla korunmasıdır¹⁸¹.

Her tür ceza uygulaması caydırıcılık esasına ve kamu vicdanını tatmin edilmesi esasına yöneliktir. Bu sebeple uygulanan cezaların kendilerinden beklenen fonksiyonu yerine getirmesi gerekir. Ancak vergi kabahatlerine uygulanan ekonomik amaçlı

¹⁷⁸Şenyüz, **a.g.e.**, s.164.; Mutluer, Dayanç, **Vergi Hukuku**, s.175.; Öner, **a.g.e.**, s.163.; Şenyüz, Yüce, **Gerçek.**, **a.g.e.**, s.259.

¹⁷⁹ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.404.

¹⁸⁰ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, Kasım 2017, s.137.

¹⁸¹ Ümit Süleyman Üstün, “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.IX, Sayı:3-4, Yıl:2001, s.300.

cezaların kendisinden beklenen amacı sağlamadığından, kamu otoritesini zaafa uğratan fiiller için ekonomik yaptırımdan başka cezalar verilmesi gerektiği düşünülmüş ve Vergi Ceza Hukukunda bu fiiller teker teker sayılarak adli cezalar öngörülmüştür¹⁸². Kanun koyucu, vergi kanunlarınca yasaklanmış eylemin, kamunun vergi toplama fonksiyonu bakımından önemini ve kamu güvenliği ihlal edilerek topluma karşı suç teşkil etme özelliğini göz önünde bulundurarak, ayrıca ceza mahkemelerinde hüküm altına alınacak hürriyeti bağlayıcı cezalarla da cezalandırılmasını öngörmüştür¹⁸³. Burada bahsedilen suç filleri, vergilerin iktisadi özelliğini aşan toplumda var olan sağlıklı ve etkin düzeni ilgilendiren bir nitelik göstermektedir. Bundan dolayı hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasıyla kanuna uyumlu hareket etmeyi sağlama doğrultusunda bir yönlendirmede bulunulduğu görülmektedir¹⁸⁴.

Vergi suçlarının, cezalandırılmaları vergi idaresinin yetkisine giren vergi kabahatlerinden farkı, bu bölüme göre cezalandırılmalarının CMK hükümlerince ceza mahkemelerince yapılacak muhakeme sonunda sabit görülmelerine bağlı olmasıdır¹⁸⁵.

Vergi suçlarında ceza yargılaması iddia, savunma ve bunların mahkemesi üzerine kuruludur. İddia görevini yapan makam devlet adına Cumhuriyet Savcılığı'dır. İddia makamı bir kişinin suç tiplerinden birine uygun düşen hareket yaptığını iddia ettiği zaman soruşturma başlatır ve sonuçta fiillerin suç teşkil ettiği kanaatine varırsa ceza mahkemesine kamu davası açar¹⁸⁶.

Vergi suçları, VUK'un dördüncü kitabının "Suçlar ve Cezaları" başlığı altında üçüncü bölümde düzenlenmiş; kaçakçılık (VUK m.359), vergi mahremiyetini ihlal (VUK m.362) ve mükellefin özel işlerini yapma (VUK m.363) suçları olarak sınıflandırılmaktadır.

¹⁸² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.150.

¹⁸³ Candan, **a.g.e.**, s.345.

¹⁸⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s.137.

¹⁸⁵ Candan, **a.g.e.**, s.346.

¹⁸⁶ Kızılot v.d., **a.g.e.**, s.220.

i. Kaçakçılık

Kaçakçılık suçları, vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu veya üçüncü kişiler tarafından kanunda yer alan davranışlarla, devletin vergi ile ilgili belirleşmiş olduğu kuralları bozan ve hukuk düzenince de kabul edilmeyen fiiller olarak tanımlanabilir¹⁸⁷. Kaçakçılık suçu, müeyyidesi hapis cezası olan vergi suçlarından ilki ve sonuçları en ağır olanıdır, VUK'un 359. maddesinde hüküm altına alınmıştır¹⁸⁸. Bu fiiller¹⁸⁹:

- Hesap ve muhasebe hilesi yapmak (1)
- Gerçek veya işlemlerle ilgili olmayan kimseler adına hesap açılması (1)
- Çift defter tutulması (1)
- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi (1)
- Yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması (1)
- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi (2)
- Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması (2)
- Maliye bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaaların belge basması ve bu belgelerin bilerek kullanılması (3)
- Ödeme kaydedici cihaz hileleri (4)

Sayılan kaçakçılık suçlarından birinci (1) gruptakiler için “18 aydan 5 yıla kadar”; ikinci (2) gruptakiler için “3 yıldan 8 yıla kadar”; üçüncü (3) gruptakiler için “2 yıldan 8 yıla kadar” ve dördüncü (4) gruptakiler içinse “3 yıldan 8 yıla kadar” hapis cezası öngörülmüştür. Zikredilen kaçakçılık fiillerinin işlenmesi neticesinde vergi ziyaının meydana gelmesi halinde, bu suçları işleyenlere ceza mahkemesince öngörülen hapis cezasının verilmiş olması, vergi idaresince vergi ziyayı cezasının verilmesine engel değildir (VUK m.359). Hatta vergi ziyasına kaçakçılık fiillerinin

¹⁸⁷ Bayraklı, **a.g.e.**, ss.73-74.

¹⁸⁸ Candan, **a.g.e.**, s.345

¹⁸⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, ss.275-276.; Kızılot v.d., **a.g.e.**, s.221.

işlenmesi ile sebebiyet verilmesinden dolayı kesilecek ceza üç kattan fazla olarak uygulanacaktır (VUK m.344/f.2).

359. maddede düzenlenen ve sekiz başlıkta toplanan kaçakçılık suçunun oluşumu bu sayılan hareketlerin işlenmesine bağlıdır. Bu sebepten kanun tarafından yasaklanan neticeye, yukarıda verilen bu hareketlerle ulaşılabileceğinden kaçakçılık suçları “bağlı hareketli” suçlar kategorisindedir. Aynı zamanda vergi kaçakçılık suçunun meydana gelebilmesi için sayılan bu hareketlerden birinin yapılması yeterli görülmektedir. Bu itibarla da kaçakçılık suçları “seçimlik hareketli” suçlar sınıfına dahil olmaktadır¹⁹⁰. Ayrıca kaçakçılık suçu, bu fiillerin işlenmesiyle tamamlandığından, fiil sebebiyle ayrıca vergi ziyaı şartının aranmadığından, “sırf hareket suçu” özelliği göstermektedir. Bu husus ayrıca şekli suç/tehlike suçu olarak da ifade edilmektedir¹⁹¹.

ii. Vergi Mahremiyetini İhlal

Vergi mahremiyetinin (gizliliğinin) ihlali, görevden doğan bir vergi suçudur¹⁹². Vergi ceza hukukunda, mükellef veya sorumlularının vergi kanunlarının hükümlerini ihlâl etmeleri halinde, bunlara verilecek cezalara yer verildiği gibi, mükellef veya sorumluların sırlarını veya gizli tutulması icap eden hususları öğrenenlerin bunları açıklamaları veya başka amaçlarla kullanmaları suç sayılmış ve bu suç işleyenlere yönelik tatbik edilecek müeyyideler de belirlenmiştir¹⁹³. Buna göre vergi gizliliğine riayet etmek mecburiyetinde olanların bu kuralı ihlal etmesi durumunda TCK’nın 239. maddesine¹⁹⁴ göre cezalandırılacaktır (VUK m.362).

Vergi mahremiyeti ise vergi ile ilgili işlemlerde bulunan ve inceleme yapanların; vergi ihtilaflarına bakmakla görevli adli mercilerde görev ifa edenlerin, kanun hükümleri uyarınca kurulan kurul, komisyon üyeleriyle vergi konusunda uzman görüşüne başvurulmuş bilirkişilerin; mükellefin, mükellefle münasebet halindeki diğer

¹⁹⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.386.

¹⁹¹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.277.

¹⁹² Pehlivan, **a.g.e.**, s.115.

¹⁹³ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996, s.82.

¹⁹⁴ TCK m.239’a göre müeyyidesi; 1 ila 3 yıl arasında hapis cezası ile beş bin güne kadar adli para cezasıdır.

kimselerin şahıs, servet, sermaye, işleri ve mesleklerine dair muttali olunan gizli bilgileri ya da sır olarak kalması gereken diğer hususları açıklamaları, kendi yahut üçüncü kimselere yarar sağlayacak şekilde kullanmalarının yasaklanması olarak tanımlanabilir (VUK m.5)¹⁹⁵.

Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla mükellefin vergi ile ilgili bazı bilgilerinin gizliliğine yönelik istisnai durumlar da bulunmaktadır. Buna göre matrah, beyan, vergi ve cezaların ilanı; vergi levhası asılması; adli veya idari soruşturma yapmakla vazifeli olanlarca istenilen belge ve bilgilerin verilmesi; sahte ve yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananların mesleki teşekküllere birliklere ve odalara bildirilmesinin mahremiyetin ihlali sayılmadığına dair hukuka uygunluk halleri başka bir deyişle vergi gizliliğini bozduğu halde suç oluşturmayan istisnai hükümlerdendir¹⁹⁶.

iii. Mükellefin Özel İşini Yapma

Mükellefin özel işini yapma yasağı, bir diğer görevden doğan vergi suçu olarak düzenlenmiştir. Buna göre vergi muamelelerini yürütenler ile ve inceleme yapmaya yetkili olanların; vergi konusundaki ihtilafları çözmeye yetkili adli mercilerde görev yapanların; mükellefin özel işlerini yapmaları yasaktır. Bahse konu özel işler vergi kanunlarının tatbiki, hesap vb. olabileceği gibi bütün bu işlerin ücretsiz yapılması da yasaktır (VUK m.6). Bu yasağı ihlal edenlere TCK'nın 257. maddesinin birinci fıkrası uyarınca altı ay ile iki yıl arasında hapis cezası öngörülmüştür.

Kamu görevlilerinin mükellefin özel işini yapması, kişilere eşit ve tarafsız bir şekilde davranma ilkelerini zedelemektedir. Böyle bir davranışın görevin kötüye kullanılmasına yol açma ihtimali yüksektir¹⁹⁷. Kamu görevlisinin mükellefin özel işini yapması yasaklanarak; hem görevlinin tarafsız kalamayarak devleti zarara uğratmasının önüne geçilerek kamu düzeni korunmuş olacak, hem de görevli kişilerin

¹⁹⁵ Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.405-406.

¹⁹⁶ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, ss.424-425.

¹⁹⁷ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.315.

yükümlüler karşısında tarafsızlık ve eşitlikten ayrılmaması sağlanarak vergi adaleti tesis edilecektir¹⁹⁸.

B. Muhasebe Hilesi Suçunda Korunan Hukuki Değer

Suç, şeklen bir hukuk normuna aykırılıktan, özü itibariyle ise aynı normun korumak istediği hukuki değerlerin ihlalinden ibarettir¹⁹⁹. Suç fiilin işlenmesiyle ihlal edilen bu hukuki değerler, dış dünyanın elle tutulabilen, gözle görülebilen maddi varlıkları olmayıp; güvenliğe, sükûna ve var olmanın onuruna dayanan hayatî bakımdan öneme sahip manevi ideal değerlerdir²⁰⁰. Örneğin adam öldürme suçu yaşama hakkını; hırsızlık suçu mülkiyet hakkını; evrakta sahtekârlık suçu, kamu hayatında delil olmak kuvvetine haiz olan varakalara karşı kamunun itimadının sarsılmamasından ibaret olan menfaati, haleldar eder. Sayılan fiillerin suç haline getirilmesiyle korunmak istenen hukuki değer bu hak ve menfaatten ibarettir²⁰¹.

Bütün bu açıklamalar ışığında korunan hukukî değer kavramı, hukukun meşru olarak koruduğu değerler ve toplum açısından hukuki güvenceye muhtaç ideal, soyut değerler olarak tanımlanabilir²⁰². Hukuk tarafından himaye edilen hak ve menfaatler olan suç ile korunan hukuki değerlere suçun hukuki konusu da denilmektedir²⁰³. Korunan hukuki değer ile suçun konusu, düşünce ve görünüş olarak birbiriyle ilişkili olmakla beraber, birbirinden ayrı kavramlar olup karıştırmamak gerekir. Hırsızlık suçunda korunan hukuki değer, “mülkiyet ve zilyetlik” iken; suçun konusu ise suçun cismini teşkil eden çalınan eşyadır²⁰⁴. Hukukî değeri ihlâl etmek isteyenleri hukuk normu ceza ile tehdit ederek muhtemel ihlâllerden korumaktadır²⁰⁵. Ceza hukukunun bu koruyucu işlevi hukuki menfaatlerin korunması suretiyle kamu yararının gerçekleşmesi ve hukuki barışın sağlanmasına hizmet eder²⁰⁶. Ancak bu cezai

¹⁹⁸ Bayraklı, **a.g.e.**, s.103.

¹⁹⁹ Toroslu, **a.g.e.**, s.102.; Soyaslan, **a.g.e.**, s.228.

²⁰⁰ Koca, Üzülmmez, **a.g.e.**, ss.116-117.; Özgenç, **a.g.e.**, s.176.

²⁰¹ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, ss.375-376.; Özbek, Bacaksız, Doğan, **a.g.e.**, s.211.

²⁰² Yener Ünver, “Ceza Hukukunda Hukuksal Değer”, **Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi 8. Kitap**, İstanbul, İstanbul Barosu Yayını, 2003, ss.114-115.

²⁰³ Soyaslan, **ag.e.**, s.227.

²⁰⁴ Koca, **a.g.e.**, s.117.

²⁰⁵ Soyaslan, **ag.e.**, s.227.

²⁰⁶ Özbek, Bacaksız, Doğan, **a.g.e.**, s.44.

himayenin konusu toplumsal-beşerî her değer veya menfaat olmayıp, sadece Anayasa ile hukuki değer veya menfaat niteliği kazanmış olan toplumsal-beşerî değer veya menfaatlerdir²⁰⁷.

Korunan hukuki değerın çözümü, yani bir fiilin suç haline getirmekle korunan hak ve menfaatin tespit edilmesi, suçların unsurlarının belirlenip saptanmasında ve kanuni tanımın yorumlanmasında büyük bir öneme sahiptir²⁰⁸.

Çalışmamızın konusu olan muhasebe hilesi suçunu ihtiva eden vergi suçlarında korunan hukuki değerin ne olduğu konusunda “hazine yararı” ve “hazine yararının yanında bütün ekonomik işleyişin korunması” şeklinde iki farklı görüş bulunmaktadır. Bu farklı değerlendirmelerin sebebi olarak düzenlemenin yer aldığı 213 sayılı VUK’da suçun gerekçesine dair açık bir hüküm bulunmaması, bir suç ile birden fazla menfaatin ihlal edilmesi ve vergi ziyanının suçun unsurları arasından çıkartılması gibi sebepler sıralanabilir. Suç ile korunan hukuki değerin “hazine yararı” olduğuna dair görüşlerden bazıları şunlardır:

Erman’a göre “*cezaî müeyyide gerektiren vergi suçlarının diğer suçlardan farkı bulunmayıp, suçun hukukî mevzu düzen bozucu hareketlerin tenkili yolu ile bir takım ızdırıp verici ve korkutucu müeyyidelerle sosyal nizamı korumaktır. Dolayısıyla vergi suçları ile devletin gelir kaynaklarının korunması*” korunan hukuki değeri ifade etmektedir²⁰⁹.

Öncel, Kumrulu, Çağan’a göre “*vergi suçunun ihdasıyla verginin kanunda öngörülen sürede ve eksiksiz ödenmesini sağlayarak hazinenin vergi kaybının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla vergi suçuyla ihlâl uğrayan menfaat ‘hazine yararı’dır*”²¹⁰.

Donay’a göre de “*suç ile korunan hukuki menfaat, Devletin vergi gelirlerinden mahrum kılınmasına sebep olabilecek fiillerin başlangıçta engellenmesidir.*

²⁰⁷ Zeki Hafızoğulları, Devrim Güngör, “Türk Ceza Hukukunda Suçların Tasnifi”, **TBB Dergisi**, Sayı:69, Yıl:2007, s.25.

²⁰⁸ Demirbaş, **a.g.e.**, s.561.; Özgenç, **a.g.e.**, s.176.; Soyaslan, **a.g.e.**, s.228.

²⁰⁹ Erman, **a.g.e.**, s.2.

²¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.213.

Dolayısıyla vergi suçları ile korunan yarar temelde, Devletin soyut ekonomik yararlarının zarar görmemesidir”²¹¹.

Taştan’a göre, “*vergi suçları ile korunan hukuki değer, kamunun vergi gelirlerini güvenceye almak; böylece kamu yararının tesis edilmesidir. Daha açık bir ifadeyle, devlete ait ekonomik faydanın zarara uğramaması adına vergiyle ilgili tasvip edilmeyen davranışların engellenmesi, vergi gelirlerinin tahsiline engel olacak fiillerin başlangıçta önlenmesidir*”²¹².

Kural olarak her hukuk normu bir hukuki değeri korur. Ancak birçok norm vardır ki bunlar birden fazla hukuki değeri korurlar. Bunun anlamı her normun bir değer ihlaline, ancak birçok normun da birden fazla değer ihlaline karşı konduğudur²¹³. VUK’un Vergi Ceza Hukuku bölümünde düzenlenen muhasebe hilesi suçu da bunlardan biridir.

Vergiyle ilgili ilk usul hükümleri içeren 5432 sayılı VUK’da²¹⁴ muhasebe hilesi fiili, kanunun “Kaçakçılığın tarifi” başlıklı 324. maddesinin beşinci fıkrasında idari ceza gerektiren fiiller arasında düzenlenmekteydi. Ancak 5815 sayılı Kanun²¹⁵ ile yapılan değişiklikle muhasebe hilesi suçu, 5432 sayılı VUK’un 2/A ek maddesinde hapis cezası ile cezalandırılan fiiller kapsamına alınmıştır. Madde başlığı ise “Hileli vergi suçları” olarak belirlenmiştir. 5815 sayılı Kanunun gerekçesinde bu değişikliğin sebebi “*Bugüne kadar geçen tatbikat neticesinde hedeflenen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi’nin toplanamadığı bunun sebebinin, mevcut ceza hükümlerin Hazine hukukunu teminat altına alacak hükümlerin eksikliği, hileli kaçakçılıklar için vaz’edilmiş olan 3 katı malî ceza, vergi kaçırıcıları caydıracak ve âmmeye karşı bu tür suçu işlemekten menedecek yeterlikte bulunmaması*” olarak ifade edilmiştir²¹⁶. Bu gerekçeden muhasebe hilesi suçunun ihdasında hedeflenenin mükelleflerin kazanç ve

²¹¹ Donay, **a.g.e.**, ss.12-13.

²¹² Mehmet Taştan, **Açıklamalı – İctihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2. bs., 2015, s.6.

²¹³ Soyaslan, **a.g.e.**, s.229.

²¹⁴ 7.6.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹⁵ 24.07.1951 tarih ve 7866 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹⁶ 5815 sayılı Kanun Genel Gerekçesi, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c009/tbmm09009099ss0232.pdf>, 7 Ekim 2020.

iradlarını doğru olarak beyana mecbur edilerek hazinenin hukukunun korunması olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte muhasebe hilesi sebebiyle “vergi ziyai”nın oluşmasını vergi kaçakçılık suçunun meydana gelmesinde ön şart olarak hüküm altına alınmıştı. Bu husus 5432 sayılı Kanun’un yerini alan 213 sayılı VUK’da 4369 sayılı Kanun ile değiştirilene kadar devam etmiştir. Dolayısıyla muhasebe hilesi suçunda hazinenin gelir kaybına sebebiyet verilmesi neticesi arandığından korunan hukuki değer “hazine yararı” olduğu ifade edilmekteydi²¹⁷.

Ancak 4369 sayılı Kanun’un 14. maddesi ile muhasebe hilesi suçunun düzenlendiği 213 sayılı VUK’un 359. maddesi yeniden düzenlenmiş ve vergi ziyayının meydana gelmesi suçun unsuru olmaktan çıkartılmıştır. Böylece hile fiilinin gerçekleştirilmesi suçun oluşması için yeterli olacak ve ayrıca netice de aranmayacaktır²¹⁸. Kanun koyucunun iradesini bu şekilde değiştirmesi, vergileme amacının yanı sıra rekabet eşitliği ile dürüst mükelleflerin tepkileri ve buna bağlı olarak vergi idaresinin saygınlığının korunma düşüncesi olarak yorumlanabilir. Vergi ödevlerini tam olarak yerine getiren dürüst mükelleflerin haklı yakınmalarını önleyerek Maliye İdaresine olan güvenin korunmasını amaçlandığı düşünülebilir²¹⁹. Dolayısıyla vergi ziyai kavramının muhasebe hilesi suçunun düzenlendiği maddeden çıkartılması ile suç ile korunan hukuki değer de değişikliğe uğradığı söylenebilir.

Muhasebe de hileler sadece vergi matrahını azaltmak böylece daha az vergi ödemek amacıyla yapılmamaktadır. Ortakları aldatmak, işletmenin kredibilitasını artırmak, yeni yatırımcılar çekmek için mali durumun olduğundan daha iyi gösterilmesi gibi çeşitli amaçlarla da hileler yapılabilmektedir. Bu durumda yapılan hileler neticesinde vergi matrahı olması gerektiğinden daha yüksek gösterilmektedir. Suçun oluşmasında vergi ziyai şartının aranmaması ile bütün mali sisteme zarar

²¹⁷ Baykara, “VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları İle İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)”, ss.63-64.; Hızlı, **a.g.e.**, s.106.; Erman, **a.g.e.**, s.2.

²¹⁸ Elif Sonsuzoğlu, “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyai Şart Mı?” **Yaklaşım**, Sayı:210, Haziran 2010, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=11404>, 7 Ekim 2020.; Baykara, **a.g.m.**, ss.63-64.

²¹⁹ Sema Küçük, Muzaffer Küçük, “Kaçakçılık Fiilleri ve Cezalarında Yapılan Yeni Düzenlemenin Uygulanması, Amacı ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1995, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1389>, 7 Ekim 2020.

verebilecek fiillerin önüne geçilmesinin hedeflendiği düşünülebilir²²⁰. Bununla birlikte böyle bir düşüncenin genel anlamda VUK'un ve özelde ise defter tutmanın amaçlarıyla örtüşüğünü söylemek de güçtür.

Sonuç olarak 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası hazinenin gelir kaybını önlemenin yanında, muhasebe hilesi suçunda korunan diğer hukuki değerlerin, beyana dayalı vergileme sisteminde önemli bir yere sahip olan defter ve kayıtlara güven ve bunların ispat değerini korumak, muhasebe sisteminde üretilen bilgilerin gerçekliğinin sağlanması ile bütün ekonomik işleyişe zarar verecek fiillerin önüne geçilmesi, dürüst mükelleflerin hakları gibi birden fazla olduğu söylenebilir²²¹.

C. Muhasebe Hilesi Suçunun Suçun Unsurları Yönünden İncelenmesi

Genel olarak suç, isnat kabiliyeti bulunan bir kimsenin, kanunda belirlenmiş kusur içeren davranışı yapması neticesinde ortaya çıkan; yine kanun hükmü ile belirlenmiş müeyyidesinin uygulanmasını gerektiren eylemlerdir²²². Hukuk devleti ilkesinin ceza hukukunda somutlaştıran suç ve cezanın kanuniliği prensibi gereğince suç teşkil eden hareketlerin ve bunların işlenmesi durumunda faile verilecek cezanın önceden kanunda tarafından açıkça belirlenmesi gerekmektedir²²³.

VUK'un dördüncü kitabı, vergi kabahat ve suçlarının yer aldığı bölümdür. Kanunda belirlenen kurallara uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımlar kabahatler için idari, vergi suçları için ise adli cezalar olarak belirlenmiştir. Muhasebe hilesi suçu ve bu suçun faillerinin muhatap olacakları müeyyide, kanunun 359. maddesinde

²²⁰ 4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde bu tür fiillerin “doğrudan malî sistemin, belge düzeninin ve malî otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik” suç olarak görüldüğü ifade edilerek düzenlemenin nihai amacı ortaya konulmaktadır. **4369 sayılı Kanun Gerekçesi**, (Çevrimiçi) <https://hukukturk.com/Indir.ashx?v=gaCApnfcxs>, 10 Ekim 2020.

²²¹ Özcan, **a.g.e.**, ss.97-99.; Baykara, “VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları İle İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)”, s.64-65.; Sonsuzoğlu, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 7 Ekim 2020.; Mustafa Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 2. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, ss.4-5.

²²² Şenyüz, **a.g.e.**, s.347.

²²³ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.54-55.

hüküm altına alınmış olup; bu itibarla muhasebe hilesi vergi kaçakçılığı niteliğindeki fiiller arasında hapis cezası öngörülen bir suç olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Vergi kabahatleri herhangi bir adli merciin kararına gerek olmadan idare tarafından ve idari usullerce cezalandırılan fiiller iken; kaçakçılık suçları arasında düzenlenen muhasebe hilesi suçun tespiti ve cezalandırma bakımından vergi kabahatlerinden ayrılmaktadır. Çünkü muhasebe hilesi, failin yargılanması ve suçun sübutu halinde cezalandırılması ceza mahkemelerinin yetkisine giren vergi suçlarındandır. Aynı zamanda muhasebe hilesi suçunda hürriyeti bağlayıcı cezanın verilmesi, şartların oluşması halinde faile ayrıca vergi ziya ve usulsüzlük cezaları da tatbik edilmesine engel değildir.

Muhasebe hilesi suçu ve cezasına dair hükmün, TCK dışında VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendinde yer verilmiş olması onun suç olmasına halel getirmez. Çünkü vergi suçlarının bir kısmının düzenlendiği VUK, genel kanun olan TCK'nın tamamlayıcı hükümlerini içeren ve “yan ceza kanunu” veya “özel ceza kanunu” özelliği arz eden bir kanundur²²⁴. VUK genel ceza kanunlarının özel bir bölümü niteliğindedir. Bununla birlikte TCK'da yer alan genel hükümlerin özel nitelikli ceza kanunlarıyla VUK gibi ceza hükümleri ihtiva eden kanunlarda düzenlenen suçlar bakımından da geçerli olduğu kabul edilmiştir (TCK m.5). Bu hükmü gereği, TCK'nın 1-75. maddelerinde yer alan ve suç genel teorisini meydana getiren hükümlerin VUK'da düzenlenen suçlar ve cezalar bakımından da uygulanması gerekir²²⁵.

Suç genel teorisi başlıca hedefinin suç teşkil eden fiillerle; bu özellikte olmayan diğer hukuka aykırı fiilleri birbirinden ayırmak ve suçların umumî unsurlarını ve suça tesir eden halleri incelemek olduğu malûmdur²²⁶. Suçlarda unsur ise bir suçun varlığı için bulunması şart olan hususlar olup, bunlardan biri veya birkaçının bulunmaması durumunda fiili suç olmaktan çıkaran özelliklerdir²²⁷.

²²⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s.349.

²²⁵ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.47.

²²⁶ Sahir Erman, **Ticari Ceza Hukuku (Genel Kısım)**, İstanbul, Matematik Araştırma Enstitüsü Atölyesi, 1976, s.28-29.

²²⁷ Bayraklı, **a.g.e.**, s.31.s

Bu bakımdan aşağıda muhasebe hilesi fiilinin suç genel teorisi kapsamında incelenmesine, suçun konusunun ve unsurlarının ortaya konulmasına, diğer hukuka aykırılıklardan farklarının belirlenmesine çalışılacaktır.

1. Muhasebe Hilesi Suçunun Konusu

Suç teşkil eden her fiilin mutlaka bir konusu vardır. Konusu bulunmayan bir suçun varlığından bahsetmek mümkün değildir. Suçun konusu ise “üstünde suç fiilinin işlendiği insan yahut şey”; “suçun cimini teşkil eden insan veya şey”; “suç failinin hareketinin yöneldiği kişi veya şey”; “eşya veya şahsın fiziki, maddi yapısı” ve “eylemin üzerinde icra edildiği insan veya eşya” olarak tanımlanabilir²²⁸. Suçun konusu, suç tipinde yer alan maddi konu olması sebebiyle “suçun maddi konusu” olarak da anılmakta olup, suç teşkil eden hareketin veya neticenin üzerinde gerçekleştiği kişi veya nesneyi ifade etmektedir²²⁹. Dolayısıyla öldürme suçunda konu hayatına son verilen kişi, hırsızlık suçunda ve yağma suçunda bir mal, belgede sahtecilik suçunda ise konu üzerinde sahtecilik yapılan belgedir²³⁰.

Muhasebe hilesi suçunun konusu; “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar*” ifadesiyle suçun düzenlendiği VUK’un 359. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Buna göre muhasebe hilesi suçunun konusu defter ve kayıtlardır. Ancak bu defter ve kayıtların vergi kanunları tarafından tutulması, düzenlenmesi, muhafaza ve ibrazı istenen türden olması gerekmektedir²³¹.

Suçun konusu, kanuni tip yönünden ya kurucu unsur olarak veya suça tesir eden sebep olarak önem ifade edebilir²³². Dolayısıyla 359. maddenin (a) fıkrası dikkatli okunduğunda muhasebe hilesi suçu meydana gelebilmesi için vergi

²²⁸ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s.116.

²²⁹ Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, s.298.

²³⁰ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, s.375.; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s.116.

²³¹ Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Açıklamalı –İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Seçkin, 2002, s.337.; Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, **Açıklamalı, İçtihatlı Vergi Suçları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s.326.; Bekir Baykara, “VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:446, Ekim 2018, s.61.

²³² Toroslu, a.g.e., s.103.

kanunlarınca kullanılması, muhafazası ve ibrazı istenen defter ve kayıtların söz konusu olması gerekir. Bu durum muhasebe hilesi fiilinin vergi suçu olması gerçeğini ortaya koymaktadır. Aksi takdirde maddede yer alan suçların genel ceza kanundaki sahtecilik suçuna göre kovuşturulma ihtimali bulunmaktadır²³³. Bu sebepten muhasebe hilesi suç konusunda geçen ifadelerin izah edilmesi, benzerliklerin ve farklılıkların açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

a. Vergi Kanunları

Muhasebe hilesi suçunun konusunu düzenleyen VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasında geçen "vergi kanunları" tabiri ile hangi kanunların kastedildiğinin cevabı aynı kanunun 3/A maddesinde yer almaktadır. Maddenin kenar başlığı ise Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispatıdır. Buna göre bahse konu madde hükmünün VUK'da yer alan vergi kanunları tabiri ile kanunun hükümlerinin geçerli olduğu vergi, resim ve harçları; dolayısıyla açıkça 213 sayılı VUK'u ifade ettiği anlaşılmaktadır²³⁴.

VUK'un kapsamı ve uygulanacağı vergi, resim ve harçlar ise bu kanunun 1. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç olmak üzere genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar, il özel idareleri ve belediyelere ait (yürürlükten kaldırılmış olanlarda dahil) vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı vergi, resim ve zamlar hakkında VUK hükümleri tatbik edilecektir²³⁵. Dolayısıyla VUK hükümlerine tabi olan bahsi geçen kanunlar da muhasebe hilesi suçu konusundaki "vergi kanunları" özelliğini taşımaktadır. Ancak Gümrük idarelerince tarh ve tahakkuk edilen vergi ve resimlere VUK hükümlerinin uygulanması mümkün olmadığından bunlarla ilgili olarak ortaya çıkan hileler, vergi ceza hukukundaki muhasebe hilesi suçunun konusunu teşkil etmemektedir.

²³³ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta, 2008, s.9.

²³⁴ Candan, **a.g.e.**, ss.69-70.

²³⁵ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. bs., İstanbul, Acar Matbaacılık, Aralık 2004, s.3.

Son olarak VUK'un tamamına veya suç ve ceza hükümlerini ihtiva eden Dördüncü Kitabındaki hükümlerine atıfta bulunması şartıyla diğer kanunları da “vergi kanunu” tabirine dâhil etmek mümkündür²³⁶.

b. Tutulan veya Düzenlenen ve Saklanma ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defterler ve Kayıtlar

Muhasebe hilesi suçunun düzenlendiği VUK'un 359. maddesinde “vergi kanunları” ifadesinden sonra “defterler ve kayıtlar” hükmü suçun konusuna giren diğer bir tabir olarak yer almaktadır. Ancak her türlü muhasebe defter ve kayıtların muhasebe hilesi suçunun konusunu oluşturmaktan ziyade; bunların vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi, muhafaza ve ibrazı istenen defter ve kayıtlardan olması gerekmektedir (VUK. m.359).

Kanun koyucu kimi suçlarda suçun konusunun bazı özelliklere sahip olmasını aramaktadır. Dolayısıyla suçun oluşması için hareketin o özellikte konuya yönelik olması gerekmektedir²³⁷. Muhasebe hilesi suçunun ortaya çıkabilmesi için vergi kanunlarının tutulmasını ya da düzenlenmesini, muhafaza ve ibrazını zorunlu tuttuğu defter ve kayıtların varlığının aranması suçun ön şartı olarak da ifade edilebilir²³⁸. Suçun ön şartı ise bazı suçların varlığı yönünden gerekli olan ve suç fiilinden önce gelen, hatta ondan bağımsız olan, fiilin bir suçu teşkil edebilmesi için aranan mantikî ve hukukî gerekleri ifade etmektedir²³⁹. Bu şartların bulunmaması halinde suçun gerçekleşmesi mümkün değildir. Örneğin hırsızlık suçunun mevcudiyeti için başkasına ait taşınır bir şeyin bulunması gerekmesi hırsızlık suçunun ön şartı olup aksi halde hırsızlık suçundan bahsedilemeyecektir²⁴⁰.

Muhasebe hilesi suçunun ön şartı olan defter ve kayıtlara dair hükümler VUK'un 171 ile 257. maddeleri arasında yer almaktadır. Anılan maddelerde muhasebe

²³⁶ Candan, **a.g.e.**, s.70. Aksi görüş; “VUK'un kimi bölümlerine, kısım ya da kitaplarına yapılacak atıflar tek başlarına atıf yapan kanunun vergi kanunu sayılması için yeterli değildir.” Onur Özcan, **Vergi Suçları**, Ankara, Seçkin, 2015, s.101.

²³⁷ Berrin Akbulut, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, s.386

²³⁸ İbrahim Nihat Bayar, **Vergi Kaçakçılığı**, Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2013, s.83.

²³⁹ Toroslu, **a.g.e.**, s.122.; Soyaslan, **a.g.e.**, s.206.; Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, ss.350-351.

²⁴⁰ Soyaslan, **a.g.e.**, s.206.

sistemi içerisinde kullanması gereken defterlerin hangileri olduğu, kimlerin bu defterleri tutmak mecburiyetinde olduğu, yapılacak kayıtlarda uyulması gereken usul ve esaslar ile muhafaza ve ibraz yükümlülüğü hüküm altına alınmıştır.

(1) Defterler

Mükelleflerin defter tutma yükümlülüğüne dair hükümler esas olarak TTK ile VUK'da yer almakla birlikte başka kanunlarda da bu konuya dair hükümler bulunmaktadır²⁴¹. Her kanunun öngördüğü amaçlara ulaşabilmek için mükellefiyet türlerine göre defterler tutma ve buna dair olarak belirlenen düzene uyma mecburiyeti bulunmaktadır²⁴².

i. Defter Tutma Yükümlülüğü

Muhasebe safhalarının ilk aşaması olan ve önemli bir yere sahip bulunan defter tutma, belirli bir dönemde meydana gelen değer hareketini belirlemek amacıyla bu meydana gelen hareketlerin muhasebe defterlerine işlenmesidir²⁴³.

Ticaret hukuku yönünden defter tutmada yükümlülüğü ile işletmede meydana gelen mali işlemleri muhasebe fişlerine veya müsvedde defterlerine işlenmesi suretiyle tespit etmek, bilgilerin tarih sırasına göre yevmiye defterlerine kaydedilmesi, yevmiye defterine kaydedilen bilgilerin defteri kebirde açılan hesaplara toplanması suretiyle elde edilen sonuçların ilgilenen kişilere sunulması amaçlanmaktadır²⁴⁴. Buna ilaveten tacirlerin tutukları defterler, ihtilaf halinde ispat aracı olmasının yanında, tacirin taksir ya da hileli yollarla iflâs edip etmediğinin tespitinde de önemli bir rol üstlenmektedir²⁴⁵.

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi sisteminde yer alan bazı vergilerin tarhı defter kayıt sistemine dayanırken; bazılarının tarhı için buna ihtiyaç duyulmamaktadır. Defter tutma sistemi özellikle matrahı defterler üzerinden belirlenen vergiler açısından

²⁴¹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.246.

²⁴² Kırbaş, **a.g.e.**, s.69.

²⁴³ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.246.

²⁴⁴ Serkan Açar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Ankara, Seçkin, 2016, ss.59-60.

²⁴⁵ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.246.

önem arz eder²⁴⁶. Bu sebepten vergi idaresi tarhiyat işleminde mükellefin beyanını esas aldığından, yapılan bu tarhiyatın doğruluğunun denetlenmesi için mükelleflerin defter tutmasını da zorunlu kılmaktadır²⁴⁷. Bu bakımdan vergi hukuku açısından defter tutma yükümlüğünün amacı vergi kanunlarına uygun olarak verginin tarh edilmesini sağlamak olarak ifade edilebilir²⁴⁸.

VUK'da defter tutma mecburiyetinin getirilmesiyle genel olarak güdülen amacın mükellefin vergi ile ilgili muamelelerini tespit ve kontrol etmek olarak ifade edilmektedir. Bunun yanında mükellefin defter tutma yükümlüğü sayesinde mükellef ile ekonomik münasebette bulunan üçüncü kişilerin de vergi karşısındaki durumlarının incelenebilmesi amaçlanmaktadır (VUK m.171).

Ekonomik faaliyette bulunan herkesin defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Verginin konusu kapsamında faaliyetlerde bulunan mükellef gruplarından hangilerinin defter tutması gerektiği VUK'nda düzenlenmiştir. Buna göre; "ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin" defter tutma mecburiyeti bulunmaktadır (VUK m.172). Bunun yanında defter tutma mecburiyeti bulunan bu mükellefler arasında yer alıp da kanunun defter tutma mecburiyetini kaldırdığı mükellefler de bulunmaktadır. Bunlara gelir vergisinden muaf tutulan esnaflar, gerçek usulle vergilendirilmeyen çiftçiler, kurumlar vergisi yönünden muafiyet tanınan iktisadi kamu kurumlarıyla derneklere, vakıflara ait işletmeler örnek teşkil etmektedir (VUK m.173).

ii. Muhasebe Hilesi Suçunun Konusu Defterler

Muhasebe hilesi suçunun mevcudiyetinde ön şart, suçun mutlaka kanundan doğan veya Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kanunun verdiği yetkiye dayanılarak getirilen mecburiyet üzerine tutulan yukarıda özellikleri sayılan bütün bu defterler üzerinde meydana gelmesi gerekliliği olarak ifade edilebilir²⁴⁹. Bu sebepten

²⁴⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.128.

²⁴⁷ Öner, **a.g.e.**, ss.78-79.

²⁴⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.246-247.

²⁴⁹ Uğur Yiğit, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar-Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta, 2004, ss.60-63.

kanunlarca tutulması zorunlu olan defterlerin neler olduğunun tespiti önem arz etmektedir.

Kanun koyucu defter tutma mecburiyeti bulunan mükelleflerce tutulması gereken defterleri de VUK’nda tek tek sıralayarak hüküm altına almıştır. Bahsi geçen hükümlere göre defter tutma bakımından tacirler; birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccarlar²⁵⁰ olarak sınıflandırılmış olup birinci sınıf tüccarların “bilanço usulüne göre”; ikinci sınıf tüccarların ise “işletme hesabı esasına göre” defter tutacağı belirtilmiştir (VUK m.176). Bilanço esasına tabi olanların “yevmiye, defteri kebir, envanter (mevcudat ve muazene) defterlerini (VUK m.182); ikinci sınıf tacirlerin ise işletme defteri tutmaları gerekmektedir (VUK m.193). Ayrıca kanun koyucu bazı faaliyet kolları için bazı özel defterlerin tutulmasını da emretmektedir. Bunlar, sürekli imalat işiyle iştigal olan birinci sınıf tüccarlar yukarda sayılan defterlere ilaveten “imalat defteri” (VUK m.197); birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan “boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar” imalat defteri yerine “bitim işleri defteri” (VUK m.200); banka, banker ve sigorta şirketleri “banka ve sigorta muameleleri vergisi defteri” (VUK m.204); yabancı nakliyat kurumları için “hasılat defteri” (VUK m.207); depo (ardiyeler dahil) işletenler için “ambar defteri” (VUK m.209); serbest meslek faaliyetinde bulunanların “serbest meslek kazanç defteri” (VUK m.210); zirai kazanç elde edenlerin “çiftçi işletme defteri”dir (VUK m.213)²⁵¹.

VUK, kamu görevi özelliğine sahip bazı meslekler için tutulan defterleri kazanç defteri sayarak bu meslekleri icra edenlerin ayrıca kazanç defteri tutmalarına gerek görmemiştir. Kanunun 210 ve 212. maddelerine göre doktorların serbest meslek defterindeki bilgileri ihtiva eden protokol defteri; noter ve noterlik vazifesini yapanlarca ve borsa acentelerince tutulan resmi defterler, kazanç defterleri hükmündedir²⁵².

²⁵⁰ VUK’da mal alıp-satma işlerinde yıllık alım satım tutarı ile bunlar dışında bir işle uğraşanların iş hasılatları belli bir rakamı aşanlar birinci sınıf; bu tutarların altında kalanlar ikinci sınıf olarak nitelendirilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. VUK, m.177-178.

²⁵¹ Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.352-361.; Candan, **a.g.e.** ss.347-348.

²⁵² Özeyer, **a.g.e.**, s.300.

Bütün bu sayılan defterler vergi kanunlarında öngörölmeleri sebebiyle, VUK'un 359. maddesindeki muhasebe hilesi suçü bakımından suçun konusuna giren tutulması, muhafazası ve ibrazı zorunlu defterlerdir.²⁵³ Dolayısıyla bunlar dışındaki defterlerde muhasebe hilesi suçunun işlenmesi mümkün değildir.²⁵⁴ Bir diğör ifadeyle muhasebe hilesi vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerde işlenen suç olunca vergi kanunları dışındaki kanunların meselâ TTK'nın tutulmasını mecburî kıldığı defterlerde işlenen hareketlerin muhasebe hilesi suçü olarak kabulüne imkân görölmemektedir²⁵⁵. Ayrıca vergi kanunlarında defter tutma konusunda kendilerine istisna tanınan ve dolayısıyla defter tutma mecburiyeti bulunmayan mükelleflerin defter tutmaları halinde de tutulan bu defterler muhasebe hilesi suçunun konusunu oluşturmayacaktır²⁵⁶.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'un mükerrer 257. maddesinin üçüncü fıkrasındaki hükme istinaden, hali hazırda tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defterlerin, elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla elektronik defter şeklinde tutulmasına izin vermeye ve zorunluluk getirmeye yetkilidir. Elektronik olarak tutulan defterler, kâğıt ortamında tutulan defterlerden farklı şekli hükümleri bulunan ve VUK'ya göre tutulma mecburiyeti olan defterlerde bulunması gereken hususları bünyesinde barındıran dijital kayıtlardır. Ayrıca VUK'da ve diğör vergi kanunlarındaki defterlere dair hükümlerin elektronik defterler için de geçerli olacaktır (VUK mükerrer m.242/f.2). Anılan hükümlerden elektronik defterlerin, vergi kanununa göre tutulması veya düzenlenmesi, muhafazası ve ibrazı zorunlu olan bir defter olduğı sonucuna ulaşılmaktadır²⁵⁷. Dolayısıyla elektronik olarak tutulan defterler de muhasebe hilesi suçunun konusuna giren defterler sınıfına dahildir.

(2) Kayıtlar

VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendinde muhasebe hilesi suçü; kayıtlar üzerinde de işlenebilecek bir fiil olarak hüküm altına alınmıştır. Ancak bu

²⁵³ Candan, **a.g.e.**, s.348.

²⁵⁴ **A.e.**, s.351.

²⁵⁵ H. Erkiner, **a.g.m.**, s.235.

²⁵⁶ Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Beta, 2016, s.87.

²⁵⁷ Candan, **a.g.e.**, ss.350-351.

kayıtların, defterlerde olduğu gibi vergi kanunlarınca tutulma ya da düzenlenme, muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunmalıdır.

Muhasebe hilesi suçuna konu olabilecek “kayıtlar”dan maksat ise vergi kanunlarına göre tutulan defter veya listelerde yer alan kayıtlardır²⁵⁸. Kanun koyucu bazı kayıtların tutulması mecburi defterlerde takibi yerine özel defterlerde veya listeler halinde tutulmasını mükellefin tercihinine bırakmıştır. Örneğin VUK’un 189. maddesi uyarınca amortisman tabi iktisadi kıymetler ile amortismanları; envanter defterinde ayrı bölümde, amortisman defteri veya amortisman listeleri gibi farklı ortamların birinde takip edilebilir. Bu konuda kanun seçimlik hak tanımıştır. Envanter defteri ve amortisman defteri kullanmayı tercih etmeyip amortisman listelerine yapılan kayıtlar “VUK’na göre tutulan kayıtlar” tanıma girmektedir²⁵⁹. Bankaların, bankerlerin ve sigorta şirketlerinin gider vergisi kayıtları²⁶⁰, damga resmi kayıtları²⁶¹, menkul ve gayrimenkul sermaye iradlarına ilişkin kayıtlar²⁶² da “VUK’na göre tutulan kayıtlar”a verilebilecek diğer örneklerdir²⁶³.

Ancak “kayıtlar” ibaresi sadece kâğıt ortamında tutulan defterlerde yer alan kayıtları kapsamamaktadır. Elektronik yöntemlerle tutulabilen, saklanabilen, erişimi ve işlenmesi mümkün olan; disket, mikro film, mikro fiş, manyetik teyp içinde bulunan elektronik kayıtlar da bu kapsamda değerlendirilecektir²⁶⁴. Dolayısıyla kayıtlar üzerinde yapılan muhasebe hilesi fiilinde yukarıda sayılan kayıtlardan elektronik ortamda tutulanlar da suçun konusunu meydana getirecektir.

²⁵⁸ Adnan Çavuş, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Konu Olabilecek Kayıt ve Belgeler”, **Yaklaşım**, Temmuz 2000, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=732>, 16 Mayıs 2020.

²⁵⁹ Ekrem Işık, “Bir Vergi Kaçakçılık Suçu: Hesap ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:252, Eylül 2009, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/bir-vergi-kacakcilik-sucu-hesap-ve-muhasebe-hilesi/2573>, 18 Mayıs 2020.

²⁶⁰ VUK’un 204. maddesine göre, bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri BSMM konusuna dahil işlemlerini kendi muhasebe defterleri yerine BSMV defterinde gösterebilir.

²⁶¹ VUK’un 205. maddesine göre, yolcu biletleri, sigorta pirim ve ilan ücreti gibi hususlar üzerinden resim istifa etme mecburiyetindeki gerçek ve tüzel kişiler, bu resimleri muhasebe defterlerinde göstermemeleri halinde bu defteri tutmak zorundadırlar.

²⁶² VUK’un 208. maddesine göre, defter tutma mecburiyetinde olan gerçek kişiler gelir vergisinin konusuna giren menkul ve gayrimenkul sermaye iradları ve bunlarla ilgili giderleri muhasebe defterlerinde göstermek yerinde ayrı bir cetvelde takip edebilirler.

²⁶³ Candan, **a.g.e.**, ss.354-355.

²⁶⁴ Özcan, **a.g.e.**, s.89.; Candan, **a.g.e.**, s.354.

(3) Saklama ve İbraz Mecburiyeti

Muhasebe sürecinde kullanılan defter ve belgelerin kanunda belirlenen süreler boyunca muhafaza edilmesi ve istenildiğinde yetkili makamlara sunulması gerekmektedir. Bu mecburiyet hem defter tutmak zorunda olan hem de defter tutma yükümlülüğü bulunmayanlar mükellefler için geçerlidir²⁶⁵.

Muhafaza yükümlülüğü, mükellefin beyanının doğruluğunu ispat etme yükünün doğal ve zorunlu bir sonucudur²⁶⁶. VUK hükümleri doğrultusunda defter tutma mecburiyetinde olanların, tuttıkları bu defterleri takip eden yılın başından itibaren 5 yıl müddetince saklamaya mecburdurlar (VUK 253)²⁶⁷. Örneğin 2020 yılında tutulan veya düzenlenen defterin, 01 Ocak 2021 tarihinden başlamak üzere 31 Aralık 2025 tarihine kadar saklanması gerekmektedir²⁶⁸. Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar ise almaya mecbur oldukları belgeleri tarih sırasıyla düzenleme tarihi takip eden yılın başından itibaren 5 yıl müddetince saklamaları gerekmektedir (VUK m.254).

Muhafaza ödevi ibraz ödeviyle birlikte anlam kazanmaktadır. Kanun koyucunun mükelleflere tuttıkları defterler ile belgelerini belli bir süre muhafaza mecburiyetini öngörmesinin amacı gerektiğinde bunların yetkililere ibraz edilerek tetkikinin ve denetiminin sağlanmasıdır²⁶⁹. Bu sebepten VUK'un 256. maddesiyle muhafaza mecburiyeti bulunan defter, belge ve karnelerin yanında e-kayıt ortamlarında yer alan bilgilerin istenilmesi halinde yetkili makam ve memurlara ibraz

²⁶⁵ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.284.

²⁶⁶ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s.294.

²⁶⁷ TTK'nunda muhafaza süresi olarak "on yıl" belirlenmiştir (TTK m.82/5). Ticari defter ve belgelerin kanunda öngörülen on yıl süreyle saklanmaması halinde bu defter ve belgeler sahibi lehine delil olma özelliğini kaybedecektir. Fahri Arıkan, "Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi", **Vergi Dünyası**, Aralık 1995, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1437>, 19 Mayıs 2020.

²⁶⁸ Beş yıllık muhafaza süresinin bitiminde ilgili defter, belge ve kayıtların saklama ve ibraz yükümlülüğü sona ermekte ancak bazı özel durumlar da beş yıllık süre uzayabilmektedir. Dolayısıyla beş yıllık süre geçmiş dahi olsa incelenmek üzere talep edilmesi halinde defter ve belgelerin ibraz edilmesi gerekmektedir. Örneğin mükellefler, tutmuş oldukları amortisman kayıtlarını, ilgili iktisadi kıymetlerin tamamen itfa olunduğu müteakip takvim yılından itibaren 5 yıl muhafaza ve gerektiğinde ibrazla yükümlüdürler. Çünkü bu kayıtların tetkikinde amortisman yöntemi ve oranı kadar söz konusu kıymetlerin iktisap bedelinin de bilinmesine ihtiyaç vardır. Arıkan, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 19 Mayıs 2020.

²⁶⁹ Arıkan, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 19 Mayıs 2020.

edilmesi gerektiği hususunda düzenleme yapılmıştır²⁷⁰. Mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerde sabit olduğu halde, vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ise muhafazası zorunlu olan defter ve belgeleri gizlemek şeklinde vergi kaçakçılığı suçunun bir unsuru olarak nitelendirilmiştir²⁷¹.

Muhasebe hilesi suçunun üzerinde meydana geldiği suç konusu defter ve kayıtların, muhafaza ve yetkililerce istenmesi halinde ibraz zorunluluğu öngörülen defter ve kayıtlardan olması gerekmektedir. Defterlerin muhafaza yükümlülüğü VUK'un 253. maddesinde; ibraz yükümlülüğü ise aynı kanunun 256. maddesinde açıkça belirtilmiş bulunmaktadır. Suça konu kayıtlar için ise bazı belirsizlik bulunmaktadır. VUK'un 256. maddesinde sadece elektronik ortamlarda tutulan kayıtların ibraz yükümlülüğünden bahsedilmekte ancak muhafaza yükümlülüğüyle ilgili bir açıklık bulunmamaktadır. Bununla birlikte yazılı şekilde tutulan kayıtların hem muhafaza ve hem de ibrazı hususunda kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır²⁷².

2. Muhasebe Hilesi Suçunun Unsurları

Muhasebe hilesi suçu VUK'un 359. maddesinde adli vergi suçları kapsamında düzenlenmiş olup karşılığında hürriyeti bağlayıcı cezanın tatbik olunacağı hüküm altına alınmıştır. Bir fiili böylesine ağır bir cezai müeyyide gerektiren muhasebe hilesi suçu kapsamına dahil eden, onu diğer hukuka aykırı fiillerden ayıran hususların neler olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla muhasebe hilesi suçuna etki eden sebeplerin ve suçu cezalandırılabilir hale getiren şartların nelerden ibaret olduğunun tespiti bakımından suçun unsurlarının incelenmesi önemli bir husustur²⁷³.

Ceza hukukunda, suç teorisi bakımından bu unsurlar; kanuni unsur (tipiklik), maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur olarak sınıflandırılmaktadır.

²⁷⁰ Çavuş, **a.g.e.**, s.94.

²⁷¹ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s.295.

²⁷² Özcan'a göre "kâğıt ortamında tutulan kayıtların muhafaza ve ibrazı kanunda öngörülmediğinden suçun konusunu oluşturması mümkün değildir." Özcan, **a.g.e.**, s.119.

²⁷³ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, ss.341-343.

Çalışmamızın bu bölümünde suçun hukuki bakımdan çerçevesinin belirlenmesi adına muhasebe hilesi suçunun unsurları ele alınacaktır.

a. Kanuni Unsuru

Kanuni unsur (tipiklik) suç olarak nitelendirilen somut insan davranışının kanun koyucu tarafından önceden tanımlanmasıdır. Bir suçun varlığı o suçla ilgili olarak kanunda açık bir şekilde gösterilmiş bu kanuni tanımın varlığına bağlıdır. Kanundaki bu tanımına girmeyen bir fiil suç olarak nitelendirilmemektedir²⁷⁴. Dolayısıyla bir hareketin muhasebe hilesi suçunu meydana getirebilmesi için fiilin kanunda belirlenmiş şekliyle işlenmiş olması gerekmektedir²⁷⁵.

Muhasebe hilesi suçunun kanuni unsuru ilk VUK olan 5432 sayılı Kanun'a eklenen bir hüküm ile Türk vergi mevzuatına girmiş ve 5432 sayılı Kanun'un yerini alan 213 sayılı VUK'da da yerini korumuştur. Ancak doktrinde muhasebe hilesinin kanuni unsurunun, suçu tanımlamada yetersiz olduğu konusunda tartışmalar bulunmaktadır. Suça dair kanuni unsurun, suç fiilini tanımlamada kıyasa yol açıp açmadığının ve belirlilik ilkesi gereği farklı anlamlara gelmeyecek şekilde esneklikten ve belirsizlikten uzak olup olmadığının tespiti bakımından muhasebe hilesi fiilinin kanuni unsuruna dair düzenlemelerin tarihi seyrinin ortaya konulması önem arz etmektedir.

(1) 5432 Sayılı Vergi Usul Kanununda Muhasebe Hilesi

5432 sayılı VUK, dağınık halde bulunan hükümlerin tek metin şeklinde ve çağdaş normlara uygun olarak hazırlanmış; vergi suçları ile müeyyideleri hakkında yeni kuralları ihtiva eden ilk vergi usul kanunu şeklinde düşünülebilir²⁷⁶. Muhasebe hilesi, anılan "Kaçakçılığın tarifi" başlıklı 324. maddesinin beşinci fıkrasında "*Mevhum adlarla hesap açmak ve her türlü hesap ve muhasebe hilesi yapmak*" ifadesi ile kaçakçılık fiili olarak düzenlenmiştir. Vergi kaçırmak kastı ile yapılan ve vergi

²⁷⁴ Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri.**, s.211.; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.388.

²⁷⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s.14.

²⁷⁶ Erginay, **a.g.e.**, s.102.

ziyayına sebep olan kaçakçılık fiilleri karşılığında mali müeyyide öngörüldüğünden, muhasebe hilesi fiilinin bir vergi kabahati olarak düzenlendiği görülmektedir.

5432 sayılı VUK'da hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma bağlanmış suçlar, "Ceza kanununa göre cezalandırılacak suçlar" başlığı altında sadece "bilgi vermekten çekinme (m.338)", "vergi mahremiyetini ihlal etme (m.339)" ve "mükelleflerin özel işini yapma (m.340)" fiillerden meydana gelmekteydi. Dolayısıyla kanunda yer alan kaçakçılık fiilleri için para cezası dışında bir yaptırımın bulunmamaktaydı. Bu cezalar kaçakçılığı önlemede yetersiz kalmış, vergi kaçırmaya yönelik fiillerin artmasını engelleyememiş ve vergi gelirlerinin önemli ölçüde azalmasına sebep olmuştur²⁷⁷. Bunun üzerine 5815 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile yapılan değişik ile muhasebe hilesi fiilinin de içinde bulunduğu bir kısım kaçakçılık suçları 5432 sayılı VUK'un Ek Madde 2/A maddesinde "Hileli vergi suçları" başlığı altına taşınarak ceza hukuku anlamında bir suç ihdas edilmiştir²⁷⁸. Bu düzenleme sonrası muhasebe hilesi fiilinin, ceza mahkemelerinde yargılanan ve tam cezaî özellik taşıyan suç olarak nitelendirilmesi veya adlandırılması söz konusu olmuştur²⁷⁹.

Hileli vergi suçları kapsamındaki muhasebe hilesi fiilinin kanuni unsuru "*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*" şeklinde tarif edilmekteydi (Ek Madde 2/A-4). Buna göre;

- Kanuni defterlerde tahrifat yapmak,
- Bu defterlerde, gerçek olmayan kimseler adına hesap açmak,
- Bu defterlerde hesap ve muhasebe hilesi yapmak,

şeklinde üç ayrı hareket bulunmaktaydı. Kanun koyucu kanuni defterlerde yapılacak her türlü hesap ve muhasebe hilesini suçun hareket unsuru olarak saymış ancak hangi işlemlerin bu kapsamda değerlendirileceğini belirtmemiştir²⁸⁰. Madde lafzı

²⁷⁷ Hızlı, **a.g.e.**, s.117.

²⁷⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.385.

²⁷⁹ Kocahanoğlu, **a.g.e.**, ss.291-294.

²⁸⁰ Erman, **a.g.e.**, s.57.; Kocahanoğlu, **a.g.e.**, ss.305-309.

incelendiğinde, defterlerde yapılacak tahrifat, mali işlemlere konu olmayan hayali kimseler adına hesap açılması muhasebe hilesi türleri olarak düşünülebilir. Bu düşünceye maddede hareketler sayıldıktan sonra “veyahut her türlü” ifadesinin aynı cümle içinde kullanılmasından ulaşılmaktadır. Veyahut her türlü ibaresi, defterlerdeki tahrifat ve sahte hesapların açılması dışındaki muhasebe hilelerinin de yasaklanmaya çalışıldığını göstermektedir.

(2) 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Muhasebe Hilesi

5432 sayılı VUK 1961 yılına kadar tatbik edilmiş, daha sonra bu kanunun yerini halen yürürlükte olan 213 sayılı VUK almıştır. Bu kanunda muhasebe hilesi fiilinin kanuni unsuruna dair düzenleme kanunun Dördüncü Bölüm “Hileli vergi suçu” başlıklı 357. maddesinin dördüncü fıkrasında “*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*” şeklinde yer almaktaydı. Bahse konu bu düzenleme ile kanun koyucu, hesap ve muhasebe hilesi yapılması neticesinde verginin geç ya da noksan tahakkukuna sebep olması halinde hileli vergi suçu fiilinin meydana geleceğini hüküm altına almıştır. Böylece 213 sayılı VUK’daki muhasebe hilesi fiilinin kanuni unsuru, önceki VUK’da Ek Madde 2/A-4 maddesinde yer alan düzenlemenin, kanunun 357. maddesinin dördüncü fıkrasına taşınmış hali olarak ifade edilebilir²⁸¹.

30.12.1980 tarihinde 2365 sayılı Kanun’un²⁸² 81. maddesi ile 213 sayılı VUK’daki muhasebe hilesi fiilinin de yer aldığı hileli vergi suçunu düzenleyen 357. maddesi, yürürlükten kaldırılmış; kaldırılan hileli vergi suçu aynı kanunun 68. maddesi ile 213 sayılı VUK’un 344. maddesinde “Kaçakçılığın Tarifi” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Bu değişiklik sonrası muhasebe hilesi fiiline dair kanuni unsur kanunun 344. maddesinin dördüncü fıkrasında “*Vergi kanunlarına göre tutulması*

²⁸¹ Muhasebe hilesi suçunun kanuni unsuruna dair ilk düzenlemenin madde başlığı “Hileli vergi suçları”ydı. Madde başlığındaki çoğul ifade, maddede birbirinden bağımsız suçların bulunduğu; her bentte düzenlenen suçlar için ayrı ayrı cezalandırılacağı yorumuna sebep olmuştur. Halbuki maddede sıralanan hareketlerden biri, birkaçı veya hepsi işlenmiş olsa dahi sonuçta tek bir suç doğmakta olduğundan yanlış anlamaların önüne geçmek amacıyla madde başlığı “Hileli vergi suçu” şeklinde tekil hale getirilmiştir. Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul, Baha Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın No:935, 1962, s.43.; Kocahanoğlu, **a.ge.**, s.292.

²⁸² 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak” şeklinde yer almıştır. Bahse konu bu değişiklik kaldırılan 357. maddedeki “hileli vergi suçu” başlığı altında düzenlenen hükmün 344. maddesinin dördüncü fıkrasına aynen aktarılması şeklinde olup, kanun koyucu tarafından muhasebe hilesi fiillerine yönelik yine herhangi bir tanımlama yapılmadığı görülmektedir.

Daha sonraki yıllarda 4008 sayılı Kanun²⁸³ ve 4108 sayılı Kanun²⁸⁴ ile 213 sayılı VUK’un 344. maddesine yönelik bazı düzenlemeler yapılmış olsa da muhasebe hilesi suçuna dair herhangi bir değişiklik vuku bulmamıştır.

22.07.1998 tarihinde 4369 sayılı Kanun’un²⁸⁵ 14. maddesi ile muhasebe hilesine dair düzenlemede değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikle 344. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan muhasebe hilesi fiilinin kanuni unsuru, 213 sayılı VUK’un “Kaçakçılık Suçları ve cezaları” başlığı ile 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendinde “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler*” ifadesi ile yeniden düzenlenmiştir. Böylelikle muhasebe hilesi suçunu yasaklayan normun günümüzde geçerli olan halini ortaya çıkmıştır.

Bahsedilen bu son değişiklik sonrası hesap ve muhasebe hilesinin defter ve kayıtlar üzerinde yapılacağına yönelik bir belirleme yapılmıştır. Bahse konu defter ve kayıtların hangi defterler olduğu ise suçun düzenlendiği maddede; vergi kanunlarının tutulmasını ya da düzenlenmesi, muhafazasını ve ibrazını mecbur kıldığı defter ve kayıtlar olduğu şeklinde açıkça zikredilmiştir.

344. maddede yer alan önceki düzenlemede kaçakçılık, mükellef ya da vergi sorumlularınca maddede sıralanan fiillerin birisiyle verginin ziyanına sebep olunması

²⁸³ 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸⁴ 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸⁵ 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

şeklinde tanımlanmış; anılan maddenin dördüncü fıkrasında “her türlü hesap ve muhasebe hilesi yapmak” ifadesi ile muhasebe hilesi fiili kaçakçılık suçları kapsamında sayılan bir eylem olarak düzenlenmekteydi. 4369 sayılı Kanun ile yapılan son değişiklikte ise madde başlığı “Kaçakçılık suçları ve cezaları” olmasına rağmen madde metnindeki “defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar” ifadesi ile kaçakçılık fiilini tanımlamaktan ziyade faili tanımlamaya yönelik bir ifade kullanıldığı görülmektedir²⁸⁶. Ancak hangi eylemleri yapanların bu tanım kapsamında değerlendirileceğine yönelik bir belirleme yapılmamıştır.

Suçun yeniden düzenlendiği 359. maddede muhasebe hilesi kavramına dair herhangi bir tanımın bulunmaması, hukuk devleti olmanın en temel ilkesi olan “suç ve cezada kanunilik” ve bu ilkenin paralelinde “belirlilik” ilkesine uygunluğunun tartışılmasını gerektirmektedir.

(3) Muhasebe Hilesi Suçunun Hukukiliği ve Tanım Önerisi

Muhasebe hilesi suçu ilk VUK olan 5432 sayılı Kanunun 324. maddesiyle idari ceza öngörülen vergi kabahati olarak vergi mevzuatımıza girmiş, daha sonra 5815 sayılı Kanun’un 11. maddesiyle; 5432 sayılı VUK’un Ek Madde 2/a-4. maddesinde “...her türlü hesap ve muhasebe hilesi yapmak” hükmü ile hileli vergi suçu olarak adli ceza öngörülen fiil olarak düzenlenmiştir²⁸⁷. Bahse konu hüküm zaman içerisinde madde numaraları, madde başlıkları ve cezalarında yapılan değişikliklerle günümüze kadar varlığını korumuştur.

Muhasebe hilesi suçuna yönelik düzenlemenin mevcut hali VUK’un 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendinde “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar*” şeklinde olup ve suçun karşılığı ise 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezasıdır.

²⁸⁶ Akın Gencer Şentürk, **Vergi (Ceza) Hukuku Uygulamasında Bir Fenomen: Muhasebe Hilesi**, s.63, (Çevrimiçi) <https://www.senturkhhb.com/024.pdf>, 30 Kasım 2020.

²⁸⁷ Özcan, **a.g.e.**, s.135.

Vergi mevzuatına girdiği andan günümüze kadar suçun düzenlendiği madde metninde, “hesap ve muhasebe hilesi” ifadesine yönelik bir tanımlama veya içeriğine dair herhangi bir açıklama yapılmadığı, suçun meydana getiren fiiller tek tek sıralanmadığı ve muhasebe hilesi suçu kapsamına giren fiillere örnek hareketlere de yer verilmediği görülmektedir²⁸⁸. Aynı zamanda bu hususta yüksek mahkemece verilmiş yerleşik içtihat kararı da bulunmamaktadır²⁸⁹. Bununla birlikte doktrinde muhasebe hilesi suçunun kapsamı üzerinde bir uzlaşımın da olduğu söylenemez²⁹⁰. Dolayısıyla yasaklanan davranışa yönelik hükmün kanunilik ilkesine uygunluğu ve hukuki güvence sağlayıp sağlamadığı tartışmalıdır.

Doktrinde kanun koyucunun suçu tanımlamamasının isabetli olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır. Bu düşüncedeki yazarlara göre muhasebe hilelerinin neler olduğunun kanunda belirtilmesi uygun olmazdı. İnsan zekasının ve teknolojinin gelişimine paralel olarak yapılacak muhasebe hileleri o kadar çok ve çeşitli olabilir ki bunların madde metninde yer alması zordur. Kanun koyucu tarafından suçu meydana getiren fiiller tek tek sıralanarak düzenleme yapılmış olsaydı; uygulamada karşı tedbirler alınarak yeni hile hareketleri geliştirilebilirdi. Bu durumda kanunda yer almayan ve fail tarafından geliştirilen her yeni fiil müeyyidesiz kalma ihtimalini doğuracaktır²⁹¹.

Muhasebe hilesinin düzenlendiği maddede, yasaklanan davranışa dair herhangi bir soyut tipe yer verilmemesinin isabetli olmadığı görüşünü savunanlar bulunmaktadır. Bu görüşe göre “kanun hükmünde, fiile yönelik örneklendirme, hareketlerin sıralanması şeklinde bir belirlemenin dahi yapılmaması; muhasebe hilelerinin çok çeşitli olması ve bu fiillerin müeyyidesiz kalmaması sebep gösterilse de, herhangi bir tipe bile yer verilmemesi, suç ve cezada kanunilik ile kıyas yasağı bakımından izahı güç bir durumdur”²⁹². Bununla birlikte kanun koyucunun, VUK’un

²⁸⁸ Taştan, **a.g.e.**, s.28.

²⁸⁹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.536.

²⁹⁰ S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hilesi Üzerine Bazı Düşünceler”, **Mali Çözüm**, Sayı:162, Kasım-Aralık 2020, s.14.

²⁹¹ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, ss.324-325.; Bayraklı, **a.g.e.**, s.76.; Hızlı, **a.g.e.**, s.126.; Çavuş, **a.g.e.**, ss.96-97.; Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s.305.; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.270.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.91.

²⁹² Oktar, **Vergi Hukuku**, s.392.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.280.; Bayar, **a.g.e.**, s.94.; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.18.; Kızılot, Kızılot,

359. maddesinde diğer kaçakçılık suçlarını açık bir şekilde tanımlamış olmasına rağmen muhasebe hilesi fiiline yönelik “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar” ifadesinden başka bir açıklama yapmaması, teoride suçun tanımsız suç ve torba suç olarak sınıflandırılmasına da yol açmıştır²⁹³.

Kanun koyucunun, diğer kaçakçılık suçlarını (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, sahte belge, çift defter tutma, ibraz etmeme, gerçekte olmayan kişiler adına hesaplar açılması...) tanımlamakta gösterdiği özeni muhasebe hilesi fiilinde göstermemesi isabetli olmamıştır. Muhasebe hilesi vergi ceza hukuku dışında başka hukuk disiplinlerinin de kapsamına girebilecek bir kavramdır. Bu bakımdan kanun koyucunun muhasebe hilesi davranışını yasaklamaya yönelik kapsamı ve sınırları net olmayan genel bir ifade kullanması, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan hukuki güvenlik ilkesi ve bağlamında suç ve cezada kanunilik ilkesiyle çeliştiği düşünülmektedir.

Hukuk devleti ilkesi, Anayasa’nın 2. maddesinde “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.*” şeklinde devletin bütün faaliyetlerine yön veren temel prensiplerden biri olarak zikredilmiştir²⁹⁴. Hukuk devleti doktrinde, amacı hukukun üstünlüğünü sağlamak olan, bu çerçevede bütün eylem ve işlemlerini hukuka ve Anayasa’ya uygun olarak yerine getiren, insan hak ve özgürlüklerine saygılı, bunları koruyup güçlendiren, her alanda adaletli hukuki bir düzen kuran, faaliyetlerinde yargı denetimine bağlı olan devlet şeklinde tanımlanmaktadır²⁹⁵.

Kaçakçılık Suçları Ve Nasyon Fatura İhtilafları, s.536.; Alpaslan, Şentürk, “Hesap Ve Muhasebe Hileleri, Soyut Bir Kavram Olarak Temel Hukuki İlkelere Aykırılıklar İçermekte Midir Ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununu Göre Hesap Ve Muhasebe Hilesi, Başlı Başına Ayrı Bir Suç Mudur?”, ss.2041-2042.; Cenk Tolga Şimşek, “Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap Ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Dünyası**, S:277, Eylül 2004, s.98.; Salih Özel, “Muhasebe Hilesi Kavramı”, **Yaklaşım**, s.226, Ekim 2011, ss.13-16.

²⁹³ Doğrusöz’e göre “*muhasebe hilesi, tanımı olmayan ve kapsamı ne içtihatlarla ne de doktrinde belirlenen bir fiildir.*” A. Bumin Doğrusöz, “Vergi Ceza Sistemi Üzerine”, **Yaklaşım**, Nisan 2009, Sayı:196, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=9898>, 17 Kasım 2020.; Donay’a göre ise “*Muhasebe hilesine yönelik hüküm tanımsız bir suç olmaktan ziyade, bir torba suç niteliğinde veya daha sonra gelen suç tiplerinin genel bir düzenlenişidir.*” Donay, **a.g.e.**, s.128.

²⁹⁴ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.52.; Demirbaş, **a.g.e.**, s.59.

²⁹⁵ Özbek, Doğan, Baçaksız, **a.g.e.**, s.65.; Hakeri, **a.g.e.**, s.10.; Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.52.

Anayasa Mahkemesi (AYM) ise hukuk devletini, “devletin her türlü eylem ve işlemlerinde uyması gereken hukuk kurallarının olduğu, böylece vatandaşlar yönünden tam bir hukuki belirliliğin ve hukuki güvencenin sağlandığı bir toplum düzeni”²⁹⁶ olarak tanımlamaktadır.

Doktrindeki ve AYM kararlarındaki tanımlamalardan yola çıkarak hukuk devletinin olmazsa olmaz şartlarından birinin hukuki güvence olduğu, hukuki güvencenin ise hukuk kurallarının öngörülebilirliğini; insanların bütün iş ve davranışlarında devletine güven duygusu beslemesini; devletin de hukuki düzenlemelerinde bu güvene zarar vermekten kaçınmasını gerekli kıldığı sonucuna varılmaktadır²⁹⁷.

Ceza hukuku, yaptırımları itibariyle kişilerin hak ve hürriyetlerine müdahale eden hukuk disiplinlerinden biridir. Dolayısıyla kişi hak ve hürriyetlerini güvence altına almak ve bunlara yapılacak müdahalelerde gücün kötüye kullanılmasını önlemek için gerek ceza normlarının oluşturulmasında gerek uygulamasında, bazı prensiplerin kabulü hukuk devletinin olmazsa olmaz şartlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesinin gereğidir²⁹⁸. Ceza hukukunda hukuki güvenliği sağlamaya yönelik benimsenen mekanizmaların başında “suç ve cezada kanunilik” gelmektedir²⁹⁹.

Ceza hukukunun hukuk devletine uygunluğunun bir garantisi olan suç ve cezada kanunilik ilkesi, önemine binaen hem Anayasa’da hem de Türk Ceza Kanunu’nda hüküm altına alınmıştır. Anayasa’da bir kimsenin, sergilendiği dönemde geçerli olan kanunların suç saymadığı davranışından dolayı cezalandırılmayacağı ve suçun işlendiği zamanda yürürlükteki kanunda işlenen suç için belirlenmiş bulunan cezadan daha ağır bir cezaya muhatap tutulamayacağı anayasal güvence altına alınmıştır (AY m.38). Buna paralel olarak bahse konu ilkeye yönelik TCK’da, “kanunda açık bir şekilde suç olarak düzenlenmeyen bir fiil sebebiyle kimseye ceza

²⁹⁶ **Anayasa Mahkemesi, 20.12.2018 Tarih ve E.2018/33, K.2018/113 Sayılı Kararı**, 20.02.2019 tarih ve 30692 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁹⁷ **Anayasa Mahkemesi, 7.4.2016 Tarih ve E.2015/94, K.2016/27 Sayılı Kararı**, 03.05.2016 tarih ve 29701 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁹⁸ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.52.; Özgenç, **a.g.e.**, s.121.

²⁹⁹ Ceza hukukunda, kişi hak ve özgürlüklerini korumaya yönelik benimsenen prensipler doktrinde “Ceza Hukukunun Güvence Fonksiyonu” olarak da adlandırılmaktadır. Bkz. Özgenç, **a.g.e.**, s.121.; Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.52.

verilemeyeceği ve güvenlik tedbiri uygulanamayacağı” yönünde bir düzenlemeye yer verilmiştir (TCK m.2)³⁰⁰. Bu itibarla hangi davranışın suç teşkil ettiğinin önceden kanunda gösterilmesi ve aynı zamanda bu suçun faillerinin karşılaşacakları yaptırımların da kanunda önceden belirlenmesi gerekmektedir³⁰¹. Gerek Anayasa’daki gerekse ceza kanunundaki hüküm incelendiğinde ilkenin “suçta kanunilik” ve “cezada kanunilik” olmak üzere iki kısımdan oluştuğu görülmektedir³⁰².

Suçta kanunilik ilkesi hangi fiillerin suç olduğu kanunda açıkça gösterilmesidir. Aksi durumda kanunda açık bir şekilde suç olarak düzenlenmeyen herhangi bir davranış sebebiyle kimseye ceza verilemez³⁰³. Diğer bir ifade ile suçun bir unsuru hukuka aykırılıktır. Hukuka aykırılık ise bu aykırılığın açık bir hükümle belli edilmiş olmasına bağlıdır. Eğer aykırılığı saptayan bir kural yoksa bunun ihlâl edildiğinden de söz edilemeyecektir³⁰⁴.

Cezada kanunilik ilkesi ise kanunda suç olarak belirlenmiş olan bir davranış için kimseye kanunda öngörülen cezadan bir başka cezayla ya da kanunda öngörülen cezanın daha ağırlığı ile cezalandırılmayacağını ifade etmektedir³⁰⁵.

Görüldüğü üzere kanunilik ilkesi, bir taraftan yürütme ve yargının bireye karşı keyfilikliğini önlemekte, hukukî kesinlik ve eşitliği sağlayarak devletin cezalandırma yetkilerinin sınırlarını belirlemektedir. Dolayısıyla bireyi devlete karşı koruyarak hukuki güvence fonksiyonunu icra etmektedir³⁰⁶. Diğer taraftan ise suç sayılan fiilleri önceden bilmek suretiyle bireylere, özgürlüklerinin sınırlarını tayin etme ve hareketlerini yasaklanan fiilleri işlememek üzere düzenleme imkânı sunarak bireysel hak ve özgürlükler açısından önemli bir güvenceyi de ifade etmektedir³⁰⁷.

³⁰⁰ Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, ss.55-56.; Özgenç, **a.g.e.**, s. 121; Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, s.73.

³⁰¹ Demirbaş, **a.g.e.**, s.122.

³⁰² Özbek, Doğan, Bacaksız, **a.g.e.**, s.66.; Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s.55.; Demirbaş, **a.g.e.**, s.112.

³⁰³ Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s.55.

³⁰⁴ Dönmezer, Erman, **Nazari Ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, s.23.

³⁰⁵ Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, s.73.; Özgenç, **a.g.e.**, s.122.

³⁰⁶ Toroslu, **a.g.e.**, s.40.; Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, ss.73-74.; Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, ss.53-55.; Hakeri, **a.g.e.**, s.13.

³⁰⁷ Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s.55

Kanunilik ilkesinin güvence fonksiyonunu yerine getirebilmesi için kanun koyucunun suç teşkil eden fiillerin bütün unsurları ile kanunda tanımlamasına ve bunları işleyenlerin karşılaşacakları cezaların da aynı şekilde kanunda göstermesine bağlıdır³⁰⁸. Buna riayet edilmemesi halinde, bireylerin fiil ve hareketlerine egemen olabilmek iktidarı ellerinden alındığı için kişi özgürlük ve dokunulmazlığının tehlikeye düşmesi belki tamamıyla ortadan kalkması söz konusu olabilecektir. İş ve ticaret hayatı bakımından ise gelişmeyi durdurucu sonuçlar doğurması muhtemeldir³⁰⁹.

Vergi suçları bakımından hükümler içeren VUK'un dördüncü kitabının özel ceza kanunu görünümünde olduğu ve vergi ceza hukuku olarak sınıflandırıldığı çalışmanın önceki bölümünde ifade edilmişti. Bu itibarla hukuki güvence bağlamında kanunilik ilkesinin vergi ceza hukukunda düzenlenen fiiller için de geçerliği olacağını söylemek gerekir.

“Hesap ve muhasebe hilesi yapanlar” ifadesi ile kanun koyucunun, muhasebe hilesi suçunun işlenmesini yasaklamayı öngördüğü söylenebilir. Bahse konu madde hükmü ile kanun koyucunun, hukuk devletinin bir gereği olan suç ve cezada kanunilik ilkesi yükümlülüğünü yerine getirdiği iddia edilebilir. Ancak hukuk devletinin güvence fonksiyonunu icra edebilmesi için herhangi bir ifadenin kanunda şeklen yer alıyor olması kanunilik ilkesi bakımından yeterli olmamaktadır³¹⁰. Kanunilik ilkesinin bir gereği de belirliliktir. Belirlilik ise kanunda yer alan ifadenin suçu tanımlamak bakımından açık ve seçik olması gerektiğini ifade etmektedir³¹¹. Başka bir deyişle kanuni düzenlemelerin kişilerle aynı zamanda idare bakımından herhangi bir tereddüt ve şüpheye mahal vermeyecek açıklıkta; net, anlaşılabilir ve uygulanabilir olması gerekmektedir. Aynı zamanda kamu otoritesinin keyfi davranışlarına karşı koruyucu tedbirlerin bulunması da zaruridir³¹². Buna göre suç tanımlarında farklı anlamlara gelebilecek, muğlak ve çok kapsamlı terimler kullanılmamalıdır³¹³. “Hesap ve

³⁰⁸ A.e., s.55

³⁰⁹ Dönmezer, Erman, **Nazari Ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, ss.22-23.

³¹⁰ Şentürk ve Alpaslan’a göre; “ VUK’un 359. Maddesindeki metinde muğlak da olsa böyle bir ifade var diye suç saymanın mümkün değildir.” Şentürk, Alpaslan, “Vergi (Ceza) Hukuku Yönünden Bir Suç Olarak ‘Hesap Ve Muhasebe Hilesi II’”, s.315.

³¹¹ Özgenç, **a.g.e.**, s.132.

³¹² **Anayasa Mahkemesi, 26.12.2013 Tarih ve E:2013/67, K.2016/164 Sayılı Kararı;** (Çevrimiçi) (Çevrimiçi) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2013/164>, 16 Kasım 2022.

³¹³ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.59.

muhasabe hilesi yapanlar” ifadesi şüpheyi yer vermeyecek şekilde açıkça suç tanımlamaktan öte genel bir kavram olduğu bu bakımdan da belirlilik ilkesiyle çeliştiğini düşünmekteyiz.

Muhasabe hukukunda, belli bir hukuksuz bir yarar sağlamak ve başkalarını aldatmak maksadıyla; işletmenin kayıtlarında, belge ve hesaplarında gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmeler, tahrifatlar yapılması ve işlemlerin gizlenmesi muhasabe hilesi olarak tanımlanmaktadır³¹⁴. Dolayısıyla muhasabe hileleri “kasıtlı hatalar yapılması, işlemlerin kayıt dışı bırakılması veya zamanından önce/sonra kaydedilmesi, gerçek dışı hesaplar açılması, belge sahtekârlığı ve bilanço hileleri” şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Verilen bu tanım muhasabe hilesinin genel anlamını ifade etmektedir³¹⁵.

VUK’un 359. maddenin (a) fıkrasının birinci bendinde hesap ve muhasabe hilesi, hayali hesap açma, çift defter tutma, ikinci fıkrasında defter ve belgelerde tahrifat, gizleme ve yanıltıcı belge kullanımı; (b) fıkrasında defter ve belgelerin yok edilmesi, sahte belge düzenleme ve kullanma; (c) fıkrasında izinsiz belge basmak ve bunları kullanmak ve (ç) fıkrasında ödeme kaydedici cihaz hileleri kaçakçılık suçunun unsurları olarak düzenlenmektedir. Düzenlenen bu fiillerin neredeyse tamamı –ödeme kaydedici cihaz hileleri hariç– muhasabe hukuku bakımından geniş anlamda muhasabe hilesi türleriyle örtüştüğü söylenebilir³¹⁶. Ancak kanun koyucu muhasabe hukukunda her biri muhasabe hilesi olarak atfedilen davranışları ayrı ayrı birer suç olarak düzenlemiş, muhasabe hilesini de ayrıca bir suç olarak madde metnine ilave etmiştir. Dolayısıyla muhasabe hilesinin diğer fıkralardan farklı bir kaçakçılık suçu olduğu anlaşılrsa da hangi hareketleri kapsadığı hususunda bir sonuca ulaşamamaktadır.

³¹⁴ Seha Selek, Zeynep Arıkan, “Muhasabe Düzensizlikleri (Accounting Irregularities) ve Vergilendirme (Taxation)”, **Vergi Dünyası**, S:275, Temmuz 2004, s.21.

³¹⁵ Oktar’a göre, “*Muhasabeyi ilgilendiren bilgi, belge ve kayıt ortamlarına ilişkin hukuka aykırı eylem ve işlemler muhasabe hilesinin geniş kapsamını ifade etmektedir.*” Oktar, “Muhasabe Hilesi Üzerine Bazı Düşünceler”, s.14.

³¹⁶ Şentürk, Alpaslan’a göre; “*359. maddesi nasıl şekillendirilirse şekillendirilsin muhteviyatı ‘hesap ve muhasabe hilesi’ olarak nitelendirilecek tek bir suçtan ibarettir.*” Şentürk, Alpaslan, “Vergi (Ceza) Hukuku Yönünden Muhasabe Hilesi I”, s.275.

Bazı yazarlarca muhasebe hilesinin, vergi ceza hukukundaki kaçakçılık suçlarının en geneli olduğu iddia edilmektedir³¹⁷. Ancak gerek “hesap ve muhasebe hilesi yapanlar” ifadesinin maddenin hemen başında yer alması gerekse muhasebe hilesi kapsamında değerlendirilen davranışlar ve bunlara öngörülen cezalar dikkate alındığında bu sonuca ulaşmak mümkün görünmemektedir³¹⁸. Bununla birlikte, muhasebe hilesinin kaçakçılık suçlarının en genelini olduğunun kabulü halinde bile düzenlemenin “torba suç” olarak tanımlanmasına sebep olacak; bunun ise belirlilik ilkesine aykırılık sonucunu doğurması kaçınılmazdır.

Hesap ve muhasebe hilesi ifadesinin diğer fıkralardaki kaçakçılık fiilleri dışında kalan hileleri kapsadığı, normun bu şekilde çalıştırılabileceği iddia edilebilir. Bu durum ise kanunda açıkça suç olarak tanımlanmamış bir fiilin, bazı yönlerden benzerlik arz eden başka bir fiille ilgili suç tanımı kapsamına alınması “kıyas” yapılması anlamına gelmektedir³¹⁹. TCK’nın 2. maddesinin üçüncü fıkrasındaki *“Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”* hükmü ile kıyas yolu kapatılmıştır. Bahse konu maddede “Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında...” denilmek suretiyle kıyas yasağının sadece ceza kanunu bakımından geçerli olmayıp, suç ve ceza ihtiva eden diğer kanunlardaki hükümler için geçerli olduğu belirtilmiştir³²⁰. Buradan hareketle özel bir ceza kanunu olduğu dikkate alındığında “kıyas yasağının” vergi ceza hukukunda da geçerli olduğu sonucuna varılmaktadır. Dolayısı ile kıyas yolu ile muhasebe hilesi kavramının içeriğini doldurmak mümkün görünmemektedir.

Muhasebe sistemi hesaplar üzerine kurulmuş olup muhasebenin kaydetme fonksiyonunu hesap adı verilen çizelgeler yardımı ile yerine getirdiği düşünüldüğünde hesaplarda yapılacak hilenin, muhasebe hilesinin bir unsuru olduğu, muhasebe hilesinin hesap hilesini de kapsayan bir kavram olduğu sonucuna ulaşılmaktadır³²¹.

³¹⁷ Donay, **a.g.e.**, s.127.; Nazalı, **a.g.e.**, s.101.; Melih Günday, “Muhasebe Hilesi”, **Vergi Sorunları**, S:281, Şubat 2012, s.33.

³¹⁸ Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, (Çevrimiçi) 10 Haziran 2022.

³¹⁹ Özgenç, **a.g.e.**, s.136.

³²⁰ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.62.

³²¹ Aynı yönde görüş için bkz. Taşdelen, **a.g.e.**, s.153.

“Hesap ve muhasebe hileleri” ifadesinde “hesap hilesini” muhasebe hilesinden farklı bir fiil gibi düzenlenmesi “muhasebe hilesi” fiilinin belirsizliğini artırdığı kanaatindeyiz. Bunun yanında hesap hileleri, işlemlerle alakası bulunmayanlar adına kayıtlar yapılmasıyla da işlenebilir. Bu durum da aynı maddedeki kayda konu olmayanlar adına hesap açılması fiiliyle de çelişmektedir. Hesap hilelerinden, muhasebedeki dört işlem gerektiren aritmetik hileleri diğer bir ifade ile “hesaplama hileleri” de anlaşılabilir. Bu zorlayıcı yorum olmakla birlikte, muhasebede kayıtlara konu hesaplama gerektiren işlemlerdeki hileler de muhasebe hilesi kavramının içerisinde düşünülmesi gereken bir durumdur.

Muhasebe hilesi kavramının suçu tanımlamak bakımından açık ve seçik olmadığı, genel bir ifade olduğu, maddenin düzenlenişini uygun bulan yazarlarca da kabul görmektedir³²². Bu görüşü benimseyenlerce muhasebe hilelerine yönelik kanunda genel ve muğlak ifade kullanılmasıyla gelişen ve değişen şartlarda ortaya çıkabilecek farklı muhasebe hilelerinin cezasız kalmaması amaçlandığı iddia edilmektedir. Bilakis düşünülenin tam aksine söz konusu maddede yer alan suça dair genel ifade, suçun karşılıksız kalmasına sebep olabilecektir. Çünkü hangi tür muhasebe işlemlerinin muhasebe hilesi kapsamında değerlendirileceğine dair objektif bir düzenleme bulunmaması; bu boşluğun doldurulmasında tabî olarak vergi inceleme elemanlarının ve vergi yargısı mensuplarının kendilerini yetkili görmelerine sebep olabilecektir. İdarenin ve yargı organlarının bu sübjektif değerlendirmeler neticesinde kendi içlerinde bile uygulama farklılıklarının ortaya çıkması muhtemeldir³²³. Yanlış hesaplanan amortisman, değerlendirme farklılıkları, meydana gelen kur farklarının yanlış hesaplanması, kazancın örtülü şekilde dağıtılması, örtülü sermayeye ödenen faiz, dönemler arası kayıt kaymaları gibi fiiller bazı uygulamacılar tarafından hata olarak değerlendirilirken bazılarınca da muhasebe hilesi suçu olarak kabul edilebilecektir³²⁴. Birinci durumda suçun müeyyidesiz kalma ihtimali ile karşı karşıya kalınabilecektir.

³²² Tosun, “*Kanun koyucunun muhasebe hilesi kapsamına giren hareketlerin tadât yolu ile gösterilmesinin eksikliğe sebep olacağını savunmakta, madde metninde kullanılan ifadenin umumî ve seyyal bir tabir olduğunu bu sebepten tehlikeli olduğunu kabul etmektedir.*” Tosun, **a.g.e.**, s.75.

³²³ Çetin Kıvıncı, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Muhasebe Hilesiyle İlgili Düzenlemeye İlişkin Değerlendirme ve Öneri”, **Yaklaşım**, Haziran 2012, Sayı:234, (Çevrimiçi) uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=14024, 17 Kasım 2020.

³²⁴ Doğrusöz, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 17 Kasım 2020.

Aynı zamanda hareket unsurunu belirleme yetkisini bu şekilde yorumcunun bakış açısına terk etmek, normun amacından uzaklaşmasına da yol açabilecektir³²⁵.

Defter ve belgelerde tahrifat, gizleme, çift defter, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge gibi kaçakçılık suçlarında içtihadın oluşması bu fiillerin kanunda yeterince, tereddüde yer bırakmayacak şekilde açık, net ve anlaşılır düzenlenmesine bağlanabilir. Muhasebe hilesinde içtihat kararlarının bulunmayışı ise iki ihtimali akla getirmektedir. Bunlardan birincisi uygulamada muhasebe hilesi suçunun işlenmediği; ikincisi ise fiilin tanımının yetersizliği, kapsamının belirsizliğinden normun işletilemediğidir. Ekonomik hayatın işleyişinde hem işletmeler hem vergi idaresi açısından vergi matrahının tespitinde muhasebe önemli bir fonksiyona sahiptir. Vergi matrahını aşındırmanın en kolay yollarından birinin muhasebe hilesi yapılması olduğu düşünüldüğünde; içtihadın oluşmaması normun işletmediği fikrini güçlendirmektedir. Normun çalışmama sebebi ise hareket unsurunun yeterince açık, seçik ortaya konulmaması gösterilebilir³²⁶.

Bütün bu açıklamalar ışığında kanun koyucunun VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendi;

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

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

³²⁵ Bayar, **a.g.e.**, s.96.

³²⁶ Doğrusöz'ün şu ifadeleri normun bu hali ile çalışmadığı fikrini destekler niteliktedir: “Zaman zaman Vergi Konseyindeki üyelik görevim dolayısıyla bu konuları tartışıyoruz. Mesela bu hüküm mademki çalışmıyor, tanımlanmamış ve işlemiyor öyleyse kanundan çıkartılabilir mi? Ancak sonradan çıkartmamaya karar verdik. Çünkü bu kanun bu şekilde çıktığında basında muhasebe hilesi serbest bırakıldı diye yer alacaktır. Dolayısıyla muhasebe hilesi kanunda işe yaramaz bir biçimde duracağı benziyor.” demektedir. A. Bumin Doğrusöz, “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”, **Vergi Sorunları**, S.233, Şubat 2008. (Çevrimiçi) www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-ceza-sistemine-yonelik-elestiriler/2139, 20 Mart 2022.

....

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Muhasebe hilesi, vergi matrahının azaltılması veya ortadan kaldırılması amacıyla muhasebenin temel kavramlarına, genel kabul görmüş ilkelerine ve vergi mevzuatı kurallarına aykırı davranılması suretiyle muhasebe kayıt ve işlemlerinin gerçeği yansıtmayacak şekilde değiştirilmesidir. Kasten ve sistematik bir şekilde, muhasebeleştirilmesi gereken işlemlerin kayıt dışı bırakılması, mükerrer kayıt yapılması, gerçekte olmayan işlemlerin kaydedilmesi, işlemin olması gerekenden farklı bir hesaba kaydedilmesi ve bunların sıklıkla tekrarlama; bilerek matematik, amortisman ve değerlendirme hataları ile sayfadan sayfaya, defterden deftere ve mali tablolara yanlış aktarımların yapılması gibi çeşitli yöntemlerle defter tutmanın amaçlarını ortadan kaldıran davranışlar muhasebe hilesi olarak kabul edilir”.

şeklinde yeniden yazılarak, kanun koyucunun diğer kaçakçılık suçlarında olduğu gibi muhasebe hilesi fiilinde de suçun unsurlarını ortaya koyan suç kalıbına yönelik bir düzenleme yapmasının; geniş kapsamlı ve çeşitli şekillerde işlenebilen muhasebe hilesini, genel ve torba nitelikteki görünümünden çıkararak; suç ve cezada kanunilik prensibine uygun olarak suça konu fiilin açık, seçik ve belirli olmasını sağlayacağı düşünülmektedir. Böylece hükmün ihdasından beklenen faydanın gerçekleşmesine, normun işlerlik kazanmasına ve suçun önlenmesine yardımcı olacağı kanaatindeyiz.

Muhasebe hilesi fiilin düzenlendiği maddenin kenar başlığı, “Kaçakçılık suçları ve cezaları”dır. Türk Dili Kurumu sözlüğünde kaçak; “gizlice kaçırılmış mal veya madde” ve kaçakçılık ise “gizli olarak, sezdirilmeden kaçırma işi” olarak tanımlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi matrahında hukuksuz olarak herhangi bir azalmaya sebebiyet vermeyen işlem ve kayıtların muhasebe hilesi olarak nitelendirilmesinin madde başlığı ile tutarlı olduğunu söylemek mümkün olmayacaktır. Aksinin kabulü vergi kaçırmadan veya böyle bir tehlikenin varlığının bulunmadığı işlemleri yapanların “kaçakçı” olarak cezalandırılmasına yol açabilecektir. Herhangi bir şey kaçırmadan kaçakçı olarak nitelendirilmesi ise izaha

muhtaç bir çelişkiyi doğuracaktır³²⁷. Nitekim Yargıtay “*Ceza Kanunlarının veya ceza müeyyidesi getiren kanunların başlık ve içeriklerinin birlikte değerlendirilmesi sağlıklı ve doğru sonuçlara ulaşmak açısından zorunludur. Çünkü madde başlığı düzenlemenin maksadını ve amacını ortaya koyar*”³²⁸ görüşündedir. Dolayısıyla yapılan tanım teklifinde muhasebe hilesi olarak nitelenecek işlemlerin vergi matrahı üzerinde hukuksuz bir azalmaya sebebiyet vermesinin aranması ile hükmün, düzenlendiği madde başlığı ile uyumlu hale getirilmesini sağlamakla birlikte bu kapsamda değerlendirilecek fiillerin sınırlarının belirlenmesini de sağlayacaktır³²⁹.

VUK, idare ile mükellef arasındaki vergi ilişkisinin birtakım kurallara bağlandığı, yükümlünün ödevleri, vergi alacağının tayini, vergileme ilkeleri, vergilendirme süreçleri gibi hususlara yönelik hükümlerin yer aldığı bir kanundur³³⁰. Dolayısıyla bu hükümlerin genel olarak verginin tam, doğru ve zamanında hazineye intikalini sağlamaya yönelik olduğu söylenebilir. Bahse konu kanunun ikinci kısmın birinci bölümünde mükelleflere defter tutma ödevi getirilmektedir. Bu ödevin maksadı ise bahse konu kanunun 171. maddesine göre mükellefin ve/veya üçüncü şahısların işlemlerinde vergi uygulamaları bakımından gerekli tespitleri yapabilmek olduğu açıkça ifade edilmiştir. Kanun koyucu, gerek defter tutma özelindeki amacın gerçekleştirilmesinde gerek ise vergi ile ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinde kanuna aykırı davranılmasını cezai müeyyidelere bağlamış bulunmaktadır. Buradan hareketle kanunun genel amacı ve defter tutma özelindeki maksadın

³²⁷ Şentürk, **a.g.e.**, (Çevrimiçi) 30 Kasım 2020.; Şentürk’e göre “*Kelimelerin sözlük anlamları, VUK’un 359. maddesindeki hükmün anlaşılmasında önem taşımaktadır.*” Şentürk, **a.g.e.**, (Çevrimiçi) 30 Kasım 2020.

³²⁸ Yargıtay, 11. C.D., 7.05.2018 Tarih ve E.20018/3390, K.2018/4256 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 17 Kasım 2020

³²⁹ Oktar’a göre, “*Kamu güveninin korunması gerekçesiyle, vergi matrahında ve/veya hesaplanan vergi miktarında herhangi bir azalmaya sebebiyet vermeyen muhasebe işlemlerinin de hile olarak nitelendirilmesi halinde cezalandırılması söz konusu olacaktır ki bununla korunan yararın ne olduğunu anlamak gerçekten zordur.*” Oktar, “Muhasebe Hilesi Üzerine Bazı Düşünceler”, s.20.; Doğrusöz’e göre ise “*Devlete vergi kaybı oluşturmeyen bir fiilin vergi suçu olması, her şeyden önce akla aykırıdır. Akla aykırı hukuk olmaz.*” Doğrusöz, “Bir Garip Madde:359”, (Çevrimiçi) https://www.bumindogruso.com/article/_bir-garip-madde-359, 17 Kasım 2020.;

Şentürk’e göre de, “*Kelimelerin kullanımı ve madde metninin kaleme alınış tarzı dikkate alındığında, ortada kaçırılan bir değer yoksa suçtan da söz edilmemeli gibi bir görüşe de ulaşılabilmektedir. Öğretide genel kabulün, ‘kaçırılan = vergi ziyana uğratılan bir vergi olmasa da bu suç işlenebilir’ şeklinde olduğu düşünüldüğünde, hükmün ifade tarzının bu sonucu teyit eder açıklıkta ibare ve ifadeler taşımadığı söylenebilir.*” Şentürk, **a.g.e.**, (Çevrimiçi) 30 Kasım 2020.

³³⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.25.

gerçekleştirmesinin ihlal eder özellikteki işlemlerin muhasebe hilesi olarak nitelenebilmesini gerekli kılmaktadır. Aynı zamanda muhasebe hilesi özelinde bütün kaçakçılık suçları vergi incelemesi esnasında tespit edilebilen bir suç olması ve vergi incelemelerinin maksadının ise “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak (VUK m.134)” olması bu iddiamızı desteklemektedir.

Bununla birlikte piyasayı, ortakları, yatırımcıları aldatmak amacıyla kârın yüksek gösterilmesi için muhasebe hilesi yapılmasının cezasız kalabileceği eleştirisi getirilebilir. TCK’nın 279. maddesi kamu görevlisine suçu bildirme mecburiyeti getirmektedir. Her ne kadar kârın olduğundan yüksek gösterilmesi ile vergi matrahının artırılması hazine menfaatlerine uygun gibi görölse de vergi inceleme elemanlarının, böyle bir durumun tespiti halinde anılan madde uyarınca vergi kaçakçılık fiili meydana gelmemiş olsa dahi suçun bildirmesi gerekecektir.

Mevcut düzenlemede muhasebe hilesinin “defter ve kayıtlar” üzerinde meydana gelebilecek bir hukuksuzluk olarak düzenlenmiştir. Maddede muhasebenin raporlama fonksiyonu olan mali tablolar ifadesi yer almamaktadır. Oysa işlemlerin, defter ve kayıtları doğru bir şekilde aktarılmasına rağmen mali tablolara bilerek yanlış aktarılması şeklinde de muhasebe hilesinin yapılması ihtimal dahilindedir. Mali tabloların özellikle gelir tablosunun vergi matrahının hesaplanmasındaki önemi göz önüne alındığında bu eksikliğin yukarıda verilen tanımla birlikte giderilebileceği düşünülmektedir³³¹.

b. Maddi Unsuru

Bir suçun varlığından bahsedebilmek için kanuni tanımın bulunması yeterli olmayıp; kanunda belirtilen bu tanıma uygun icrai veya ihmali bir davranışın vuku bulması, bu davranışın aynı zamanda dış dünyada bir değişiklik meydana getirmesi ve davranış ile dış dünya da meydana gelen değişiklik arasında bağın bulunması

³³¹ Aynı yönde görüş için bkz. Alpaslan, Şentürk, “Hesap Ve muhasebe Hileleri, Soyut Bir Kavram Olarak Temel Hukuki İlkeler Aykırılıklar İçermekte Midir Ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na Göre Hesap Ve Muhasebe Hilesi, Başlı Başına Ayrı Bir Suç Mudur?”, s.2051.

gerekmektedir³³². Suçu oluşturan ve kanun koyucu tarafından cezai müeyyide ile karşılanan bu icraî ve ihmali hareketin yapılmış olması suçun maddi unsurunu meydana getirmektedir³³³. Suç genel teorisinde maddi unsur hareket, netice ve illiyet bağı olarak alt başlıklara ayrılarak incelenmektedir.

Vergi ceza hukukunda düzenlenen suçlar hareket, netice ve illiyet bağı açısından diğer suçlardan farklı bir özellik göstermezler. Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçları, icraî ve ihmali olarak işlenebilseler de ihmali suretiyle işlenmeleri pek mümkün olmadığı yönünde görüş bulunmaktadır³³⁴. Ancak muhasebe hilesi fiili özelliği gereği kaydı gereken bir satış işleminin kasten muhasebeleştirilmemesi, hesaplara dahil edilmemesi şeklinde işlenebilmesi de mümkündür.

Muhasebe hilesi suçunun maddi unsurunu hareket, netice ve illiyet bağı olarak incelenecektir.

(1) Hareket

Vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilecek hareketler VUK'un 359. maddesinde a, b, c ve ç olarak dört fıkra düzenlenmiştir. Bahse konu fıkralarda belirtilmiş olan fiiller, kaçakçılık suçunu meydana getiren birden çok hareket türü olduğunu göstermektedir³³⁵. Doktrinde bu tür suçlar “seçimlik hareketli suç” olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca kanun koyucunun yasakladığı neticeye ancak 359. maddede yazılı hareketlerin yapılması ile ulaşıldığından kaçakçılık suçları “bağlı hareketli”³³⁶ suçlar kategorisine girmektedir³³⁷.

VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendinde muhasebe hilesi suçunun maddi unsuru olarak değerlendirilecek harekete dair “*Vergi kanunlarına göre*

³³² Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007, ss.194-195.; Hızlı, **a.g.e.**, ss.56-57.; Yiğit, **a.g.e.**, s.121.; Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, s.415.

³³³ Hızlı, **a.g.e.**, s.56.

³³⁴ Erman, **Vergi Suçları**, s.17.

³³⁵ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **a.g.e.**, s.133.

³³⁶ Bağlı Hareketli Suç: Bir suçun işlenmiş sayılması için herhangi bir hareketin yapılmasını yeterli bulmayıp ne gibi hareketlerin yapılması gerektiğini kanunda açıkça belirtildiği suç, bağlı hareketli suçtur. Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul, Onikilevha Yayıncılık, Ekim 2017, s.340.

³³⁷ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.386.

tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar...” ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeden anlaşıldığı üzere muhasebe hilesi fiilinin kaçakçılık suçunun hareket unsurunu meydana getirebilmesi için aranan ilk şart, üzerinde hileli hareketin yapıldığı defter ve kayıtların; vergi kanunları uyarınca tutulma veya düzenlenme, muhafaza ve istenildiğinde sunulma mecburiyet bulunan defter ve kayıtlardan olması gerektiğidir³³⁸. Bunun yanında bahse konu bu defterlerde noter tasdik kayıtları ya da benzeri suretle sabit olması da gerekmektedir³³⁹. Bu bakımdan vergi kanunları uyarınca tutulma veya düzenlenme, saklanma ve ibraz etme zorunluluğu olmayan bir defter ve kayıtlar üzerinde muhasebe hilesinin yapılmış olması kaçakçılık suçunun hareket unsurunu oluşturmayacaktır. Ancak bu durum hiçbir suçun doğmayacağı anlamına da gelememektedir. Yukarıda zikredilen özelliğe sahip olmayan defter ve kayıtlar üzerinde yapılan muhasebe hilesi hareketi defterin, kaydın özelliğine göre ve kullanıldığı yere göre TCK’da düzenlenen güveni kötüye kullanma, evrakta sahtecilik veya dolandırıcılık suçlarını gündeme getirebilir³⁴⁰.

Hesap ve muhasebe hilesi ifadesi ile iki ayrı hareketin düzenlenmekte olduğu görülmektedir. Bunlardan birincisi defter ve kayıtlarda “hesap hilesi”, diğeri ise “muhasebe hilesi” fiilleridir. Bahsedilen maddede herhangi bir tanımlamanın yapılmaması, bu hareketlere yönelik açıklanmamanın bulunmaması iki kavramın karıştırılmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla “hesap hilesi” ve “muhasebe hilesi” kavramlarının ayrı ayrı ele alınması, suçunun hareket unsuru kapsamına girebilecek fiillerin belirlemesi bakımından yararlı olacağı düşünülmektedir

³³⁸ Çavuş, **a.g.e.**, s.101.; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.326.

³³⁹ **Yargıtay, 11.C.D., 20.06.2001 Tarih ve E.2001/6284, K.2001/7059 Sayılı Kararı:** “Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kayıt etmek suçunun oluşmasında ilk koşulun ‘o yıla ait defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasının gerekmesine’, sanığın 1998 yılı için noterden tasdik ettirilmiş defterleri bulunmamasına göre müsnet suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığını kabul eden mahkemenin takdirinde bir isabetsizlik görülmemiştir.” (Çevrimiçi)
<https://legalbank.net/belge/y-11-cd-e-2001-6284-k-2001-7059-t-20-06-2001-baska-defter-ve-belgelere-kayit-etmek/366578/Varl%C4%B1%C4%9F%C4%B1+Noter+Tasdik+%E2%80%A6>
17 Kasım 2020.

³⁴⁰ Donay, **a.g.e.**, s.126.; Suat Aktaş, “213 Sayılı Vergi Usul Kanun’da Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 471, Kasım 2020, s.9.

i. Defter ve Kayıtlarda Hesap Hilesi

VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendindeki “*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar*” ifadesinde kaçakçılık suçunu teşkil eden ilk hareket unsurunun “hesap hilesi” fiili olduğu anlaşılmaktadır.

Muhasebenin temel fonksiyonlarından birisi işletmelerde meydana gelen mali özellikli işlemlerin muhasebe defterlerine kaydedilmesidir. Muhasebe defterlerine yapılacak bu kayıtlar hesap adı verilen çizelgeler aracılığı ile gerçekleştirilmektedir³⁴¹. Hazine ve Maliye Bakanlığı, işletmelerde kullanılacak hesapları ve bunların işleyiş kurallarına yönelik uygulama tebliği, tekdüzen hesap planı çerçevesi, muhasebe standartları ve mali tablo düzenleme ilkeleri yayınlamıştır. İdarenin bu hesap birliği sağlamaya yönelik düzenlemeleri ile mali işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesini sağlamak, gerçek durumu yansıtan veriler elde etmek ve etkin bir denetim gerçekleştirilmeyi hedeflediği ifade edilebilir³⁴².

Muhasebe uygulamacıları çeşitli yolsuzlukları gizlemek, ödenecek vergi miktarını düşük göstermek gibi amaçlarla, muhasebe ilke ve standartlarına aykırı hileli davranışlar sergileyebilmektedir. Dolayısıyla defter kayıtlarında hesap işleyiş kurallarına aykırılık sonucunu doğuracak ve yapılan hilelerin ortaya çıkarılmasını zorlaştıracı veya gizleyici şekilde sergilenen bu davranışlar “hesap hilesi” olarak tanımlanabilir. Hesap hilesi fiilinde, daha önceden doğru olarak yapılan bir işlemin ilgili defter ve kayıtlarda başka gösterilmesi söz konusudur. Gelir faturasının muhasebeleştirilmesi esnasında ilgili gelir hesabının alacak tarafı yerine borç tarafına kaydedilmesi, defterdeki rakamların toplamı alınırken kasten yanlışlık yapılması hesap hilelerine örnek olarak verilebilir³⁴³. Her ne kadar günümüzde muhasebeleştirme işlemlerinde bilgisayar yazılımlarının kullanılması sebebiyle hileli defter toplamı ve nakillerin zorlaşacağı akla gelse de birlikte bu tür toplama ve hileli

³⁴¹ Hesap: İşletmelerde meydana gelen mali işlemlerin ortak özelliklerine göre gruplandırılarak izlendiği çizelgelerdir.

³⁴² Bkz. 1 Sıra No’lu MSUGT.

³⁴³ Taştan, **a.g.e.**, ss.30-31.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.91.

aktarım işlemlerinin özel yazılımlar kullanılarak mümkün olabileceği de unutulmamalıdır³⁴⁴.

Gerçekte olmayan ya da işleme konu kayıtlarla ilgisi bulunmayanlar namına hesap açmak fiili ayrıca düzenlendiğinden muhasebe sisteminde hesaplar üzerinde yapılan her hilenin “hesap hilesi” olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir. Örneğin işletmenin elde ettiği hasılatı gizlemek amacıyla hayali kişiler adına hesap açmak ve bu hesaplar üzerinden takip etmek suretiyle hasılatın kayıt ve beyan dışına bırakılması “hesap hilesi” yerine “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak” suçunu meydana gelebilecektir³⁴⁵.

İşletmelerde muhasebe süreci içerisinde günlük binlerce işlemin hesaplara kaydedilmesi söz konusu olabilmektedir. Kanun koyucu, hayatın olağan akışı içerisinde bu işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasına bir takım hesap hatalarının yapılmasını öngörmüş ve bu hususu VUK’un 117. maddesinde³⁴⁶ hüküm altına almıştır. 117. madde incelendiğinde ilk iki bentte sıralanan fiillerin hesaplamalar esnasında hataen yapılabilen hareketler olduğu anlaşılmaktadır.

Hesap hileleri ile hesap hataları arasında hareket unsuru bakımından yakınlık ve benzerlik bulunmaktadır. Bu sebepten sıklıkla görülebilen hesap hataları ile hileli kaçakçılık suçunun bir şeklini teşkil eden hesap hilelerini birbirinden ayırmanın her zaman mümkün olmadığını söylemek gerekir³⁴⁷. Hareket unsuru bakımından benzerlik bulunan hesap hataları ve hesap hilelerinin manevi unsur açısından ise farklılıkları bulunmaktadır. Hesap hatalarında kasıt unsuru bulunmaz iken hesap hilelerinde ise bilerek istenerek yapılan bir davranış söz konusudur³⁴⁸.

³⁴⁴ Bekir Baykara, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi”, (Çevrimiçi) http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/2_VERGi_SUCLARI_VE_MUHASEBE_HILESi_1709.pdf, 24 Kasım 2020.

³⁴⁵ **Yargıtay 11. C.D., 28.05.2018 Tarih ve E.2017/8189, K.2018/5075 Sayılı Kararı**, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2018-5075/11-Ceza-Dairesi-2017-8189-E,-2018-5075-K,-28-05-2018-T_xxvid12661562_xxmid12661562_search#12661562, (24 Kasım 2020).

³⁴⁶ Ayrıntılı bilgi için çalışmanın birinci bölümündeki “vergi hukukunda hata” kısmına bkz.

³⁴⁷ Erman, **Vergi Suçları**, s.58.; Kocahanoğlu, **a.g.e.**, ss.308-309.

³⁴⁸ Taştan, **a.g.e.**, s.144.; Taştan, **a.g.e.**, ss.29-30.

ii. Defter ve Kayıtlarda Muhasebe Hilesi

“Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar” ifadesinde kaçakçılık suçunu teşkil eden ikinci hareket unsuru “muhasebe hilesi” fiilidir. Muhasebe hilesi tabirinin Türk vergi ceza hukukuna girdiği tarihten günümüze kadar, düzenlemenin yer aldığı maddelerde ifadenin anlam ve muhteviyatına dair bir açıklamanın bulunmadığı yukarıda zikredilmişti. Bu eksiklik gerek vergi hukuku gerekse muhasebe hukuku yazarlarınca giderilmeye çalışılmıştır. Kanun lafzında geçen muhasebe hilesi ifadesini açıklamaya yönelik doktrinde yapılan tanımlardan bazıları aşağıda yer almaktadır.

Oktar, muhasebe hilesini “*kayıt düzeninin vergi hukuku ve muhasebe hukuku kurallarına aykırı olarak değiştirilmesine yönelik hareketler*” olarak tanımlamaktadır³⁴⁹.

Hızlı’ya göre “*kanuni defterlere kaydı gereken hususların vergi matrahını azaltmak amacıyla muhasebe kurallarına aykırı biçimde işlenmesi*” muhasebe hilesidir³⁵⁰.

Kocahanoğlu, “*çeşitli yolsuzlukları örtbas etmek, vergi matrahının doğru şekilde tesbitini azaltıcı yönde sağlamak için defter kayıtları üzerinde yapılan ve bu işlemlerin ortaya çıkarılmasını da zorlaştıracı, kamufle edici şekildeki kasıtlı ve hileli hareketleri*” muhasebe ve hesap hileleri olarak adlandırmaktadır³⁵¹.

Edizdoğan, Taş, Çetinkaya’ya göre “*vergi matrahının azaltılması amacıyla yapılan kasıtlı hareketler*” hesap ve muhasebe hileleridir³⁵².

Şenyüz ise muhasebe hilesini “*muhasebe sisteminin mevzuatta öngörülenler dışındaki beklentiler için kullanılması*” olarak tanımlamaktadır³⁵³.

³⁴⁹ S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, (Çevrimiçi) 29 Kasım 2020.

³⁵⁰ Hızlı, **a.g.e.**, s.127.

³⁵¹ Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s.308.

³⁵² Edizdoğan, Taş, Çetinkaya, **a.g.e.**, s.96.

³⁵³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.91.

Özen'e göre muhasebe hilesi “*defter ve kayıtlarda muhasebe kurallarına aykırı bir şekilde gerçeği saptırıcı, vergi matrahını doğru bir şekilde tespit etmeyi zorlaştıracı veya imkânsız kılan kayıtlar yapmaktır*”³⁵⁴.

Kızılot, Kızılot “*vergi matrahının azaltılması amacıyla, gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesini*” hesap ve muhasebe hilesi olarak tanımlamaktadır³⁵⁵.

Donay ise muhasebe hilesini “*genel olarak kabul edilmiş muhasebe kurallarına aykırı olarak ve bu aykırılığın vergi matrahının azalmasına sebep olacağı bilinci içinde yapılması*” olarak nitelemektedir³⁵⁶.

Bayraklı'ya göre muhasebe hileleri “*muhasebe sisteminden beklenen, işletmenin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde tutulması amacına engel olan fiiller*”dir³⁵⁷.

Taştan ise “*mükellefin defter sistemi üzerinden izlemek durumunda olduğu iktisadi faaliyetlerinin vergisel sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir olmasına engel olacak şekilde 'kayıt sisteminin' MSUGT'lerde gösterilen esaslara ve genel kabul görmüş muhasebe kurallarına aykırı tutulması*” olarak ifade etmektedir³⁵⁸.

Candan'a göre hesap ve muhasebe hilesinin tanımı, “*verginin olması gerekenden az ödenmesini ya da hiç ödenmemesini sağlamak amacıyla, yasal defter ve kayıtlardaki hesaplarda ve muhasebe düzeninde vergi idaresini yanıltıcı değişiklikler gerçekleştirilmesi*” olarak yapılabilir³⁵⁹.

Baykara, hile kelimesinin sözlük anlamından yola çıkarak vergi suçu olan muhasebe hilesini “*birden fazla kayıtlı bir durumun gizlenmesi, mahiyetinin değiştirilmesi veyahut da değişik gösterilmeye çalışılması*” olarak ifade etmektedir³⁶⁰.

³⁵⁴ Özen, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, s.17.

³⁵⁵ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.536.

³⁵⁶ Donay, **a.g.e.**, s.128.

³⁵⁷ Bayraklı, **a.g.e.**, s.76.

³⁵⁸ Taştan, **a.g.e.**, s.31.

³⁵⁹ Candan, **a.g.e.**, s.140.

³⁶⁰ Baykara, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi”, (Çevrimiçi) 24 Kasım 2020.

Demir’e göre muhasebe hileleri “*defter kayıtları ve bunlara ilişkin bilgi ve belgelerin işletmelerin finansal durumunu ve finansal performansını gerçekte olması gereken seviyesinden farklı göstererek işletme ve çevresindeki unsurlar arasındaki kaynak aktarımlarının yasal düzenlemeleri gözetmeksizin bir tarafın lehine diğer tarafın aleyhine olacak şekilde gerçekleştirilmesine aracılık etme*” anlamına gelmektedir³⁶¹.

Özel ise muhasebe hilesi fiilini “*genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyulmayan eylemler*” olarak tanımlamaktadır³⁶².

Muhasebe hilesi kavramı ile ilgili yukarıda verilen tanımlar incelendiğinde, doktrinde kavramın açıklanmasında üzerinde uzlaşılan bir tanımın bulunmadığı gözlemlenmektedir³⁶³. Muhasebe hilesi, teknik yönü bakımından muhasebe ve denetim biliminin, haksız fiil olması sebebiyle borçlar hukukunun, ortaklık ilişkileri bakımından ticaret hukukunun, finansal piyasalarda güven, şeffaflık, tarafsızlık ilkeleri açısından sermaye piyasası hukukunun, kamu güvenine yönelmiş bir fiil olması sebebiyle ceza hukukunun, vergi kabahat ve suçları bakımından da vergi ceza hukukunun alanına girmektedir³⁶⁴. Dolayısıyla fiilin düzenlendiği maddedeki hükmün suçu tanımlamadaki yetersizliğinin yanında, suçun doğurduğu veya doğurması muhtemel bu sayılan sonuçları itibariyle değişik yansımalarının olması doktrinde farklı görüşlerin kaynağı olarak ifade edilebilir³⁶⁵. Bu karmaşanın bir diğer sebebi olarak 1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile suçun meydana gelmesinde vergi ziyai şartının aranmasının çıkarılması, böylece suçun daha da belirsiz hale gelmesi gösterilebilir³⁶⁶.

³⁶¹ Şeref Demir, “Muhasebe Hataları ve Hileleri İle Bunlara Dair Yatırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi”, **MÖDAV**, Yıl:2014, Sayı:1, s.171.

³⁶² Salih Özel, “Muhasebe Hilesi Kavramı”, **Yaklaşım**, Yıl:19, Sayı:226, Ekim 2011, s.15.

³⁶³ Aynı yönde görüş için bkz. Oktar, “Muhasebe Hilesi Üzerine Bazı Düşünceler”, s.14.; Mustafa Alpaslan, Akın Gencer Şentürk, “Hesap ve Muhasebe Hileleri, Soyut Bir Kavram Olarak Temel Hukuki İlkelerle Aykırılıklar İçermekte Midir ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa Göre Hesap ve Muhasebe Hilesi, Başlı Başına Ayrı Bir Suç Mudur?”, **Legal Hukuk Dergisi**, Ekim 2009, Sayı:58, C.V, s.2048. (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/belge/hesap-ve-muhasebe-hileleri-soyut-bir-kavram-olarak-temel-hukuki-ilkelerle-aykıriliklar-icermekte-midi/825913/muhase%E2%80%A6>, 24 Kasım 2020.; Özcan, **a.g.e.**, s.137.; Şentürk, (Çevrimiçi) 30 Kasım 2020.

³⁶⁴ Baykara, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi”, (Çevrimiçi) 24 Kasım 2020.

³⁶⁵ Taş, **a.g.m.**, s.9.

³⁶⁶ Özyer, **a.g.e.**, s.832.

Kavramı tanımlamaya yönelik farklılıkların bulunmasının yanında harekete dair ifadenin kullanımında da birliğin bulunmadığı görülmektedir. Kimi yazarlar sadece “muhasabe hilesi” ifadesini kullanırken; kimi yazarlar “hesap ve muhasabe hilesi” ifadesini kullanmayı tercih etmiştir. Bize göre muhasabe hilesi, hesap hilesini de içine alan daha genel bir kavramdır³⁶⁷. Hesap hilesi, kasten hesap işleyiş kurallarına aykırı olarak kayıt yapılması, hesap toplamaları ve rakamların aktarımları esnasında amaca uygun artırma ve eksiltmelerin yapılmasıdır. Aslında bütün bu sayılanlar birer muhasabe hilesidir. Dolayısı ile her hesap hilesi fiilin bir muhasabe hilesi yöntemi olup, madde metninde “hesap ve muhasabe hilesi” ifadesinin birlikte kullanılmasının yerinde olmadığı söylenebilir³⁶⁸.

Muhasabe hilesi suçuna dair taranan Yargıtay kararları içerisinde yerleşik içtihat kararlarına ulaşılammıştır³⁶⁹. İncelenen Yargıtay kararları içerisinde suçun tanımına yer veren bir karara ulaşılmıştır. 30.11.2016 tarihli kararda “*öncesinde doğru bir şekilde gerçekleşen işlemlerin ve hesapların defterde ve kayıtlarda farklı gösterilmesi*” muhasabe hilesi suçunun maddi unsuru olarak kabul edilmiştir³⁷⁰. Yüksek yargının muhasabe hilesi suçuna yönelik görüşünü yansıtan bahse konu karardaki tanıma göre bir hareketin muhasabe hilesi suçunun maddi unsuru olarak kabul edilebilmesi için her şeyden önce gerçek bir işleme dayanması gerekmektedir. Bu işlem ve olaylar, gerçeklikten uzak muhasabe teknikleri kullanılarak başka türlü gösterilmesi sonucunda meydana gelen fiil muhasabe hilesi suçunun hareket unsuru olarak kabul edilecektir³⁷¹. Buna göre gerçek bir muameleye konu işlemin muhasabe defterlerine kaydedilmesi esnasında kasten rakamlarının değiştirilmesi, fazla veya eksik sıfır yazılması, izlenmesi gereken hesap yerine farklı bir hesaba kaydedilmesi, hesabın borç tarafı yerine alacak taraflarına veya alacak tarafına yazılması gerekirken

³⁶⁷ Aynı yönde görüş için bkz. Tosun, **a.g.e.**, s.75.; Taşdelen, **a.g.e.**, s.153.; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.324.

³⁶⁸ Tosun, “*hesap hilesini muhasabe hilesinin içinde yer alan bir kavram olduğunu kabul etmekle birlikte; kanunun şek ve şüpheye mahal bırakmamak adına aynı mefhumu giren hususi halleri de zikrettiği*” görüşündedir. Tosun, **a.g.e.**, ss.75-76.

³⁶⁹ Aynı yönde görüş için bkz. Gülşen Özkan, Tevfik Nas, “Muhasabe Hilesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:335, Temmuz 2009, s.122.; Doğrusöz, “Vergi Ceza Sistemi Üzerine” (Çevrimiçi) 24 Kasım 2020.

³⁷⁰ **Yargıtay, 11. C.D., 30.11.2016 Tarih ve E.2016/4501, K.2016/7977 Sayılı Kararı**, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2016-7977/11-Ceza-Dairesi-2016-4501-E,-2016-7977-K,-30-11-2016-T_xxvid9551919_xxmid9551919_search#9551919, 24 Kasım 2020.

³⁷¹ Aynı yönde görüş için bkz. Ok, Gündel, **a.g.e.**, s.337.; Yiğit, **a.g.e.**, s.122.

borç tarafına yazılması bu kapsamda değerlendirilebilecek hareketlerdir. Buna karşın giderleri artırmak, stokları fazla göstermek, indirilecek katma değer vergisini yükseltmek, alacak kalanı veren kasayı dengelemek adına yapılan ve herhangi bir gerçek işlem ve belgeye dayalı olmayan işlemlerin bu kapsamda değerlendirilmesi tanımın eksik yönü olarak gösterilebilir³⁷². Bir başka husus ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge veya sahte belgeye dayanan bir işlemin muhasebe defterlerine kaydedilmesi fiilinin muhasebe hilesi suçu olup olmayacağıdır. Herhangi bir sahtecilik unsurunu barındıran alım-satım veya hizmet ilişkisinin yer aldığı defter ve kayıtlarının muhasebe hilesi suçu yerine sahte belge kullanma suçunu oluşturacaktır. Bir diğer ifade ile sahte düzenlenen belgelerin muhasebe defterlerine kaydedilerek vergisel işlemlerde kullanılması durumunda “sahte belge kullanma”; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı şekilde düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilmesi durumunda ise “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu” oluşacaktır³⁷³.

Muhasebe hilesi hükmünde suçun ihmali olarak da işlenebileceği yönünde belirleyici ifade bulunmadığından, gerçek bir muamele ve geçerli belgeye dayanan, ancak muhasebe kayıt sistemine dahil edilmeyen işlemler muhasebe hilesi suçunu oluşturan hareketler arasında yer almayacağı yönünde görüş bulunmaktadır³⁷⁴. Bu tür hareketler için tatbik edilecek hüküm vergi ziyai cezası (VUK m.344) veya usulsüzlük cezasıdır (VUK m.352)³⁷⁵. Bir gelir faturasının bilinçli olarak sonuç hesabı yerine vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmayan bir hesaba kaydedilmesi halinde, muhasebe hilesi suçu olduğundan bahisle faile hapis cezası verilebilecektir. Buna karşın aynı faturanın kayıtlara alınmaması durumunda kaçakçılık suçu yerine idari

³⁷² Alpaslan, Şentürk, **a.g.e.**, (Çevrimiçi) 30 Kasım 2020.; Özcan, **a.g.e.**, s.138-139.

³⁷³ **Yargıtay, 11. C.D., 05.07.2018 Tarih ve E.2016/7410, K.2018/6274 Sayılı Kararı**, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/belge/y-11-cd-e-2016-7410-k-2018-6274-t-05-07-2018/3214397/kay%c4%b1t+d%c4%b1%c5%9f%c4%b1+i%c5%9flem+muhasabe+hile, 01 Aralık 2020>.

³⁷⁴ Bkz. Özcan, **a.g.e.**, s.139.; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.271.

³⁷⁵ **Yargıtay, 11. C.D., 11.12.2014 Tarih ve E.2013/2593, K.2014/21446 Sayılı Kararı**: “*Vergi idaresince yapılan denetim ve incelemede, mükellefin mal veya hizmet alımına ilişkin faturaları yasal defterlerine kaydetmediğinin veya usulüne uygun ve süresinde kaydetmediğinin tespiti (defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması, VUK m. 352/I-3) halinde; usulsüzlük cezası kesilecektir.*” (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2014-21446/11-Ceza-Dairesi-2013-2593-E,-2014-21446-K,-11122014-T_xxvid8742431_xxmid8742431_search#.X8a6hmUzbDc, 01 Aralık 2020.

ceza verilmesinin adil olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu sebepten muhasebeleştirilmesi gereken işlemlerin, özellikle satış faturalarının, kasten defterlere kaydedilmesi vergi kaçırma eylemine hizmet eden bir durum olduğundan muhasebe hilesi hükmüne yönelik yukarıda yapılan düzenleme önerisi ile bu eksikliğin giderileceği düşünülmektedir.

Kanuni defterlere kaydedilmesi gereken işlemlerin kaydedilmemesi veya eksik kaydedilmesi eylemi mevcut düzenlemeye göre muhasebe hilesi suçunun kapsamına girmemekle birlikte belirli şartların varlığı halinde kaçakçılık suçu hareketleri arasında yer alacaktır. Bahsedilen şart ise bu işlemlerin vergi kanunlarının tutulmasını emrettikleri dışında başka defterlere vergi matrahını azaltan sonuç doğuracak şekilde kaydedilmesidir³⁷⁶.

Geçek bir muameleye ve geçerli bir belgeye dayanan işlemin muhasebe defterlerine mükerrer kaydedilmesi,³⁷⁷ aynı günde yapılan kayıtların bir kısmının doğru bir kısmının yanlış kaydedilmesi eylemi kasıtlı yapılması halinde muhasebe hilesinin hareket unsurunu oluşturacaktır³⁷⁸.

Muhasebe hilesi suçunun VUK'un 359. maddesiyle düzenlenen diğer kaçakçılık suçlarının genel hareket unsuru olup olmadığı doktrinde tartışmalıdır. Bazı yazarlar maddede düzenlenen kaçakçılık fiillerinin somut muhasebe hilesi örneği

³⁷⁶ Oktar, "Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi", (Çevrimiçi) 01 Aralık 2020.; Özcan, **a.g.e.**, s.139.; Baykara, "Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi", (Çevrimiçi) 01 Aralık 2020.; Tosun, **a.g.e.**, s.75.; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.271.; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, ss.326-327.

³⁷⁷ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.327.

³⁷⁸ **Yargıtay, 11. C.D., 18.05.2017 Tarih ve E.2017/1595, K.2017/3839 Sayılı Kararı:** "Suç tarihlerinde Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nde yönetim kurulu başkanı, üyesi, genel müdürü ve muhasebe müdürü olarak farklı görevleri bulunan sanıklar hakkında, mükellef şirket tarafından, aralık 2005 - ağustos 2007 tarihleri arasında düzenlenen 51 adet satış faturasına ilişkin yasal defterlere yapılan 41 adet hileli kayıt neticesinde, toplam 51.933.095.33 TL tutarında KDV matrahının beyan dışı bırakılmak suretiyle, defter ve belgelerde muhasebe hilesi yapma suçunu işledikleri iddiasıyla açılan kamu davasında;

1-27.12.2010 tarihli vergi inceleme raporunda, ...suç konusu satış faturaları üzerinde görülen KDV'lerin ilgili hesaba kaydedilmediği veya sıfır eksik yazılarak işlendiği bu suretle gerçekte olması gereken KDV matrahının %46,9 oranında beyan dışında bırakıldığı; aynı gün içerisinde yapılan kayıtların bir kısmının doğru, bir kısmının matrah azaltıcı sonuç doğuracak şekilde işlenmesinin hatayla yapılamayacağı, bilerek hesap ve muhasebe hilesi yapıldığının gösterdiği idida edildiği halde, bilirkişi raporunda bu durumun irdelenmediği ve bu konuda yeniden bilirkişi raporu alınması, ... gerekirken, eksik araştırma ve yetersiz gerekçe ile hüküm kurulması, ...Yasaya aykırı," (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2017-3839/11-Ceza-Dairesi-2017-1595-E,-2017-3839-K,-18-05-2017-T_xxvid10049839_xxmid10049839_search#10049839 01 Aralık 2020.

olduğunu ileri sürerek, “defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak” hareketinin vergi suçlarının en geneli olduğu görüşündedir³⁷⁹. Oysaki 359. maddede (a), (b), (c) ve (ç) fıkralarında kaçakçılık suçunu teşkil eden dokuz ayrı suç fiili düzenlenmektedir. Bunlar maddenin (a) fıkrasının birinci bendindeki ilk hareket “hesap ve muhasebe hilesi yapmak”; ikinci hareket “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak” ve üçüncü hareket “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi”; (a) fıkrasının ikinci bendinde yer alan ilk hareket “defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek” ve ikinci hareket “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanılmak”; maddenin (b) fıkrasında “defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar” ile “belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak” olmak üzere iki ayrı hareket olup; maddenin (c) fıkrasında ise “defter ve belgeleri Maliye Bakanlığı ile belge basım anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri kullanmak”; (ç) fıkrasında ise “ödeme kaydedici cihaz hileleri” hareketidir³⁸⁰.

(a) fıkrasının birinci bendinde düzenlenen üç hareket unsuru muhasebe tekniği ve uygulamaları ile ilgili olup muhasebe suçu olarak da ifade edilebilen fiillerdir³⁸¹. Dolayısıyla “gerçekte olmayan ya da işlemlerle ilgisi bulunmayanlar adına hesap açmak” ve “çift defter tutma” hareketleri “hesap ve muhasebe hilesi yapmak” hareketinin özel uygulama yeri olduğu kabul edilebilir³⁸². Buna göre “muhasebe hileleri” ifadesi sadece suç oluşturan “benzeri” hareketleri ifade ettiği; diğer bentlerde düzenlenen hareketlerin maddenin düzenleniş şekli ve öngörülen cezalar da dikkate alındığında “muhasebe hilesi” olmadığından; “defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe

³⁷⁹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.279.; Çavuş, **a.g.e.**, s.100.; Donay, **a.g.e.**, s.127.; Alpaslan, Şentürk, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 02 Aralık 2020.; Baykara, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi”, (Çevrimiçi) 02 Aralık 2020.

³⁸⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.396-400.

³⁸¹ Ömer Faruk Batirel, “Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu Unsurları”, **Yaklaşım**, Mart 2013, Sayı:243, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=17144>, 02 Aralık 2020.

³⁸² Okar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, (Çevrimiçi) 02 Aralık 2020.

hilesi yapmak” suçunun kaçakçılık suçunun genel hareket unsuru olduğu görüşüne katılmak mümkün değildir³⁸³.

(2) Netice

Muhasebe hilesi suçunun maddi unsurunun ikinci kısmı olan netice (sonuç), suç teşkil eden fiillerin tamamlanması aşamasını ifade etmektedir³⁸⁴. Bir diğer ifade ile netice, kendisine bağlı hukuki sonuçları bakımından önem taşıyan ve hareket tarafından meydana getirilen veya engel olmak yoluyla oluşturulan değişikliklerdir³⁸⁵. Kanun koyucu suç teşkil eden hareketlerin yanında bazen neticeyi kanunda ayrıca gösterir, bazen ise ayrıca belirtme gereğini duymaz³⁸⁶.

VUK’un 344. maddesinde kaçakçılık fiilleri arasında düzenlendiği dönemde muhasebe hilesi fiilinin cezalandırılabilmesi için “vergi ziyayı” neticesi aranmaktaydı. Suçun tamamlanması için hareketin icrası yeterli olmayıp bu fiillerin vergi ziyasına sebep olması gerekiyordu. Bu neticenin varlığı halinde fail hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktaydı³⁸⁷. Dolayısıyla hareketin yanında ayrıca dış dünyada değişiklik meydana getiren bir neticenin de (vergi ziyayı) gerçekleşmesinin aranması sebebiyle muhasebe hilesi “neticeli veya maddi suç” olarak sınıflandırılmaktaydı³⁸⁸.

³⁸³ **Yargıtay, 11. C.D., 13.03.2018 Tarih ve E.2016/2688, K.2018/2109 Sayılı Kararı:** “...muhasebe hilesi yapma ve defter gizleme suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup birbirine dönüşmeyeceği...” (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/belge/y-11-cd-e-2016-2688-k-2018-2109-t-13-03-2018/3097085/muhasebe+hilesi+yapma+ve+defter+gizleme+su%c3%a7lar%c4%b1>, 02 Aralık 2020.;

Yargıtay, 11. C.D., 26.05.2014 Tarih ve E.2012/25622, K.2014/10161 Sayılı Kararı: “...‘sahte fatura kullanmak’ ile ‘muhasebe hilesi yapmak’ suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu...” (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2014-10161/11-Ceza-Dairesi-2012-25622-E,-2014-10161-K,-26052014-T_xxvid2984478_xxmid2984478_search#2984478, 02 Aralık 2020.

³⁸⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.400.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.298.;

³⁸⁵ Mutluer, Dalyanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, s.92.

³⁸⁶ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I. s.433.

³⁸⁷ **Yargıtay, C.G.K., 28.12.1987 Tarih ve E.1987/539, K.1987/700 Sayılı Kararı:** “Sanık düzenlediği gerçeğe aykırı bu faturalarla vergi ziyasına sebebiyet vermediği gibi matrahını yüksek göstermek suretiyle daha fazla oranda vergi yükümlülüğü altına girmiştir. O halde vergi ziyasından söz etmek olası değildir. Halbuki 213 sayılı yasanın 344. maddesine veri ziyasına kasten sebep olunması halinde aynı yasanın 359. maddesi hükmü uygulanabilir. Vergi ziyasına sebebiyet vermeyen sanığın eylemi maddede yazılı suçu oluşturmaz.” (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/1987-700/Ceza-Genel-Kurulu-1987-539-E,-1987-700-K,-28121987-T_xxvid347662_xxmid347662_search#347662, 04 Aralık 2020.; Çavuş, **a.g.e.**, ss.145-146.

³⁸⁸ Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, s.256.; Demirbaş, **a.g.e.**, s.241.

Kanun koyucunun suç tipinde zararlı bir neticeyi (vergi ziyasını) öngörmüş olması sebebiyle muhasebe hilesi “zarar suçu” görünümündeydi³⁸⁹.

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle kaçakçılık suçları VUK’un 359 maddesinde yeniden düzenlenmiş ve “çift defter kullanma” olarak ifade edebileceğimiz fiili dışında kalan kaçakçılık suçlarında “vergi ziyasını” suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır³⁹⁰. Bu değişiklikle birlikte muhasebe hilesi hareketinin cezalandırılabilmesi için ayrıca bir vergi ziyası neticesi aranmayacak failin cezalandırılabilmesi için hareketin icrası yeterli görülecektir. Bu özelliği suçun neticesiz, şekli suç ya da hareket suçu olarak nitelendirilmesine sebep olmuştur³⁹¹. Ayrıca kanun koyucu, muhasebe hilesi fiilinde herhangi bir zarar meydana gelmesini aramayarak, korunan hukuki değeri tehlikeye sokan fiillerin cezalandırılmasını öngördüğünden, bahse konu değişiklikle birlikte suç zarar suçu görünümünden tehlike suçuna dönüşmüştür³⁹². Nitekim 4369 sayılı Kanun gerekçesindeki “*mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik, bireysel ve örgütsel suç niteliğinde olabilir*”³⁹³ ifadesi ile kanun koyucunun muhasebe hilesi fiilini toplum yararı bakımından tehlike oluşturan, zarar ihtimalini barındıran fiil olarak gördüğü söylenebilir³⁹⁴. Bununla birlikte kanun koyucunun kaçırılmayan vergi için, vergi kaçakçılığı cezası öngörmesinin; hem defter tutmanın amaçları hem de vergi ceza hukukundaki öngörülen cezaların mahiyeti bakımından anlaşılması güç bir duruma sebep olduğunu ifade etmekte yarar bulunmaktadır.

³⁸⁹ Demirbaş, **a.g.e.**, s.245.

³⁹⁰ **Yargıtay, 11. C.D., 14.2.2002 Tarih ve E.2002/33, K.2002/1263 Sayılı Kararı:** “1.1.1999 tarihinden itibaren vergi ziyasının kaçakçılık suçlarının unsuru olmaktan çıkarılmış olması karşısında, tüm unsurları itibarıyla oluşup sübuta eren suçtan sanığın mahkumiyeti hk.” (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/print/11-Ceza-Dairesi-2002-33-E,-2002-1263-K,-14022002-T_xxvid2359870, 05 Aralık 2020.

³⁹¹ Baykara, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi”, (Çevrimiçi) 05 Aralık 2020.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.423.

³⁹² Billur Yaltı Soydan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu İle Okumak: Adil Ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2002, Sayı:169, s.62.

³⁹³ 4369 Sayılı Kanun Gerekçesi, (Çevrimiçi) <https://s3-eu-west-1.amazonaws.com/static-files.kanunum.com/tutanaklar/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIS2RYUOSXKV762PQ&Expires=1607291046&Signature=HdRhZpNi86bZ1bI%2FJtt9pxNE0pg%3D>, 05 Aralık 2020.

³⁹⁴ Adnan Çavuş, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Netice Unsuru”, **Yaklaşım**, Ağustos 2001, Sayı: 104, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=736>, 05 Aralık 2020.; Mutluer, Dilyanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, s.134.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.299.

Muhasebe hilesinde hareketin yanında ayrıca bir “vergi ziyayı” neticesinin ortaya çıkması durumunda, faile hürriyeti bağlayıcı cezanın yanında idare tarafından vergi ziyayı cezası tatbik edilecektir (VUK m.344).

(3) İlliyet Bağı

Genel anlamda VUK’un 359. maddesinde düzenlenen çift defter tutmak dışındaki kaçakçılık fiilleri hareketi neticesine bitişik suçlar olması sebebiyle illiyet bağı açısından bir farklılık göstermezler³⁹⁵.

Muhasebe hilesi hareketinin tamamlanması için vergi ziyayı neticesinin arandığı dönemde, fiili sebebiyle faile cezai müeyyidenin tatbik edilebilmesi için hareketin yapılmış olması yeterli olmayıp, failin bu fiili sebebiyle vergi ziyanının ortaya çıkması gerekmektedir. Başka anlatımla vergi ziyayı ile failin eylemi arasında illiyet bağının kurulabilmesine bağlıdır³⁹⁶.

4369 sayılı Kanunla vergi ziyayı kaçakçılık suçunun unsuru olmaktan çıkartılmış, böylece muhasebe hilesi suçu, hareketi neticeye bitişik bir suç özelliğine bürünmüştür. Bu özellik suçta netice unsurunun olmadığı anlamına gelmemekte, netice ile hareketin iç içe olduğu anlamına gelmektedir. Dolayısıyla hareketin yapılmış olması ile netice unsurunun da meydana geldiğini kabul etmek gerekmektedir³⁹⁷. Hareket icra edilince, bunun neticesi de kendiliğinden ortaya çıkacağından hareket yapıldıktan sonra maddi unsurun gerçekleştiği kabul olunur³⁹⁸. Bu sebepten muhasebe hilesi düzenlemesinin mevcut hali ile illiyet bağının tespiti önem arz etmemektedir³⁹⁹.

³⁹⁵ Yiğit, a.g.e., s.157.

³⁹⁶ Danıştay, 7.D., E.2008/4440, K.2012/1136 Kararı: “Vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için, verginin anılan Kanunun 341’inci maddesinde tanımlanan anlamda ziyayı uğratılmış olması yeterli değildir; ayrıca, vergi ziyasına mükellef veya vergi sorumlusu tarafından neden olunması da gereklidir. Başka anlatımla; vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi, vergi ziyayı ile mükellef ya da vergi sorumlusunun eylemi arasında illiyet bağının kurulabilmesine bağlıdır.” Çavuş, a.g.e., s.151.

³⁹⁷ Mutluer, Dalyanç Kuzeyli, a.g.e., s.134.

³⁹⁸ Dönmezer, Erman, Nazari ve Takbiki Ceza Hukuku, C.I, ss.541-542.;

³⁹⁹ Özen, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, s.66.

c. Hukuka Aykırılık Unsuru

Muhasebe hilesi suçunun varlığı için tipe uygun fiilin varlığının yanında bahse konu bu fiilin, bütün hukuk düzenine aykırı bir hareket olması da gerekmektedir. Hukuka aykırılıktan bahsedebilmek için ise hareketin, vergi ceza hukuku kurallarına aykırı olması ve bu harekete hukuk düzeninin bütünü içinde bir başka hukuk kuralı ile izin verilmemiş olması gerekmektedir⁴⁰⁰. Dolayısıyla bir hukuk kuralının, icra edilmesine müsaade ettiği veya yapılmasını emrettiği herhangi bir fiilin, başka bir hükümle cezalandırılması mümkün değildir⁴⁰¹. Çünkü bir fiilin işlenmesini uygun bulan veya yapılmasını emreden başka bir hukuk kuralının mevcudiyeti fiili suç olmaktan çıkartır⁴⁰².

Hukuk kaidelerine aykırı bir fiil, hukuk düzeninin diğer hukuk kuralları tarafından uygun görülmüş olabilir. Hukuka aykırılığın meydana gelmesini önleyen ve fiili cezalandırılmaktan kurtaran bu duruma “hukuka uygunluk sebepleri” denilmektedir⁴⁰³. Hukuka uygunluk sebepleri; “kanun hükmünü yerine getirme ve amirin emri”, “meşru savunma ve zorunluluk hali” ve “hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası” olarak sınıflandırılabilir⁴⁰⁴.

⁴⁰⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.401.

⁴⁰¹ Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, (Çevrimiçi) 18 Şubat 2020.

⁴⁰² Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 22. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, s.303.

⁴⁰³ Bayraklı, **a.g.e.**, s.65.

⁴⁰⁴ Sıralanan bu hukuka uygunluk sebeplerinin muhasebe hilesi suçunun da içinde yer aldığı vergi kaçakçılık suçları bakımından uygulanıp uygulanmayacağı yönünden farklı değerlendirmeler mevcuttur.

Oktar, “*kaçakçılık suçlarında sadece zorunluluk durumu (ıztırar halin) bir uygunluk sebebi olarak değerlendirilebileceği*” görüşündedir. Oktar, **Vergi Hukuku**, s.401.;

Erman ise, “*vergi suçlarında iflas hali gibi bir tehlikenin varlığı halinde ıztırar halinin varlığı ileri sürülebilir.*” Erman, **Vergi Suçları**, s.25.;

Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı’ya göre “*vergi kaçakçılık suçlarında hukuka uygunluk nedeni bulunmamaktadır.*” Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı **a.g.e.**, s.388.;

Yiğit ise, “*TCK’ndaki bu durumlar vergi kaçakçılığı suçunda hukuka uygunluk sebebi teşkil etmeyeceğini*” görüşündedir. Yiğit, **a.g.e.**, s.157.;

Kaşıkçı, “*vergi kaçakçılığı suçları bakımından geçerli olabilecek bir hukuka uygunluk sebebi bulunmamaktadır.*” Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.197.

(1) Kanun Hükümünü Yerine Getirme ve Amirin Emri

Bir kanunun hükümlerinin yerine getirilmesi, başka bir kanun tarafından suç olarak nitelenemez⁴⁰⁵. Buradan hareketle, bir kimsenin vergi kanunlarındaki izin verilen giderleri indirim konusu yapması veya istisnalar ile muafiyetlerden faydalanarak vergi ödememesi, eksik ödemesi veya geç ödemesi halinin muhasebe hilesi suçunun da aralarında yer aldığı vergi kaçakçılık suçlarının hukuka uygunluk sebeplerinden “kanun hükmünü yerine getirme” olarak kabul edilebilir⁴⁰⁶. Bununla birlikte muhasebe hilesi vergiden kaçınmak amacıyla özel hukuk hükümlerinin suistimal edilerek vergi kanunlarının dolanılması şeklinde ortaya çıkabilir. Peçeleme olarak da ifade edilen bu durumda, bir kanun hükmü başka bir kanun hükmüne uygun olarak yapılmak suretiyle ihlâl edilmiş olmaktadır. Peçelemenin vergi ceza hukuku bakımından sonucu hükümsüzlük olup bu hükümsüzlüğün neticesinde faile bir tarhiyat yapılacaktır. Ancak peçeleme sınırları içinde kalan muhasebe hileleri bir kanun hükmüne dayandığından kabahat veya suç oluşturmayacak; hukuka uygunluk sebebinin varlığı nedeniyle fail cezalandırılmayacaktır⁴⁰⁷.

Amirin emri bakımından ise mükellef ile vergi idaresi arasında astlık-üstlük ilişkisi bulunmadığı gibi vergi idaresince mükellefe emir verilmesi hali de söz konusu olamayacağından, amirin emrinin muhasebe hilesi suçunda bir hukuka uygunluk sebebi teşkil etmeyeceği söylenebilir⁴⁰⁸.

(2) Meşru Savunma ve Zorunluluk Hali

Meşru savunma, bir kimsenin kendisini veya başkasını hedef alan saldırı karşısında, savunma amacına yönelik olarak ve bu saldırıyı defedecek ölçüde kuvvet kullanmışımı ifade eder⁴⁰⁹. Mükellefin, vergi idaresinin vergi alacağına dair talep ve hareketleri haksız bir saldırı olarak görüp, vergi ödevlerini yerine getirmeme gibi savunması kabul edilemez. Çünkü böyle bir haksızlığın varlığını iddia eden mükellefin, idari ve adli mercilere müracaat ederek haksızlığın ortadan kaldırılmasını

⁴⁰⁵ Bayraklı, **a.g.e.**, s.65.

⁴⁰⁶ Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s.154.; Yiğit, **a.g.e.**, s.157.

⁴⁰⁷ Oktar, “Muhasebe Hilesi Üzerine Bazı Düşünceler”, ss.24-25.

⁴⁰⁸ Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s.154.

⁴⁰⁹ Koca, **a.g.e.**, s.277.

talep etme imkânı bulunmaktadır⁴¹⁰. Bu sebepten muhasebe hilesi suçunda, meşru savunmanın hukuka uygunluk sebebi olarak tatbiki mümkün görünmemektedir.

Zorunluluk (ıztırrar) hali ise, birinin isteyerek sebep olmadığı ağır ve gerçekleşme ihtimali kesin olan bir tehlikeli durumdan kendisini ya da başkasını korumak amacıyla bir suç işlemesidir⁴¹¹. Kaçakçılık suçları bakımından iflas hali örnek olarak verilebilir. Vergisini tam olarak hesaplayıp ödediği zaman, konjonktürel daralma veya depresyon sebebiyle iflas tehlikesi ile karşı karşıya kalacağını düşünebilir⁴¹². Bunun neticesinde kendinin sebep olmadığı bir iflas tehlikesinden kurtulmak maksadıyla muhasebe hilesi fiillerine başvurursa zorunluluk halinden (ıztırrar hali) söz edilir⁴¹³. Dolayısıyla suç teşkil eden fiil, zorunluluk halinin varlığı durumunda hukuka aykırı olmaktan çıkıp hukuka uygun fiil haline bürünecektir⁴¹⁴. Ancak zorunluluk halinin mevcudiyetinden bahsedebilmek için failin tehlikeye bilerek sebebiyet verip vermediğinin, tehlikenin sonuçları itibariyle ağır ve muhakkak bir özellikte olup olmadığının ve tehlikeden suça konu hareketi yapmaksızın kurtulma imkanının bulunup bulunmadığının ortaya konması gerekmektedir⁴¹⁵.

(3) Hakkın Kullanılması ve İlgilinin Rızası

Muhasebe hilesi suçunda hakkın kullanılması hükümlerinin, mükellef hakları bağlamında hukuka uygunluk sebebi olarak değerlendirmek mümkün görünmektedir⁴¹⁶. Vergi kanunları mükelleflere, hatalı kayıtları VUK'un 217. maddesine uygun olarak düzeltme⁴¹⁷; geçmiş yıl zararlarını dönem kârından mahsubu; tahsili şüpheli hale gelen alacaklara karşılık ayırma; değersiz hale gelen alacakların zarar yazılması; amortismanına tabi duran varlıkların yenilenmesi amacıyla satılması durumunda ortaya çıkan kârın sonuç hesapları yerine yenileme fonuna kaydetme;

⁴¹⁰ Yiğit, **a.g.e.**, s.158.

⁴¹¹ Erman, **Vergi Suçları**, s.25.

⁴¹² Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.401-402.

⁴¹³ Erman, **Vergi Suçları**, s.25.; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.402.

⁴¹⁴ Aksi yönde görüş için bkz. Kaşıkçı, **a.g.e.**, ss.198-199.; Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, ss.154-155.; Yiğit, **a.g.e.**, s.158.

⁴¹⁵ Özcan, **a.g.e.**, s.226.

⁴¹⁶ **A.e.**, s.226.

⁴¹⁷ Yevmiye kayıtlarındaki yanlışlıklar ancak muhasebe usullerince düzeltilmesi gerekir. Bu usuller, alttaki yazının/rakamın okunacak bir şekilde üzerinin çizilmesi doğrusunun yanına, altına, üstüne yazılarak veya yanlış kaydın iptali sonrasında doğru kaydın yapılmasıdır (VUK m.217).

VUK'un 228. maddesi⁴¹⁸ uyarınca tevsiki zaruri olmayan işlemlerin belgesiz olarak kayıtlara intikal ettirme... gibi bir takım haklar tanımaktadır. Bahse konu bu haklar vergi hukukunda “mükellef haklarının” kullanılması demek olduğundan; sıralanan bu hareketler neticesinde vergi matrahlarında bir azalma meydana gelse dahi, hakların kanunun öngördüğü şekilde kullanılması şartıyla hukuka aykırılık teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla bu fiiller kanunun izin verdiği hareketler olduğundan muhasebe hilesinde hukuka uygunluk sebebi olarak değerlendirilecektir⁴¹⁹.

İlgilinin (mağdurun) rızasının muhasebe hilesi suçunda hukuka uygunluk sebebi olarak tatbik etmek mümkün görünmemektedir. Çünkü sadece kişiye ait hukuki değeri koruyan yani mağduru kişi olan suç tipleri bakımından ilgilinin (mağdurun) rızası bir hukuka uygunluk sebebi teşkil edecektir⁴²⁰. Bununla birlikte muhasebe hilesi suçunun mağduru devlet olduğundan ve devletin muhasebe defter ve kayıtlar üzerinde hile yapılmasına rızası da olamayacağından mağdurun rızası bir hukuka uygunluk sebebi teşkil etmeyecektir⁴²¹.

d. Manevi Unsuru

Ceza hukuku prensiplerine göre, tipe uygun maddi unsurun varlığı ve hukuka aykırı sonucun doğmuş olmasının yanında failin cezalandırılabilmesi için manevi unsurunun varlığı da gereklidir⁴²². Manevi unsur ise isnat kabiliyeti ve kusurluluktan meydana geldiği; kusurluğunun ise kast ve taksir olarak iki unsurdan oluştuğu yukarıda ifade edilmişti. Isnat kabiliyeti suçun faili bölümünde ele alınacağından muhasebe hilesinin manevi unsuru kast ve taksir olarak ele alınacaktır.

⁴¹⁸ İşin mahiyeti ve büyüklüğüne uygun olmak şartıyla örf ve teamüle göre bir belgeye dayanması mutlak olmayan ve belgenin elde edilmesi mümkün olmayan giderler ile vergi kanunlarınca götürü gider olarak tespit edilenler için belge şartı aranmamaktadır (VUK m.228).

⁴¹⁹ Oktar, “Muhasebe Hilesinde Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, (Çevrimiçi) 20 Şubat 2021.

⁴²⁰ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.292.; Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**”, s.153.

⁴²¹ Yiğit, **a.g.e.**, s.158.

⁴²² Candan, **a.g.e.**, s.190.

1. Kast

Muhasebe hilesi fiilinin VUK'un "Kaçakçılık suçunun tarifi" başlıklı 344. maddesinde düzenlendiği dönemde maddenin birinci fıkrasından önce, mükelleflerin ya da vergi sorumlularının kasıtlı olarak vergi ziyana sebep olmaları kaçakçılık suçunu meydana getirdiği; kasıt varlığını ispat etme yükümlülüğünün ise iddia edene ait olduğu; maddede sıralanan muhasebe hilesinin de aralarında bulunduğu fiillerden herhangi biriyle verginin ziyaa uğratılmasının kastın varlığına delil olacağı hükme bağlanmıştı. 344. maddedeki bu hüküm, 4369 sayılı kanunla yeniden düzenlenen 359. maddede yer almamıştı. Daha açık bir ifadeyle 359. maddede kaçakçılık suçuyla ilgili bir tanım ve suçun kasten işleneceğine yönelik ifadelerle madde metninde yer verilmemiştir. Bu durum doktrinde ve uygulamada vergi kaçakçılığı suçlarının manevi unsurunda tartışmalara sebep olmuştur⁴²³.

TCK'da, kanunun genel hükümlerinin, özel nitelikli ceza kanunlarıyla ceza hükümleri içeren kanunlarda bulunan suçlar hakkında da uygulanacağı ifade edilmiş; böylece TCK ile özel kanunların ilişkisi belirlenmiştir (TCK m.5). VUK'da aksi bir düzenlemenin bulunmaması; öngörülen müeyyidenin hürriyeti bağlayıcı bir ceza olması sebebiyle, muhasebe hilesi suçunun ceza hukuku anlamında cürüm niteliğinde suç teşkil ettiği kabul edilmektedir⁴²⁴. Dolayısıyla Muhasebe hilesi suçu ceza hukuku anlamında bir suç olduğundan ceza hukukunun genel prensipleri bu suçlar için geçerli olacaktır.

TCK'da açıkça bir suçun meydana gelmesinin kastın varlığına bağlı olduğu hükmü yer almaktadır (TCK m.21). Anılan hüküm ile failin cezalandırılabilmesi için kural olarak kastın bulunması gerekli olduğu ifade edilmiştir⁴²⁵. Suç tipinin tanımlandığı kanunlarda, suçun kasten işlenebileceğine yönelik bir ibarenin bulunmaması bu durumu değiştirmeyecektir⁴²⁶. VUK'un 359. maddesinde veya diğer

⁴²³ Bilici'ye göre, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle "VUK m.359'daki 'kasten' kelimesine yer verilmemiş olması vergi kaçakçılığı suçunun hem kasten hem taksirle işlenebilir bir suç haline dönüştürmüştür". Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Ankara, 2008, s.92., Akt: Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.67.

⁴²⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.403.; Donay, **a.g.e.**, s.100.; Yiğit, **a.g.e.**, s.159.; Mutluer, Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, s.185.; Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s.313.;

⁴²⁵ Toroslu, **a.g.e.**, s.196.

⁴²⁶ Özcan, **a.g.e.**, s.218.; Bayar, **a.g.e.**, s.120.

maddelerinde “suçta kast aranmayacağına” dair bir hüküm yer almadığına göre ceza hukukunun genel prensibi gereği muhasebe hilesi suçunda kast her zaman aranacaktır⁴²⁷.

4369 sayılı Kanun’un gerekçesinde muhasebe hilesinin de arasında olduğu bazı davranışların mali sistemi, belge düzenini ve mali otoriteyi zayıflatan hatta çökerten fiiller kategorisinde olduğu; bunlarda niyet, maksat ve plan olmak üzere üç unsurunun bulunduğu; bu unsurların ise kastın bulunduğuna işaret ettiği ifade edilmiştir. Gerekçenin bu ifadesinden muhasebe hilesi fiilinin kasten işlenebilen suçlardan olduğu anlamı çıkmaktadır. 306 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğ’inde⁴²⁸ “4369 sayılı Kanun’la yapılan ve 1999 yılından itibaren geçerli olacak değişikliklerde kaçakçılık suç ve bu suçlar için öngörülen cezalarda 359. maddede yeni düzenlemeler yapıldığı; bu düzenlemeyle kasıt unsuru bulunan nitelikli fiillerin kaçakçılık suçu olarak belirlendiği” ifade edilmiştir. Tebliğdeki bu ifadelerden kaçakçılık suçlarının kasten işlenebileceğinin idare tarafından da kabul edildiği görülmektedir. Bu itibarla muhasebe hilesi suçunun kasten işlenebilir bir suç olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Kast ise TCK’nın 21. maddesinin birinci fıkrasında “suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla failin fiilinden sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti aranmakta, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için ise suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmesi gerekmektedir⁴²⁹. Kastın bilme unsuru suçu oluşturan unsurların failce bilinmesi olup; kastın istenme unsuru ise failin neticeye yönelik iradesini ifade etmektedir⁴³⁰. Zaten muhasebe hileleri suçlarının yapıları gereği, bilmeden ve istemeden işlenmesi hemen hemen imkânsız olan fiillerdir. Bu fiiller amaç ve plan unsurlarını içinde barındırırlar. Bunlar ise fiilde kast unsurunun varlığını gösterir⁴³¹.

Muhasebe hilesi suçu kasten işlenebilen fiil olduğu ortaya konulduktan sonra hangi tür kastın aranması gerektiğini açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Yürürlükteki TCK’da kast “doğrudan” ve “olası” kasıt şeklinde ikili bir ayrıma tabi

⁴²⁷ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.403.

⁴²⁸ 18.06.2020 Tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴²⁹ Yüce, **a.g.e.**, ss.40-44.; Çavuş, **a.g.e.**, ss.159-162.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.300-304.

⁴³⁰ Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, ss.313-318.

⁴³¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.424.

tutulduğu görülmektedir⁴³². Failin suçun bütün maddi unsurları hakkında kesin ve tam bilgiye sahip olduğunda, diğer bir ifade ile suç tipinde aranan neticenin meydana geleceğini kesin olarak öngörmesi halinde “doğrudan kast” söz konusu olacaktır⁴³³. Olası kast ise bir kimsenin, kanunda tanımlanan suçun unsurlarının ortaya çıkabileceğini öngörmüş olmasına rağmen, fiili işlemesidir (TCK m.21/f.2). Prensip olarak kasten işlenebilen suçlar hem doğrudan hem de olası kastla işlenebilir. Bu durumda, doğrudan olmasa bile olası kastın varlığı suçun manevi unsurunun meydana gelmesi bakımından yeterli sayılmaktadır⁴³⁴. Buradan hareketle muhasebe hilesi fiilleri için doğrudan kast ve olası kast⁴³⁵ ile işlenebilen suçlardır sonucuna ulaşılmaktadır⁴³⁶.

Muhasebe hilesi suçunun manevi unsurunda ele alınması gereken diğer bir husus kastın tespiti. Vergi suçlarından özellikle kaçakçılık suçunun ortaya çıkartılması çoğu zaman vergi inceleme elemanlarının vergi incelemesi sırasındaki tespitlerine dayanır. Yapılan bir işlemin muhasebe hilesi kapsamında suç olup olmadığı; bu fiilin kasten işlenip işlenmediği hususu vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilecek; kasten işlendiği sonucuna ulaşılması halinde “Vergi Suçu Raporu” düzenlenerek suç duyurusunda bulunulacaktır. Bu rapor suçun unsurlarıyla fiil ve fail arasındaki ilişkinin değerlendirildiği, özel ve teknik konularda savcılık makamını aydınlatılan bilgi ve görüşlerin yazılı olarak ortaya konulmasıdır⁴³⁷. Ancak kastın varlığı veya yokluğunun tespiti ve değerlendirilmesi mahkemeye aittir⁴³⁸. Bu husus Yargıtay kararlarında “*maddi gerçeğin ve sanıkların kastlarının kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından vergi suçu raporunda ileri sürülen hususlarda bilirkşi raporu alınarak; fiilin yapılış şekli, sıklık derecesi, niteliğiyle*

⁴³² Oktar, **Vergi Hukuku**, s.404.

⁴³³ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.167.

⁴³⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.404.

⁴³⁵ 5237 sayılı TCK’ya göre, muhasebe hilesi suçunun kast unsurunda doğrudan kast ve olası kast ayrımı tercih edilmiştir. Ancak kaçakçılık suçlarının manevi unsurunu ele alan bazı yazarlarca kast, “genel kast” ve “özel kast” ayrımına tabi tutulmuştur. Buna göre kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılması için failin belirli bir saikle hareket etmesi (suçun meydana gelmesi için vergi ziyanının oluşması) şartının aranmadığı hallerde “genel kastın” mecburi ve yeterli olduğu; çift defter tutma fiilinde olduğu gibi hareketin vergi kaybına yönelik olmasının şart olması gerektiği durumlarda da “özel kast”ın gerektiği ifade edilmiştir. Bkz. Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, s.138.

⁴³⁶ Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.68.

⁴³⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, ss.365-369.

⁴³⁸ Donay, **a.g.e.**, s.100.

tespit edilmesindeki zorluklar da göz önüne alınarak sanıkların suç işleme kastıyla hareket edip etmedikleri belirlenip sonuca göre hukuki durumlarının takdir ve tayin edilmesi gerekir”⁴³⁹ denilmek suretiyle ifade edilmiştir.

2. Taksir

Kusurluluğun ikinci unsuru taksir, gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi suretiyle sergilenen davranışla kanunda tanımlanan neticenin gerçekleşmesidir. Bununla birlikte kanunda açıkça belirtildiği hallerde taksirle işlenen fiillerin cezalandırılabilir (TCK m.22). Dolayısıyla taksirli hareket ancak kanunda açık olarak düzenlenmesi durumunda cezalandırılabilir. Buradan hareketle muhasebe hilesi fiillerinin taksirle işlenebileceği veya taksirle işlenmesi durumunda suçun meydana geleceğine dair VUK’da hüküm bulunmadığından, bu fiillerin işlenmesi halinde kaçakçılık suçu meydana gelmeyecektir⁴⁴⁰. Danıştay bir kararında;

“Muhasebe hilesi kavramı, muhasebe hatası kavramından farklıdır. Esasında iki fiil de hesap işleyiş ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı tutulması anlamına gelmektedir. Ancak hata ile hile arasında, suçun manevi unsurunun oluşması bakımından farklılık bulunmaktadır. Maddi unsur aynı olsa bile, manevi unsurdaki farklılık bu iki fiili birbirinden ayırmaktadır. Muhasebe hataları; ihmal, dikkatsizlik ve bilgisizlik gibi sebeplerle, muhasebe hilesi ise bilinçli olarak, menfaat sağlamak amaçlı, vergi matrahını azaltacak kayıt işlemler olarak değerlendirilmektedir. Özetle, kasıt unsurunun varlığı durumunda muhasebe hilesinden söz edilebilecektir”⁴⁴¹

denilerek cezalandırılacak eylemin istemeden yapılan muhasebe hatalarının olmadığı ortaya konulmuştur. Netice olarak tedbirsizlik veya dikkatsizlik sebebiyle hatalı ya da mükerrer muhasebe kayıtları yapan failin, manevi unsurun yokluğu sebebiyle cezalandırılması söz konusu olmayacaktır⁴⁴².

⁴³⁹ Yargıtay, 11. C.D., 11.04.2019 Tarih ve E.2016/2581, K.2019/3810 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2019-3810/11-Ceza-Dairesi-2016-2581-E,-2019-3810-K,-11-04-2019-T_xxvid17637096_xxmid17637096_search#17637096, 09 Mart 2021.

⁴⁴⁰ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, ss.301-302.

⁴⁴¹ Danıştay, 3. D., 28.06.2018 Tarih ve E.2014/5545, K.2018/3664 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2014-5545.htm&kw=`2014/5545`&cr=danistay#fm>, 09 Mart 2021.

⁴⁴² Özcan, a.g.e., s.219.

II. MUHASEBE HİLESİ SUÇUNUN MAĞDURU VE FAİLİ

A. Muhasebe Hilesi Suçunun Mağduru

Ceza hukuku kavramı olarak mağdur; suçun konusunun ait olduğu kişiyi veya kişileri ifade etmekte; işlenen fiil sebebiyle haksızlığa uğramış kişi, kendisine karşı suç işlenen kimse anlamına gelmektedir⁴⁴³. Genel olarak bütün suçlar toplumun huzur, güven ve birliktelik gibi mefhumlarına zarar vermektedir. Bu mefhumların korunması için toplumun tüzel kişilik kazanmış birliğini ifade eden “devlet” tarafından kurallar konulur⁴⁴⁴. Dolayısıyla devlet, gerek toplum çıkarlarını koruma vazifesi gerekse cezalandırma yetkisinin tek sahibi olması sıfatıyla her suçun daima mağduru durumundadır⁴⁴⁵.

Devletin başta gelen vazifelerinden birisi en önemli gelir kaynaklarından verginin konulması ve tahsilin sağlanmasıdır. Birçok alanda olduğu gibi vergilendirmede de düzenleme yetkisine dayalı olarak kanunlar ihdas eden devlet, aynı zamanda bu kurallara uyulmasını sağlamak için zorlayıcı birtakım tedbirler de alır ve bunlara uymayanlara da bazı müeyyideler ön görür. Özellikle kaçakçılık suçlarında devletin çıkarları daha da öne çıkmakta ve bu tür suçlarda devlet suçtan zarar gören sıfatıyla suçun birinci derece pasif süjesi olmaktadır⁴⁴⁶.

Ancak kaçakçılık suçlarının ihdası ile devlet, il özel idareleri ve belediyelerin vergi alma hakları himaye edilmiş olmaları sebebiyle bu suçların mağduru, bazı hallerde devlet hükmî şahsı bazı hallerde ise mahalli idareler olduğu yönünde görüşler de bulunmaktadır⁴⁴⁷. Oysaki mahalli idarelerin doğrudan doğruya vergilendirme yetkileri bulunmamakta, devlet tarafından devredildiği ölçüde bu yetki kullanabilmekteler. Ayrıca suçla korunan hukuki değer de mahalli idarelere ait değildir. Bu sebeple mahalli idarelerin suçun mağduru olduğu görüşüne katılmak mümkün değildir⁴⁴⁸. Bununla birlikte mağdurdan farklı olarak suç fiilinin işlenmesi ile

⁴⁴³ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.114.

⁴⁴⁴ Bayraklı, **a.g.e.**, s.30.

⁴⁴⁵ Hızlı, **a.g.e.**, s.106.; Çavuş, **a.g.e.**, s.85.; Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.30.

⁴⁴⁶ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.192.

⁴⁴⁷ Tosun, **a.g.e.**, s.47.

⁴⁴⁸ Özcan, **a.g.e.**, s.132.; Kaşıkçı, **a.g.e.**, ss.192-193.; Hızlı, **a.g.e.**, s.106.

menfaatleri zedelenen kişiler yani suçtan zarar görenler de bulunabilmektedir. Bunlar muhasebe hilesi sebebiyle; defter, belge ve kayıtlara karşı güven duygusu zedelenen kişiler, vergi ödevlerini eksiksiz yerine getirenler ve eksik temettü geliri elde eden hissedarlar olarak sıralanabilir⁴⁴⁹.

B. Muhasebe Hilesi Suçunun Faili

Fail, suçu oluşturan tipik hareketi sergileyen kişi ya da kişiler şeklinde tanımlanmaktadır⁴⁵⁰. Ceza hukukunda suçun faili insanlardır. Ancak insanların suçun faili olarak kabul edilmeleri için o kişinin isnat kabiliyetine diğer bir ifade ile cezalandırılabilme yeteneğine sahip olması gerekmektedir⁴⁵¹. Isnat kabiliyetinden maksat ise bir kimsenin kanunun suç olarak öngördüğü bir fiilden dolayı cezalandırılabilmesi için “anlama ve isteme yeteneğine” sahip olmasıdır⁴⁵². Ayrıca TCK’da “yaş küçüklüğü (TCK. m.31), akıl hastalığı (TCK. m.32), sağır ve dilsizlik (TCK. m.33), alkol ve uyuşturucu madde etkisinde olma (TCK. m.34)” failde isnat kabiliyetini kaldıran veya azaltan sebepler olarak hüküm altına alınmıştır⁴⁵³. Buradan hareketle failin isnat kabiliyetine sahip insan olması ve ceza hukukunda cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olması “gerçek kişilerin” suç faili olabileceği sonucunu doğurmaktadır⁴⁵⁴. Ayrıca Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 38. maddesindeki “Ceza sorumluluğu şahsidir” hükmü ile “cezaların şahsiliği” prensibinin benimsendiği görülmektedir. Cezaların şahsiliği prensibi gereği, sorumluluk fiili işleyene aittir. Yani cezanın suçu işleyene verilmesi gerekir. Buna paralel olarak TCK’da da ceza sorumluluğunun şahsi olduğu, başkasının işlediği suç sebebiyle kimsenin sorumlu tutulamayacağı ve kanunlarda öngörülen güvenlik tedbirleri dışında tüzel kişilere cezai müeyyidelerin uygulanamayacağı hüküm altına alınmıştır (TCK m.20)⁴⁵⁵. Dolayısıyla kanunları ihlal eden kim ise cezanın muhatabı da o kişidir. Bu husus VUK’da, kanunun hükümlerine aykırı hareket edenlerin, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası şeklindeki vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılacağı (VUK

⁴⁴⁹ Özcan, **a.g.e.**, ss.132-133.

⁴⁵⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.374.; Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, s.281.

⁴⁵¹ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, s.130.

⁴⁵² Toroslu, **a.g.e.**, ss.368-369.

⁴⁵³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Toroslu, **a.g.e.**, ss.368-390.

⁴⁵⁴ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, s.360.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.374.

⁴⁵⁵ Taştan, **a.g.e.**, s.7.; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.199.

m.331); kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde ise öngörülen cezaların muhatabının bu fiili işleyenler olduğu açıkça ifade edilmiştir (VUK m.333/f.3)⁴⁵⁶. Ayrıca VUK’da küçüklerin, kısıtlıların, tüzel kişilerin cezai sorumluluğuna dair düzenlemeler de bulunmaktadır.

Çalışmamızın konusu olan muhasebe hilesi suçunda failin tespiti hususuna gelindiğinde “... hesap ve muhasebe hileleri yapanlar...” ifadesiyle suçun failinin tanımlanmaya çalışıldığı görülmektedir. Buradan hareketle muhasebe hilesi suçunun hem gerçek kişiler tarafından hem de tüzel kişiler tarafından işlenebilen suçlardan olması ve suçun müeyyidesi olan hapis cezasının gerçek kişilere tatbik edileceği göz önüne alınarak ceza sorumluluğunun mükellefin durumuna göre ayrı ayrı incelenmesi yerinde olacaktır.

1. Gerçek Kişilerde Suçun Faili

Gerçek kişinin mükellef olduğu vergilere dair ödevler gerçek kişi tarafından yerine getirilir. Bu durumda adli yaptırımlarla karşılanan sonuç doğurucu muhasebe hileleri sebebiyle, ceza mahkemelerince hükmolunacak cezalarda sorumlu mükellefin kendisidir⁴⁵⁷. Ancak mükellefin işlerinde yardımcı personel çalıştırması, işin sevk idaresinde vekil tayin etmesi, küçük ve kısıtlılık hali ile işlerin adi ortaklık şeklinde yürütülmesi gibi hususlarda ise failin tespiti özellikli durum olarak ortaya çıkmaktadır.

a. Muhasebe İşlerinde Personel Çalıştırılması Halinde Fail

Mükellefin, muhasebe işlerini yürütmek amacıyla yardımcı personel istihdam ettiği durumlar da söz konusu olabilmektedir. Muhasebe hilesi fiilinin, çalıştırılan bu personelce işlenmesi durumunda da cezai sorumluluk mükellefe aittir. Çünkü idari hiyerarşide piramidinin en üstünde işverenin kendisi yer alır; diğerleri emir ve talimatları uygular. Dolayısıyla asıl olan da personelin işverenin emir ve talimatları doğrultusunda hareket edip iş görmesidir. Ancak personel işverenin istek, irade ve onayı olmadan; kendi çıkarları için veya işvereni zor durumda bırakmak amacıyla fiil

⁴⁵⁶ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.201.

⁴⁵⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.375.; Ekrem Işık, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Cezai Sorumluluk Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Mart 2008, (Çevrimiçi) www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-kacakcilik-suclarinda-cezai-sorumluluk-uygulamasi/2148, 02 Nisan 2021.

işlediği durumlarda ceza sorumluluğu personele geçmektedir. Örneğin işverenin muhasebe işlerini yürütmek üzere görevlendirdiği ön muhasebe elemanının mükellefin bilgisi, emir ve talimatı olmadan; yolsuzluğu gizlemek amacıyla suça konu hileler yapması durumunda ceza muhatabı mükellef yerine personel olacaktır⁴⁵⁸. Ancak burada personelin kendiliğinden talimatlara aykırı davrandığının delilleriyle ortaya konulması gerekmektedir⁴⁵⁹.

b. İşlerin Vekaletname ile Yetkili Kılınan Kişilerce İdaresinde Fail

Mükellef olan gerçek kişi isteğe bağlı veya hastalık, askerlik, yurtdışında bulunma gibi mecburi sebeplerle işlerinin sevk ve idaresini vekâletname ile bir başkasına bırakabilir. Ancak kanunun kabul ettiği istisnai haller dışındaki mükellefiyet ya da sorumlulukla ilgili özel sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağı hüküm altına alınmıştır (VUK m.8/f.3). Dolayısıyla mükellefin işlerinin idaresinde bu şekilde bir temsilci (vekil) tayin etmesi, anılan bu hüküm gereği vergiyle ilgili ödevler konusunda vergi idaresini bağlamaz⁴⁶⁰. Ancak ceza hukuku yönünden durum böyle değildir. Mükellef vekâletname ile işletmeye dair işlerin sevk ve idare yetkisini başka bir şahsa bırakmış, vekil de muhasebe hilesi suçu işlemiş ise “cezaların şahsiliği” prensibi gereği ceza muhatabı olacak kişi vekildir⁴⁶¹. Kanuna aykırı fiillerinden dolayı vekil veya müdür cezalandırılacaktır⁴⁶². Konuyla ilgili verilen Yargıtay kararlarından;

- İşyerindeki faaliyetlerin yürütülmesi için verilen vekâletnamenin noter veya muadili kuruluşlarca düzenlenmesi⁴⁶³

⁴⁵⁸ Candan, **a.g.e.**, s.378.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.376.

⁴⁵⁹ Yargıtay, 11. C.D., 27.09.2001 Tarih ve E.2001/5007, K.2001/8710 Sayılı Kararı: “Personelin, tüzel kişiliğin talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerle ortaya konulmasının gerektiği; kanuni temsilcilerin personelin aykırı işlemlerinden haberdar olup olmadığının belirlenmesinde tüzel kişiliğin faaliyet alanı, çalışan sayısı, örgütlenme şekli, görev dağılımı, büyüklüğü, çalışanın bağımsız hareket etme ihtimali gibi hususların değerlendirilip sonuca varılması gerekir.” (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2001-8710/11-Ceza-Dairesi-2001-5007-E,-2001-8710-K,-27092001-T_xxvid286271_xxmid286271_search#286271, 02 Nisan 2021.

⁴⁶⁰ Yiğit, **a.g.e.**, s.77.; Çavuş, **a.g.e.**, s.74.; Ok, Gündel, **a.g.e.**, s.37.

⁴⁶¹ Çavuş, **a.g.e.**, s.74.

⁴⁶² Şenyüz, **a.g.e.**, s.377.

⁴⁶³ Yargıtay, 11. C.D., 16.09.1999 – 7580/8872.; Ok, Gündel, **a.g.e.**, s.37.

- Ayrıca vekaletname içeriğinde işyerinin idare ve temsili konusunda açık ve seçik olarak yer verildiği hususu anlaşılmalı⁴⁶⁴

- Vekâletnamenin tanzimi suç tarihinden önceki tarihlere tekabül etmesi⁴⁶⁵ gerektiği anlaşılmaktadır.

Eğer değişik tarihlerde işlerin idaresi vekâletnameyle başkalarına bırakılmışsa, her vekil kendi dönemindeki iş ve işlemlerinden sorumlu tutulacaktır. Vekilin sorumluluğu vekâletname ile belirlenen süre kadardır. Belirlenen süre bitiminde vekâlet ve dolayısıyla sorumluluk da sona erer. Süre dolmadan işin terk edilmesi hali vekâletin son bulması sonucunu doğuracaktır⁴⁶⁶.

c. Küçük ve Kısıtlılarda Fail

Bir kimsenin mükellef veya vergi sorumlusu olabilmesi için kanuni ehliyetin bulunması şart değildir (VUK m.9). Dolayısıyla Türk Medeni Kanun’a⁴⁶⁷ (TMK) göre kanuni ehliyeti bulunmayan küçük ve kısıtlılar mükellef ve vergi sorumlusu olabileceklerdir⁴⁶⁸. Bu kişiler ehliyetsiz veya kısıtlı ehliyetli olduklarından, hukuki sonuç doğuracak işlemleri bunlar adına kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir⁴⁶⁹. Kanuni ehliyete sahip olmayanların cezai sorumluluğu ise VUK’un 332. maddesinde düzenlenmiştir. Bahse konu maddeye göre velayet, vesayet altındakiler ile işleri kayyım idaresine bırakılanlar, kendileri adına hareket edenlerin kanun dışı eylemlerinden ötürü cezaya muhatap tutulmayacaklar; bu durumda cezaların muhatabı veli, vasi ya da kayyım olacaktır. Buna göre ceza muhatabı küçük ve kısıtlılar değil, onların kanuni temsilcileri olacaktır. Kanunini temsilciler taşıdıkları sıfatlardan çok

⁴⁶⁴ Yargıtay, 11. C.D., 04.06.2001 – 4810/6128.; Yiğit, a.g.e., s.78.

⁴⁶⁵ Yargıtay, 9. C.D., 15.10.1993 – 2746/4129.; Yiğit, a.g.e., s.78.

⁴⁶⁶ Ok, Gündel, a.g.e., s.38.

⁴⁶⁷ 8.12.2001 Tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete’ye yayımlanmıştır.

⁴⁶⁸ Türk Medeni Kanunu’nda gerçek kişiler bakımından “hak ehliyeti” ve “fiil ehliyeti (kanuni ehliyet)” olmak üzere iki türlü ehliyet yer almaktadır. Hak ehliyeti, tam ve sağ doğmuş herkesin, hukuk düzeni sınırlarında, hak sahibi olma ve borç altına girebilmesini; fiil ehliyeti (kanuni ehliyet) ise kişinin hem hukuki haklardan faydalanması hem de kanuna aykırılıklardan sorumlu tutulabilmesi için ayırdetme gücü, ergin olma, kısıtlı olmama gibi bazı şartları taşıması gerektiğini ifade etmektedir. Vergi hukukunda ise durum farklıdır. Mükellef veya vergi sorumlusu olarak vergi ödevinin tarafı olabilmek için fiil ehliyetinin varlığı gerekli değildir. Vergi hukukunda bu durum “vergi ehliyeti” olarak ifade edilmektedir. Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.74-75.

⁴⁶⁹ Ok, Gündel, a.g.e., s.39.

vergi kanunlarına muhalif eylemlerinden dolayı suçu işleyen olarak cezaya muhataptırlar⁴⁷⁰.

Küçük veya kısıtlı mükellefin kendisi tarafından dar mânâda suç teşkil eden fiiller sebebiyle VUK'un 332. maddesinde cezai sorumluluklarının bulunmadıkları, bu durumda da cezai sorumluluk yalnız kanuni temsilciye ait olduğu belirtildiğinden; küçüğün ceza hukuku açısından hangi yaş grubunda olduğunun ya da kısıtlılığın hangi tür akıl hastalığından (tam-kısmi) kaynaklandığının bir önemi yoktur⁴⁷¹.

d. Mükellefin Vefatı Halinde Fail

Mükellefin vefatı halinde, vergi ödevleri mirasçılara geçmekle birlikte mirasçılar vergi borçlarından ötürü miras hisseleri nispetinde sorumlu olacaklardır (VUK m.12). Dolayısıyla mükellefe ait beyannameyi verme, defter ve kayıtları tutma, belge düzenleme, defter ve belge saklama ve defter ve belgelerin ibrazında bütün mirasçılar sorumludur⁴⁷². Ancak mirasçılar sorumluğu mirası reddetmemiş olmaları halinde mümkündür⁴⁷³. Bununla birlikte mirasçılar, murisin sağlığında işlediği fiillerden dolayı suç konusu eylemlere iştirak etmemişlerse, vergiye dair borç ve ödevlerden sorumlu tutulsalar dahi suç ve cezaların şahsiliği prensibi gereği, suç fiilinden sorumlu tutulamazlar⁴⁷⁴. Bu husus TCK'nın 20. maddesinde "*Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.*" şeklinde ifade edilmektedir. Dolayısıyla murisin vefatından önce defter ve kayıtlar üzerinde yapmış olduğu muhasebe hilelerden mirasçıların cezai sorumluluğu bulunmamaktadır⁴⁷⁵.

e. Adi Ortaklıklarda Fail

Gerçek kişilerde faillik konusunda bir diğer önemli konu adi ortaklıklarda muhasebe hilesi suçunun cezai sorumluluğun kime ait olacağıdır. Bilindiği üzere adi ortaklıklar, TBK'nın 620. maddesine göre iki veya daha fazla kimsenin müşterek bir amaç etrafında emek ve mallarını birleştirdikleri ve tüzel kişiliği olmayan

⁴⁷⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.376.

⁴⁷¹ Erman, **Vergi Suçları**, s.27.

⁴⁷² Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.377.

⁴⁷³ Yiğit, **a.g.e.**, s.82.

⁴⁷⁴ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, ss.207-208.

⁴⁷⁵ Taştan, **a.g.e.**, ss.8-9.

birlikteliklerdir. Yine aynı kanunun 625. maddesine göre adi ortaklıkların idaresinde her ortağın idare ve temsil yetkisi bulunmaktadır. Bu sebepten, adi ortaklık adına yapılan her türlü fiilden bütün ortakların sorumluluğu bulunmaktadır. Suç fiilinin fikir ve eylem birliği içinde işlendiği kabul edildiğinde, her bir ortağın ayrı ayrı ceza sorumluluğu bulunmaktadır ve ortakların her biri ortaklığın işleriyle ilgilenmeleri durumunda işlenen suçun faili olacaktır⁴⁷⁶. Diğer taraftan adi ortaklığın yönetme ve temsil görevi bir ya da birkaç ortağa bırakılabilir. Hatta dışardan bir kimseye de idare ve temsil yetkisi verilebilir. Bu takdirde cezai sorumluluğun belirlenmesinde, adi ortaklığın yönetiminde sanıklar arasında iş bölümü olup olmadığı, suçun oluşumundaki rol ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların araştırılarak sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tespiti gerekmektedir⁴⁷⁷.

2. Tüzel Kişilerde Suçun Faili

Tüzel kişiler gerçek kişilerin aksine fiziki varlığa sahip olmayan, belirli amaçların gerçekleştirilmesi maksadıyla bir araya gelen ve meydana getirildiği kimselerden ayrı kişiliğe sahip “kişi toplulukları” ve “mal toplulukları”dır⁴⁷⁸. Tüzel kişiler gerçek kişiler gibi insana has (cins, yaş, hısımlık gibi) olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlanmaya ehildir. Yani “hak ehliyetine” sahiptirler (TMK m.48). Aynı zamanda tüzel kişiler tabi oldukları kanun ile kuruluş belgelerinde belirtilen organların teşekkül etmesi halinde fiil ehliyetine de sahip olurlar (TMK m.49). Ancak tüzel kişiler, gerçek kişiler gibi “insan” olmadıklarından iradelerini “organ” adı verilen, gerçek kişiler tarafından açıklarlar⁴⁷⁹. Tüzel kişiler faaliyetlerini bu gerçek kişiler aracılığı ile gerçekleştirirler⁴⁸⁰.

Tüzel kişiler, gerçek kişiler gibi vergi yükümlüsü veya sorumlusu olabilirler⁴⁸¹. Dolayısıyla muhasebe hilesi suçu tüzel kişilerin mükellef olmalarından kaynaklı tutulan muhasebe defter ve kayıtları üzerinde de işlenebilir. Bu takdirde suçun müeyyidesi olan hapis cezasının doğası gereği tüzel kişilerde bu fiilin işlenmesi

⁴⁷⁶ A.e., s.9.

⁴⁷⁷ Çavuş, **a.g.e.**, ss.74-75.; Yiğit, **a.g.e.**, s.83.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.378.

⁴⁷⁸ Candan, **a.g.e.**, s.378.; Yiğit, **a.g.e.**, s.84.

⁴⁷⁹ Yiğit, **a.g.e.**, s.85.

⁴⁸⁰ Ok, Gündel, **a.g.e.**, s.42.

⁴⁸¹ Saban, **a.g.e.**, s.89.

halinde ceza sorumluluğunun kime ait olacağı sorusunu gündeme getirecektir. Öncelikle tüzel kişilerde vergi ile ilgili ödevlerin kim veya kimlerce yerine getirileceğinin tespiti gerekmektedir. Tüzel kişilerde vergi ile ilgili ödevlerde sorumlu kişi VUK'un 10. maddesinde *“Tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.”* şeklinde ifade edilmiştir.

Tüzel kişinin kanuni temsilcisi sayılacak organın, tüzel kişinin idaresine ve temsiline yetkili olması gerekmektedir⁴⁸². İdare yetkisi; ortaklığın iç bünyesini ilgilendiren kararların ve işlerin alınıp icra edilmesi yani ortaklıkta yetki ve sorumluluk sahibi olmayı kapsarken; temsil yetkisi ise ortaklığın dış muameleleri, başka bir ifade ile üçüncü kişilerle olan münasebetlerinde hak ve sorumluluk sahibi olmayı, ortaklığı borç altına sokabilme yetkisini ifade etmektedir⁴⁸³. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından, kanuni temsilcinin kim olduğunun belirlenmesi ise tüzel kişinin amacına ve konusuna uygun her türlü işleri ve hukuki işlemleri onun adına yapmaya; yani tüzel kişiyi idare ve unvanını kullanarak, onu üçüncü kişiler nezdinde temsil etme yetkisinin özel kanununda, tüzüğünde veya anasözleşmesinde hangi organına verildiğinin bilinmesine bağlıdır⁴⁸⁴.

Tüzel kişilerde vergi ile ilgili ödevlerin kanuni temsilciler aracılığı ile yerine getirileceğini ifade ettikten sonra incelenmesi gereken bir diğer husus muhasebe hilesi suçu söz konusu olduğunda ceza sorumluluğunun kime ait olduğudur. 2365 sayılı Kanun⁴⁸⁵ değişikliğinden öncesinde ceza mahkemelerince muhakeme edilecek suçların takibi ve cezalandırılmasının tüzel kişilerde nasıl yürütüleceği ve cezanın infazı hususunda VUK'da herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı. Bahse konu kanunun 59. maddesiyle VUK'da tüzel kişilerin sorumluluğunun düzenlendiği 333. maddesinde, tüzel kişilerde cezaların kanuni temsilcilere hükmolunacağı yönünde bir düzenleme yapılmış; böylece hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılanacak fiillerde ceza muhatabının, tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi olduğu açıklığa kavuşturulmuştur.

⁴⁸² Candan, **a.g.e.**, s.379.

⁴⁸³ Ok, Gündel, **a.g.e.**, ss.42-43.

⁴⁸⁴ Candan, **a.g.e.**, s.379.

⁴⁸⁵ 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yapılan bu düzenleme ile cezanın gerçek kişilere çektirilmesi ve şahsilik prensiplerine sadık kalınarak ceza hukukunun genel prensipleri uyum sağlanması amaçlanmıştır⁴⁸⁶.

Daha sonra VUK'da ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlarda ceza muhatabı olarak kanuni temsilcileri sorumlu tutan 333. maddesindeki hüküm, 4369 sayılı Kanun'un ile değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle ceza hukukunun cezaların şahsiliği prensibine uygun bir şekilde cezanın, suçu irtikap eden hakkında uygulanacağı yönünde bir düzenlemeye gidilmiştir⁴⁸⁷. Bu hüküm uyarınca tüzel kişilerde muhasebe hilesi suçunun faili, suç teşkil eden eylemi gerçekleştiren kişi veya kişiler olacaktır.

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin kanuni temsilcilerin ceza sorumluluğunu kaldırdığı şeklinde okunmamalıdır. Bu değişiklikle suç ile fail arasında illiyet bağının kurulması gerektiğinden, suç işlenmesine katılmayan temsilcilerin cezaya muhatap tutulmasının; bir başka ifade ile suça konu fiille hiçbir ilgisi bulunmayan bir kimsenin, sadece temsile yetkili olması sebebiyle cezalandırılmasının önüne geçilmiştir⁴⁸⁸. Dolayısıyla tüzel kişiliği idare ve temsile yetkili bütün kanuni temsilcilerin yerine, suçun ayrıntılarına vakıf ve meydana gelmesinde rol üstlenen temsilcinin cezaya muhatap olacağı açıktır⁴⁸⁹. Örneğin muhasebe hilesinin, tüzel kişiliği temsille yetkili kurulun diğer üyesinin haberi olmadan yapılması durumunda, olaydan haberi ve katsı olmayan bu üyesi sorumlu tutulamaz. Eğer şirketin mali ve vergi ödevlerinin yönetimi münhasıran vergi işlerinden sorumlu murahhas üyeye bırakılmışsa, bu durumda ceza sorumluluğu yetkilendirilen bu kişi üzerinde kalacaktır⁴⁹⁰. Nitekim Yargıtay bir kararında *“Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması suçun, eylem ve fikir iş birliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumluluğu*

⁴⁸⁶ 143 Sıra No'lu VUK GT., 16.07.1981 tarih ve 17402 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴⁸⁷ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.190.

⁴⁸⁸ Taştan, **a.g.e.**, s.11.

⁴⁸⁹ Özcan, **a.g.e.**, s.128.

⁴⁹⁰ Donay, **a.g.e.**, s.87.

değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir”⁴⁹¹ şeklinde karar vermiştir.

Tüzel kişiler her ne kadar kanuni temsilcileri aracılığı ile işlerini yürütürlerse de çoğu zaman muhasebe işlerini yapması için bazı kişileri çalıştırlar. Muhasebe hilesi suçunun bu kişiler tarafından işlenmesi de mümkündür⁴⁹². Suçun personel tarafından işverenin emir ve talimatlarına bağlı bir uygulama neticesinde işlenmiş olması ve personelin doğrudan çıkarının bulunmaması durumunda kanuni temsilcilerin ceza sorumluluğunu kabul etmek gerekir⁴⁹³. Ancak istisnai de olsa suçun, kişisel çıkar sağlamak, kanuni temsilciyi zora sokmak gibi amaçlarla işlenmesi durumunda ise cezai sorumluluk bu fiili işleyen personele ait olacaktır⁴⁹⁴. Ceza hukukunda herkesin kendi fiilinden mesul olması umumî prensip olduğuna göre, tüzel kişi mükelleflerin kendi defter ve kayıtlarda başkalarının yaptığı hileli filler sebebiyle cezaen mesul edilmeyecekleri bir gerçektir⁴⁹⁵.

⁴⁹¹ Yargıtay, 11. C.D., 27.9.2001 Tarih ve E.2001/5007, K.2001/8710 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2001-8710/11-Ceza-Dairesi-2001-5007-E,-2001-8710-K,-27092001-T_xxvid286271_xxmid286271_search#286271, 02 Nisan 2021.

⁴⁹² Şenyüz, **a.g.e.**, s.381.

⁴⁹³ Taştan, **a.g.e.**, s.11.

⁴⁹⁴ Candan, **a.g.e.**, s.395.

⁴⁹⁵ Tosun, **a.g.e.**, s.45.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HİLESİ SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLERİ VE SUÇUN SONUÇLARI

I. MUHASEBE HİLESİ SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

Çalışmanın önceki bölümünde muhasebe hilesi suçunda fiilin tamamlanmış olması, bir kişi tarafından işlenmesi, bir tek suçun işlenmesi halleri ele alınmıştır. Hareketin tamamlanmamış olması durumunda failin nasıl cezalandırılacağı, birden fazla failin bulunması halinde bunların cezalandırılması ve tek bir fiille birden fazla hukuki değerin ihlal edilmesi hallerinin ayrıca ele alınması gerekmektedir. Bu hususlar suçun özel görünüş şekilleri olarak ifade edilmektedir. Aşağıda muhasebe hilesi suçunda teşebbüs, iştirak ve içtima hususları incelenecektir.

A. Teşebbüs

1. Suça Teşebbüs Kavramı

Teşebbüs, sırf hareket suçlarında kanunda suç teşkil eden bir hareketin icrasına başladıktan sonra dış engeller sebebiyle bu hareketin tamamlanamaması; neticeli suçlarda ise ya hareketin tamamlanamaması veya hareketin tamamlanmasıyla birlikte kanunda yasaklanan neticeye ulaşılamaması olarak ifade edilebilir¹.

Ceza kanunlarının özel kısımlarında düzenlenmiş suçlar belli bir süreç içerisinde gerçekleştirilmektedir. Suç yolu olarak da adlandırılan bu süreçte fail, bir suç işleme konusunda karar almakta, daha sonra bunun icrası için hazırlık yapmakta ve nihayet suçun icrasına yönelik hareketleri gerçekleştirmektedir². Kanuni tarifte ayrıca bir unsur olarak neticeye yer verilmişse hareketin icrasından sonra bu neticenin

¹ Mustafa Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, 3. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s.565.

² Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12. bs., Ankara, Seçkin, 2019, ss.412-413.

de gerçekleşmesi ile süreç (suç yolu) tamamlanmaktadır³. Failin suçun icrasına yönelik hareketinin cezalandırılabilmesi için suç yolunun tamamlanmış olması gerekmektedir⁴. Bununla birlikte suçun kanuni tarifinde belirtilmiş olan fiilin icrasına başlanmış ancak icra hareketleri tamamlanmamış veya fiil icra edilmekle birlikte kanunda ayrıca belirtilen netice gerçekleşmemiş olabilir⁵. Başlanılan ancak elde olmayan sebeplerle tamamlanamayan; icra hareketi ile tamamlama arasında kalan bu suçlara teşebbüs halinde kalmış suçlar denilmektedir⁶. Failin teşebbüs halindeki hareketinin cezalandırılması için buna imkân tanıyan bir kanuni düzenlemeye ihtiyaç vardır⁷. Bu husus TCK’da kişinin, suç işlemeye elverişli davranışları doğrudan icra etmeye başlaması ancak elde olmayan bir sebeple tamamlayamaması halinde suça teşebbüsten ötürü sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır (TCK m.35/f.1).

Teşebbüs derecesinde kalmış suçları ile tamamlanmış suçlar arasında ceza yönünden farklar bulunmaktadır. Tamamlanmış suçlarda fail suçun tam cezası ile cezalandırılırken; teşebbüs aşamasında kalan suçlarda ise teşebbüsün derecesine göre ceza indirimi söz konusu olmaktadır⁸. Bununla birlikte teşebbüs derecesinde kalan bir suçtan dolayı faile ceza verebilmek için birtakım şartlar aranmaktadır. Bunlar “kastın bulunması, elverişli araçların kullanılması, icraya başlanılmış olması, icra hareketlerinin bitmemesine veya neticenin gerçekleşmesine failin elinde olmayan engel sebeplerin amil olması” şeklinde sıralanabilir⁹.

2. Muhasebe Hilesi Suçunda Teşebbüs

a. 4369 Sayılı Kanun Öncesi Suça Teşebbüs

4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki dönemde VUK’un “Kaçakçılığa Teşebbüs Suçunun Tarifi” başlıklı 358. maddesinde kaçakçılığa teşebbüs suçu düzenlenmekteydi. Buna göre kanunun 344. maddesinde 1 ila 6. bendlerinde

³ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. bs., Ankara, Seçkin, 2019, s.495.

⁴ Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümleri Dersi**, s.567.

⁵ Özgenç, **a.g.e.**, s.495.

⁶ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 22. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, s.477.

⁷ Özgenç, **a.g.e.**, s.495.

⁸ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bs., Ankara, Seçkin, 2019, s.478.

⁹ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, 6. bs., İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1978, s.475.

düzenlenen (defter tutmama, kaydetmeme, çift defter tutma, sahte-yanıltıcı belge kullanma, tahrifat yapma ve muhasebe hilesi ... gibi) kaçakçılık fiilleri verginin tarh edilme tarihinden önce tespit edilmeleri halinde kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılmaktaydı¹⁰. Bununla birlikte aynı hesap döneminde farklı zamanlarda dört ve daha fazla fatura vb. belgeleri düzenlemeyenler ile belgesiz iki defa mal bulundurulması fiilleri işlendiğinin aynı şekilde tespiti de teşebbüs hükmündeydi. Kaçakçılık suçuna teşebbüsten faile verilecek ceza ise VUK'un 4008 sayılı Kanun'la değişik 360. maddesinde¹¹ üç aydan bir yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmişti. Bu madde incelendiğinde kanun koyucunun suça teşebbüs durumunda suçların cezalarında bir indirimle gitmemiş ve teşebbüsü ayrıca cezalandırmayı tercih etmiş olduğu görülmektedir¹².

Yukarıda verilen açıklamalardan 4369 sayılı Kanun öncesinde VUK'da teşebbüs halinin özel olarak düzenlendiği ve cezalandırıldığı anlaşılmaktadır¹³. Dolayısıyla VUK'da suça teşebbüs ayrıca tarif edilmek suretiyle TCK'daki genel teşebbüs hükümlerinden ayrılmış bulunmaktaydı. VUK'da teşebbüs ayrıca düzenlediğinden ceza kanununun genel hükümlerinin kaçakçılık suçuna teşebbüs haline uygulanmasının yolu kapanmıştı¹⁴.

4369 sayılı Kanun öncesi muhasebe hilesi suçu teşebbüse elverişli, neticesi “vergi ziyai” olan neticeli suçlardandı¹⁵. Bahse konu kanun öncesi dönemde verginin tarh etmesinde kanunlarda öngörülen sürelerin girmesinden önce VUK'un 344. maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenen muhasebe hilesi suçunun işlendiğinin tespiti halinde fiil teşebbüs derecesinde kalmış sayılacak ve failin cezai sorumluluğu

¹⁰ Ayrıca, MB'nın özel işaretli görevlilerinin ikazlarına rağmen durmayan sürücüler, yanıltıcı belge basanlar, belge basım görevini ifa etmeyenler anlaşmalı matbaalar, anlaşması bulunmadığı halde belge basanlar ile kullananlar kaçakçılığa teşebbüs fiilini işlemiş sayılmaktadır (VUK m.358/f.2-3).

¹¹ Ayrıca, hükmolunan bu hapis cezasının paraya çevrilmesinde sanayide çalışan ve onaltı yaşından büyüklere uygulanan aylık brüt asgari ücretin yarısı dikkate alınacak ve bu para cezası ertelenmeyecektir (VUK m.360/2).

¹² Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007, s.219.

¹³ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.219.

¹⁴ Sahir Erman, **Vergi Suçları (Ticarî Ceza Hukuku-VI)**, İstanbul, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Basım Atölyesi, 1988, s.17.

¹⁵ Bekir Baykara, “Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Mümkün Mü?”, **Yaklaşım**, Ekim 2001, Sayı:106, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=105>, 16 Nisan 2021.

vergi ziyayı şartı aranmaksızın suça teşebbüs hükümlerine göre değerlendirilecekti¹⁶. Eğer mükellef veya vergi sorumlusunun, verginin tarhından sonra muhasebe hilesi fiilini işlediği tespit edilmesi durumunda ise diğer şartların da varlığı halinde teşebbüs yerine tamamlanmış suçtan bahsedilecektir¹⁷.

b. 4369 Sayılı Kanun Sonrası Suça Teşebbüs

4369 sayılı Kanun ile VUK'da "Kaçakçılığa Teşebbüs Suçu"nu düzenleyen 358. maddesi kaldırılmış ve kaçakçılık suçunun cezasının düzenlendiği 360. madde de değiştirilmiştir¹⁸. Bu durum suça teşebbüsün cezalandırılmasına engel teşkil etmeyip, kaçakçılığa teşebbüs edenlerin cezalandırılmasında TCK'daki genel hükümlerin uygulanmasının yolu açılmıştır¹⁹. Bu itibarla kaçakçılık fiillerinden muhasebe hilesine teşebbüs meselesi TCK'nın 35. maddesindeki genel teşebbüs şartlarına göre çözümlenecektir²⁰.

Teşebbüsten bahsedilebilmesi için aranan şartlardan biri, suçun icra hareketlerine başlanılmış olmakla birlikte failin elinde olmayan sebeplerle bu hareketin tamamlanamamış veya kanunî tariftteki neticenin gerçekleşmemiş olması bir diğer ifade ile suçun tamamlanamamasıdır²¹. 4369 sayılı Kanun ile muhasebe hilesi suçunun netice unsuru olan vergi ziyayı, suçun unsuru olmaktan çıkartılmıştır. Bunun sonucunda muhasebe hilesi fiili doktrinde sırf hareket suçu ya da neticesi harekete bitişik suç şekline bürünmüştür²². Bu tür suçlar ise kural olarak teşebbüse müsait olmayan suçlardır²³. Çünkü bu suçlarda, tek bir hareketin icrası suçun tamamlanması için yeterli olup; bu sebepten neticesi harekete bitişik suçlarda elde olmayan sebeplerle

¹⁶ VUK, m.344'e kasten mükellef ya da sorumluların vergi ziyasına sebebiyet verilmesi kaçakçılık suçu sayılmakta; aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise her türlü hesap ve muhasebe hilelerinin yapılması da kaçakçılık suçunun unsurlarından biri olarak yer almaktaydı.

¹⁷ Erman, **Vergi Suçları**, ss.17-18.

¹⁸ "Kaçakçılık Suçuna Teşebbüste Hapis Cezası" başlıklı 360. maddesi; 4369 sayılı Kanun ile "İştirak" başlığı ile yeniden düzenlenmiştir. Daha sonra ise 23/1/2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunun 277. maddesiyle "Cezalardan indirim" olarak değiştirilmiştir.

¹⁹ Baykara, "Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Mümkün Mü?", (Çevrimiçi) 16 Nisan 2021.; Mehmet Karaarslan, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", **TBB Dergisi**, Sayı 64, 2006, s.139.

²⁰ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.219.

²¹ Özgenç, **a.g.e.**, s.512.

²² S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 13. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, ss.400-401.

²³ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta, 2008, s.152.; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.221.

tamamlanamama hali söz konusu olmamaktadır²⁴. Buradan ulaşılan sonuç ise hareketin yapılması ile birlikte netice de meydana gelecek ve suç tamamlanacağından, muhasebe hilesi fiilinin teşebbüse elverişli olmayan kaçakçılık suçlarından olduğudur²⁵. Buna karşılık doktrinde icra hareketlerinin parçalara ayrılabilirdiği hallerde olayın durum ve özelliklerine göre muhasebe hilesinde teşebbüsün mümkün olabileceği yönünde görüşler de bulunmaktadır²⁶.

B. İştirak

1. Suça İştirak Kavramı

Kanunen ve özellikleri gereği tek kişi tarafından işlenebilmesi mümkün olan bir suçun, birden fazla kişinin değişik şekillerde katılımıyla işlenmesi, “iştirak veya suça katılma” olarak ifade edilmektedir²⁷. Suçlar, fail sayısına göre tek failli suçlar ve çok failli suçlar olmak üzere iki kategoride incelenir. Bazı suçlar (hırsızlık, adam öldürme...vb.) tek faille işlenebilirken; bazıları ise suçun özelliği gereği (örgüt kurma, rüşvet suçu...vb.) çok faili bünyesinde barındırır²⁸.

Soyut olarak bir tek kişi tarafından gerçekleştirilebilen bir suçu birden çok kişi birlikte gerçekleştirdiğinde “suça iştirak” söz konusudur²⁹. Bununla birlikte suça iştirakten bahsedebilmek için birtakım şartların varlığı gerekmektedir. Bu şartlar birden çok kimsenin varlığı ve bunların hareketinin bulunması, bu hareketin illî bir değer ifade etmesi, suça iştirak kastının varlığı, icraya başlanması ve suçun her ortak için aynı olmasıdır³⁰. Bu şartların varlığı halinde, fiilin icrasına katılan suç ortaklarının

²⁴ Baykara, “Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Mümkün Mü?”, (Çevrimiçi) 16 Nisan 2021.

²⁵ Aynı yönde görüş için bkz. İbrahim Nihat Bayar, **Vergi Kaçakçılığı**, Ankara, Yetkin, 2013, s.125.; Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Beta, 2016, s.228.; Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s.328.; Baykara, “Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Mümkün Mü?”, (Çevrimiçi) 16 Nisan 2021.

²⁶ Bkz.: Donay, **a.g.e.**, s.152.

²⁷ Demirbaş, **a.g.e.**, s.499.; Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.445.

²⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar, Celepler, 2018, s.136.

²⁹ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2011, s.295.

³⁰ Hakeri, **a.g.e.**, s.529.; Ayrıntılı bilgi için bkz.: Hakeri, **a.g.e.**, ss.529-552.

hepsi de fiilin meydana gelmesine illî değeri haiz bir katkıda bulunmakta olup bu katkıları sebebiyle sorumlulukları söz konusudur³¹.

Tek kişi tarafından işlenebilmesi rağmen birden fazla kişinin, işbirliği yaparak belli bir suçun meydana gelmesine verdikleri katkı sebebiyle, netice daha kolay gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla bu kolaylığı sağlayan ve illî değer taşıyan her hareket, toplum düzenini bozması ve kötülük taşıması sebebiyle cezalandırılması gerekir. Bu cezalandırmanın yapılabilmesi, suça iştirak fiillerinin cezalandırılacağına dair kanunda açık bir düzenlemenin bulunmasına bağlıdır³².

2. Muhasebe Hilesi Suçuna İştirak

Muhasebe hilesi suçunun da unsurlarından biri olan kaçakçılık suçlarına iştirak konusu 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde VUK'un 338³³, 346³⁴ ve 347.³⁵ maddelerinde düzenlenmekteydi. 4369 sayılı Kanun'la beraber VUK'da yer alan bu iştirak hükümleri aynı kanunun 360. maddesinde "İştirak" başlığı altında tek bir maddede toplanmıştı. Buna göre birden çok kimsenin kaçakçılık olarak 359. maddede sıralanan hareketlere iştirak etmeleri halinde her biri, maddi bir menfaat gözetme koşuluyla fiile öngörülen ceza ile muhatap olacaklardır. Bu fiillerin işlenmesini azmettirenler de aynı ceza ile karşılaşacaktır. Bununla birlikte fiillerde maddi menfaat gözetilme hali yoksa bu iştirakçilerin cezaları, fiil için öngörülen cezanın dörtte biri olmaktadır.

360. maddedeki bu hüküm de 5728 sayılı Kanun'la, yeni ceza kanunlarına uyum sağlamak amacıyla tekrar bir değişikliğe uğramıştır. Böylece "İştirak" olan

³¹ Özgenç, **a.g.e.**, s.529.

³² Bayraklı, **a.g.e.**, ss.137-138.

³³ İştirak

Madde 338: "Ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya kaçakçılığa teşebbüs sayılan fiilleri irtikap ettikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu Kanunda yazılı cezalar uygulanır."

³⁴ Teşvik

Madde 346: "Bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirenlere işlenen fiiller için mükellefe veya sorumluya uygulanacak ceza aynen uygulanır."

³⁵ Yardım

Madde 347: "Kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara, bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde, bu fiiller için kanunda belli edilen cezaların dörtte biri kesilir veya hükmedilir."

madde başlığı “Cezalardan indirim”; madde hükmü ise suçun işlenmesinde menfaat unsuru bulunmayan kaçakçılık fiillerine iştirak edenlere, TCK’daki iştirak düzenlemelerine göre verilecek cezada yarı oranında indirim yapılacağı şeklinde değiştirilmiştir.

5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle VUK’un 360. maddesinde hem iştirak müessesesine yer verilmiş hem de TCK’ya açık bir atıf yapılmış olduğu görülmektedir³⁶. Dolayısıyla muhasebe hilesi suçunda iştirakin tür ve şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği TCK’da yer alan iştirak hükümlerine göre belirlenecek, menfaat gözetmeden iştirakte bulunulması halinde VUK’un 360. maddesindeki indirim uygulanacaktır³⁷. Menfaatin bulunduğu tespit edilir ise o fiile mahsus ceza söz konusu olacaktır³⁸.

TCK’da iştirak hükümleri, “faillik” (TCK. m.37), “azmettirme” (TCK. m.38) ve “yardım etme” (TCK. m.38/2) şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre suça iştirak, “fail olarak iştirak”, “azmettiren olarak iştirak” ve “yardım eden olarak iştirak” olmak üzere üç şekilde olabilecektir³⁹. Bu itibarla muhasebe hilesi suçuna iştirak şekilleri TCK’daki bu hükümler çerçevesinde ele alınmaya çalışılacaktır.

a. Faillik

Fail ile faillik farklı kavramlar olup; fail, suçu işleyen olmasına karşın faillik iştirak müessesinde iştirakçinin konum ve derecesini ifade eden bir kavramdır⁴⁰. Faillik, TCK’nın 37. maddesinin “müşterek (birlikte) faillik” ve ikinci fıkrasında ise “dolaylı faillik” olarak düzenlenmiştir⁴¹.

³⁶ Mehmet Batun, “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, **Yaklaşım**, Eylül 2010, Sayı:213, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11708>, 21 Nisan 2021.

³⁷ Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Ankara, Yetkin, 2019, s.204.; Ekrem Işık, “Vergi Suçlarına ve Vergi Ziyai Cezasına İştirak”, **Vergi Sorunları**, Mart 2014, Sayı:306, s.137.

³⁸ Çavuş, **a.g.e.**, s.193.

³⁹ Candan, **a.g.e.**, s.206.

⁴⁰ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, s.464.

⁴¹ Çavuş, **a.g.e.**, s.194.

(1) Müşterek Faillik

Bir suç beraber işleme kararı çerçevesinde birden fazla kişinin, suçun icraî hareketlerini birlikte gerçekleştirmesi halindeki iştirak şekline müşterek (birlikte) faillik denmektedir⁴². Müşterek faillikte suçun işlenmesinde birden fazla kişi bulunur ve failler arasında birlikte suç işleme kararı vardır. Birlikte suç işleme kararı ise faillerden her birinin aynı suç birlikte işleme iradesini ifade etmektedir⁴³. Müşterek faillikte bir diğer husus suçun işlenmesinde birden çok kişinin iş bölümü gereğince fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurarak fiili gerçekleştirmesidir. Diğer ifade ile kanunda suç olarak belirlenmiş eylem veya eylemleri birlikte gerçekleştirmek amacı ile hareket edenlerin eylemlerinin suçun icrası yönünde birbirini tamamlayıcı nitelikte olmasıdır⁴⁴. Buna göre ortaklardan birinin vergi kanunları uyarınca tutulan, muhafaza ve ibrazı mecburi olan defterler üzerinde muhasebe hilesi suçunu; diğerinin ise sahte belge düzenleme suçunu işlemesi halinde aynı suç işleme iradesi söz konusu olmadığından müşterek faillikten bahsedilemeyecektir. Ancak her iki ortağında iş bölümü yaparak birbirini tamamlayan hareketlerle muhasebe hilesi suçunu gerçekleştirmesi durumunda fail gibi cezai sorumluk altına gireceklerdir. Çünkü burada suç işlenmesine doğrudan etki eden hareketler birlikte icra edilmiş ve fiilin üzerinde ortak bir hâkimiyet söz konusudur⁴⁵.

(2) Dolaylı Faillik

Suç teşkil eden hareket bazen bir diğer kişinin vasıta olarak kullanılması suretiyle gerçekleştirilebilir⁴⁶. Burada kişi, suçun icra hareketlerini gerçekleştirmemekle birlikte, bir başkasının hareketi üzerinde etkinlik kurarak icra hareketlerini o kişinin gerçekleştirmesini sağlamaktadır⁴⁷. Bu durumda başkasını kullanan kişi dolaylı fail olarak nitelendirilir⁴⁸. Yönetici veya çalışanın suç işleme

⁴² Özgenç, **a.g.e.**, ss.533-534.

⁴³ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.227.; Bayraklı, **a.g.e.**, s.140.

⁴⁴ Özen, **Ceza Hukuku Genel Hüküm Dersleri**, s.624.; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.227.

⁴⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) Ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, **TAAD**, Ocak 2017, Yıl:7, Sayı:29, s.3.; Özcan, **a.g.e.**, ss.248-249.;

⁴⁶ Özgenç, **a.g.e.**, s.559.

⁴⁷ Donay, **a.g.e.**, s.156.

⁴⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s.465.

iradesi olmaksızın, sadece araç olarak kullanıldığı muhasebe hilesi fiillerinde fail olarak suç işleme kastını taşıyan dolaylı fail sorumlu olacaktır⁴⁹. Çünkü suçun işlenmesinde, başkasını kullanmak, fail olarak sorumluluğu ortadan kaldırmaz. Aksine, eğer bu kişi kusur yeteneğine sahip değilse, onu kullanan kişinin, fail olarak ceza mahkemelerince hükmolunacak ceza üçte birden yarı oranına kadar artırılır⁵⁰.

b. Azmettirme

İştirak şekillerinden ikincisi olan “azmettirme”, TCK’nın 38. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre azmettirme, “belirli bir suçu işleme hususunda henüz bir fikri olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemeye karar verdirilmesi” olarak tanımlanabilir⁵¹. Azmettirmede, azmettiren konumundaki iştirakçi suç fiilinin işlenmesine ilişkin fiile katılmayarak; suç işleme niyeti olmayan bir kimseye suçun işlenme kararı hususunda manevi faaliyetlerde bulunarak karar aldırma durumu söz konusudur⁵².

Suç işleme konusunda aklında hiçbir düşüncesi olmayan bir kişiyi suç işlemeye azmettiren, işlenen suçun cezasıyla cezalandırılır⁵³. Mesela bir kimse, bir başkasını defter ve kayıtlar üzerinde muhasebe hilesi yapması hususunda azmettirmesi durumunda, işlenen suçun cezası ile cezalandırılacaktır. Eğer bu kişinin, nüfuzunu kullanma suretiyle alt soy üst soy ilişkisinden kaynaklı bir suça azmettirmesi söz konusu ise bu takdirde cezası üçte birden yarısına kadar artırılarak asıl failden daha fazla ceza alması söz konusu olabilecektir⁵⁴. Çocukların suça azmettirilmesi halinde cezanın artırılabilmesi için altsoy ve üstsoy ilişkisi aranmayacaktır (TCK. m.38/f.2). Ayrıca suça azmettirenin belirli olmadığı durumlarda bunların ortaya çıkartılmasına yardım eden fail ya da suç ortaklarına verilecek cezada üçte bir nispetinde indirim uygulanabilecektir (TCK. m.38/f.3).

⁴⁹ Çavuş, **a.g.e.**, s.200.

⁵⁰ Candan, **a.g.e.**, ss.207-208.

⁵¹ Çavuş, **a.g.e.**, s.200.

⁵² Şenyüz, **a.g.e.**, s.466.

⁵³ Donay, **a.g.e.**, s.156.

⁵⁴ Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Ve Cezai Sorumluluk”, **TAAD**, Temmuz 2013, Yıl:4 Sayı:14, s.209.

c. Yardım Etme

Faillik ve azmettirme dışında üçüncü bir iştirak türü olan “yardım etme”, TCK’nın 39. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bahse konu maddenin birinci fıkrasında ceza süreleri; ikinci fıkradaysa hangi hallerin suça yardım sayılacağı düzenlenmiştir. Buna göre “suç işlemeye teşvik etmek, suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya suçun işlenmesinden sonra yardım edeceğini vaat etmek, suçun işlenmesi için yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları temin etmek ve suç işlemeyen evvel ya da işlenmesi esnasında yardım ederek icrayı kolaylaştırmak” eylemleri iştirak türlerinden yardım etme olarak nitelenmektedir. Örneğin (A)nın, arkadaşı (B)ye bilgisayarda tutulan defter ve kayıtlar üzerinde muhasebe hilesi yapmayı kolaylaştıran program temin etmesi araç sağlamak olarak kabul edilebilir⁵⁵. Bu şekilde suçun işlenmesine yardım edene TCK’ya göre faile verilen cezanın yarısı verilir⁵⁶.

d. Muhasebe Hilesi Suçuna İştirakte Menfaat Kavramı ve Cezada İndirim

Muhasebe hilesi suçuna iştirak konusunun çözümünde VUK’un 360. maddesi, TCK’ya açık bir gönderme yaptığı için hâkim önce iştirakin bulunup bulunmadığını bu kanun hükümlere göre araştırarak ve iştirakin gerçekleşmesi halinde failin cezasını tayin edecektir⁵⁷.

VUK’un 360. maddesinde, TCK iştirak hükümlerine atıftan ayrı olarak “menfaat”in bulunmadığı durumlarda iştirak için öngörülen cezanın yarısının indirileceği de hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre hâkim, muhasebe hilesi suçuna iştirakin nev’ini ve cezasını tayin ettikten sonra ikinci olarak suça katkı sağlayanların menfaatin bulunup bulunmadığını araştıracaktır. Eğer menfaatin bulunmadığına

⁵⁵ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.146.

⁵⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.469.

⁵⁷ Mehmet Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s.117.

hükmederse verilecek cezanın yarısı indirilecektir. Suça iştirak edenlerde menfaatin bulunması halinde 360. maddedeki bu indirim mümkün olmayacaktır⁵⁸.

5728 sayılı Kanun öncesinde, VUK'daki kaçakçılık fiillerine iştirak halinde, iştirak edene verilecek cezada indirim yapılabilmesi “maddi menfaat” gözetip gözetmemeye bağlıydı. Bahse konu kanunla yapılan değişik sonrasında 360. maddedeki, ceza indiriminde maddi menfaat yerine “menfaat” kavramına yer verilmiştir⁵⁹. Bu değişiklikte cezanın tayininde etkili olan “menfaat” kavramı ile ne anlaşılması gerektiği, menfaatin nasıl belirleneceği, manevi menfaatin de bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, menfaatin ne zaman elde edilmiş sayılacağı hususları belirsiz kalmıştır⁶⁰.

Kanun koyucunun VUK'un 360. maddesindeki “maddi menfaat” ifadesini 5728 sayılı Kanun'la “menfaat” olarak değiştirmesinin bilinçli bir tercih ürünü olduğu ve bir anlamının olması gerektiği düşünüldüğünde; maddedeki “menfaat” ifadesinden, maddi-manevi çıkarı/kazancı ifade eden her türlü menfaatin anlaşılacağı⁶¹ sonucuna ulaşılmaktadır⁶². Menfaat, maddi veya manevi bakımdan kişinin durumunda iyileşme yapan, hayatına katkı sağlayan her türlü ihtiyaç olarak ifade edilebilir. Bu bakımından kişinin durumunu sadece maddi değil manevi olarak da iyileştiren ihtiyaçların giderilmesi, menfaat kapsamı içinde değerlendirilecektir⁶³. Buna göre muhasebe hilesi suçuna iştirak eden bir muhasebecinin ceza durumu, eyleme iştirak karşılığı bir menfaat temin edilip edilmediğine göre belirlenecektir. Muhasebeci hizmeti karşılığı olan ücretin dışında bir menfaat sağlamıyorsa VUK'un 360. maddesindeki indirimden

⁵⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s.463.; Donay, **a.g.e.**, ss.157-158.; Taştan, **a.g.e.**, ss.116-117.; Çavuş, **a.g.e.**, ss.208-210.; Kaşıkçı, **a.g.e.**, ss.231-234.

⁵⁹ Çavuş, **a.g.e.**, ss.206-207.

⁶⁰ Mercimek, Gerçek, **a.g.m.**, s.214.

⁶¹ VUK'un 360. maddesindeki “menfaat” ifadesinden sadece maddi menfaat anlaşılması gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır. Bkz. Donay, **a.g.e.**, s.157.; Taştan, **a.g.e.**, ss.116-117.

⁶² Mustafa Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 2. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s.76.; Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) Ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, s.11.; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.266.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.463.; Özcan, **a.g.e.**, s.256.; Candan, **a.g.e.**, s.219.

⁶³ Onur Özcan, **Vergi Suçları**, Ankara, Seçkin, 2015, s.256.

faydalanacak; eğer muhasebecilik ücreti dışında bir menfaat amacıyla hareket etmiş ise indirimden yararlanamayacaktır⁶⁴.

VUK'un 360. maddesine göre suça iştirak edenlerin cezalarında indirimde, menfaatin elde edilmemiş olmasının mı yoksa menfaat beklentisinin bulunmamasının gerektiği belirsiz olan hususlardandır. Doktrinde 360. maddede “menfaatin bulunmaması” ifadesi lâfzî yorumla “gözetilen, umulan, beklenen” bir menfaat değil, suç işlendikten sonra da olsa “bulunan, elde edilen” bir menfaati gerektirdiği⁶⁵ yönde görüşün bulunduğu gibi menfaatin gerçekleşmesinin şart olmayıp menfaat beklentisinin bulunmasının yeterliği olduğuna dair görüşlerde bulunmaktadır⁶⁶. Şunu da ifade etmekte yarar vardır. Menfaatin bulunup bulunmaması suçun unsurlarından biri olmayıp suça iştirak edenin cezalandırılmasında daha az ceza verilmesini gerektiren bir durumdur⁶⁷.

Muhasebe hilesi suçuna iştirak edenlerin menfaatinin bulunmaması halinde, VUK'un 360. maddesine göre hangi cezada yarı oranında indirimde gidileceği açıklığa kavuşturulması gereken bir diğer husustur.

Muhasebe hilesi fiilinin işlenmesine katılanların durumunun TCK'nın 37 ilâ 39. maddeleri kapsamında değerlendirileceği yukarıda ifade edilmişti. Buna göre suçu birlikte gerçekleştirenler müşterek (birlikte, ortak) faillik; başkasını suç işlemede aracı olarak kullananlar “dolaylı faillik”; bu suçu işleme konusunda telkin ve teşviklerde bulunanlar “azmettiren” olarak asıl fail gibi VUK'un 359. maddesindeki “onsekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası” hükmü uyarınca cezalandırılır. Eğer bu kimseler suça katılımlarında herhangi bir menfaat gözetmemişler ise verilecek cezalarda yarı oranında indirim uygulanacaktır (VUK. m.360). Suçun icrasını kolaylaştırıcı maddi ve manevi hareketlerde bulunanlara “yardım eden” sıfatıyla fail için öngörülen VUK'un

⁶⁴ Candan, **a.g.e.**, s.219.; Elibol, Uğur, **a.g.e.**, s.267.; Mercimek, Gerçek, **a.g.m.**, s.216.

⁶⁵ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, ss.266-267.

⁶⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.463.

⁶⁷ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.268.

359. maddesindeki cezanın yarısı indirilerek uygulanacak; eğer menfaat gözetmeme durumu söz konusu ise verilen bu cezanın yarısı tekrar indirilecektir⁶⁸.

C. İçtima

1. Suçlarda İçtima

Kanundaki tarife uygun olarak gerçekleştirilen her netice, prensip olarak ayrı ve bağımsız bir suç meydana getirir ve fail hareketi ile ne kadar netice meydana getirmiş ise o kadar suç işlemiş sayılarak, her birinden dolayı ayrı ve bağımsız cezalara muhatap olur. Ancak bu netice, bir veya birden çok hareketlerden doğabileceği için sırf hareketlerin çokluğu, suçların da birden fazla olmalarını gerektirmez; tek hareket ile birkaç netice ve birden ziyade suç ortaya çıkabileceği gibi, birden fazla hareketlerle tek bir netice gerçekleştirebilir ve bir suç da işlenebilir⁶⁹. Ceza hukukunda suçların içtimalı (birleşmesi), bu şekilde birden çok suç işleyen kimselere ne şekilde ceza verileceği esassından doğmuştur⁷⁰.

2. Muhasebe Hilesi Suçunun İçtimalı

VUK'un 335, 336 ve 337. maddelerinde vergi kanunlarının ihlali ve bu ihlal neticesinde ortaya çıkabilecek durumlarda nasıl bir yol izleneceğine dair hükümler bulunmaktadır. Ancak bahse konu bu hükümler incelendiğinde, “vergi ziyayı” ve “usulsüzlük” hallerinde uygulanacak içtima usullerini kapsadığı görülmektedir⁷¹. 7394

⁶⁸ Candan, **a.g.e.**, ss.403-404.; Şenyüz, **a.g.e.**, ss.464-469.; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.77.

⁶⁹ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, s.430.

⁷⁰ Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve Kurtulma Yolları**, 2. bs., İstanbul, 1983, s.133.

⁷¹ VUK'daki vergi kabahatlerine dair içtima hükümleri şu şekilde özetlenebilir:

Tek fiille farklı türlerden birden fazla vergi kaybına sebep olunması durumunda; içtima söz konusu olmamaktadır. Her bir vergi kaybı için ayrı ceza kesilebilecektir (VUK m.335).

Tek fiille vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerine sebep olunması halinde ise; faile en ağır cezanın kesilmesiyle yetinilecek ve daha hafif cezayı gerektiren kabahat diğerinin içinde erimektedir (VUK m.336/f.1).

Ayrı fiillerle ayrı türden birkaç kabahatin işlenmesi veya ayrı hareketlerle aynı türden birkaç kabahatin işlenmesi durumunda ise; her fiil için ayrı ceza kesilecektir. Buna mukabil aynı türden 1. ve 2. derece usulsüzlerin aynı takvim yılında birden fazla işlenmesi durumunda, birden sonrakilerin her birine birinci için öngörülen cezanın ¼ oranında ceza kesilir (VUK m.337/f.1). Bkz. Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.374-375.; M. Kâmil Mutluer, N. Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2014, ss.198-202.

sayılı Kanun öncesinde VUK'da kaçakçılık suçlarının içtimasına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı. Bu sebepten muhasebe hilesi suçunda içtima halinde TCK'nın içtima hükümlerine bakılması gerektiği ifade edilmekteydi⁷². Ancak bahsedilen kanun ile VUK'un 359. maddesine, bu maddede sıralanan fiillerin aynı suç işleme kararı kapsamında birden fazla takvim yılı ya da vergi döneminde işlenmesin halinde, TCK'nın 43. maddesindeki zincirleme suç hükümlerinin dikkate alınacağı hükmü getirilmiştir.

Muhasebe hilesi suçunda hareketin sayısı, ortaya çıkan netice ve suça göre farklı durumlar ortaya çıkabilir.

Birinci durumda, bir fiil ile bir ihlale sebebiyet verilmesidir. İhlal edilen kanun hükmü tek, suç da tek ise suçların içtimasından bahsedilemeyecektir. Burada içtima yapılmasını gerektiren bir durum bulunmamaktadır⁷³.

İkinci durum, birden çok fiil ile bir hükmün ihlali söz konusu olmasıdır. Bir diğer durum ise tek fiil ile birden fazla ihlale sebebiyet verilmesi halidir. Bu durumlarda içtima konusunun çözümü için TCK'daki "zincirleme (müteselsil) suç" ve "fikri içtima" hükümlerinin ele alınması gerekmektedir⁷⁴.

a. Zincirleme Suç

Failin hareketiyle ortaya çıkan neticesi kadar suçun meydana geldiği genel bir kuraldır. Bu kurala istisna teşkil eden zincirleme (müteselsil) suç müessesidir⁷⁵. Zincirleme suç, TCK'nın 43. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre zincirleme suç bir suç işleme kararı ile değişik zamanlarda kanunun aynı hükmünün aynı kişiye karşı birden fazla işlenmesi şeklinde tanımlanabilir⁷⁶. Zincirleme suçla, her biri tek başına

⁷² Mutluer, Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, s.202.; Çavuş, **a.g.e.**, s.212.; Erman, **Vergi Suçları**, s.75.

⁷³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.453.

⁷⁴ Recep Narter, Ercan Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında İçtima", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVII, Sayı:I-II, Yıl: 2013, ss.78-79.; Çavuş, **a.g.e.**, s.211.; Kocahanoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve Kurtulma Yolları**, ss.133-134.

⁷⁵ Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Seçkin, 2002, s.228.

⁷⁶ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.516.; Demirbaş, **a.g.e.**, s.545.

kanundaki tipe uygun birden fazla fiilin birleştirilerek tek ceza öngörülmektedir⁷⁷. Diğer bir deyişle aynı suç birden fazla işlenmekte ve dolayısıyla birden çok suç bulunmakta fakat faile bunların hepsi için ayrı ayrı değil, sadece birinden ceza kesilmektedir⁷⁸. Bunun yanında zincirleme suçtan söz edebilmek için aynı suçun defaten aynı kişiye karşı olması gerekir. Yani mağdur aynı kişi olmalıdır⁷⁹. Suçun mağdurunun belli bir kişi olmayıp toplumu oluşturan herkesin olduğu hallerde de TCK'nın 43. maddesinin birinci bendindeki “*Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.*” hükmü gereği zincirleme suç kuralı uygulanacaktır⁸⁰. Buna göre mağduru belirli bir kimsenin olmadığı, herkesin olabileceği, suçlarda da zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği mümkün görünmektedir⁸¹.

TCK'nın 43. maddesindeki hüküm incelendiğinde zincirleme muhasebe hilesi fiili suçunun oluşumu için “birden fazla ihlalin bulunması”, “aynı suçun işlenmesi”, “suçun değişik zamanlarda işlenmesi” ve “bir suç işleme kararının bulunması” şartlarının bulunması gerektiği söylenebilir⁸².

(1) Birden Fazla İhlalin Bulunması

TCK'nın 43. maddesindeki “aynı suçun birden fazla işlenmesi” ifadesi ile zincirleme suçun varlığından bahsedebilmek için birden çok fiilin ve birden çok suçun bulunması gerektiği ifade edilmiştir⁸³. Böylece zincirleme suçun oluşabilmesi için birden çok ihlalin bulunması zorunlu kılınmıştır. Zira birden çok ihlalin bulunup bulunmadığına bakıldıktan sonra diğer şartların incelenmesine geçilecektir⁸⁴.

Zincirleme suçun en belirgin özelliği bir tek suç işleme iradesinden kaynaklı belirli süre içerisinde birden fazla fiillerle suç işlenmesidir⁸⁵. Buna göre daha fazla

⁷⁷ Hakeri, **a.g.e.**, s.598.

⁷⁸ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.517.

⁷⁹ Özgenç, **a.g.e.**, s.611.

⁸⁰ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.525.

⁸¹ Özcan, **a.g.e.**, s.260.

⁸² Tahir Erdem, “Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme (Müteselsil) Suç”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2009, Sayı: 249, (Çevrimiçi) www.vergisorunlari.com.tr/makale/kacakcilik-suclari-acisindan-zincirleme--muteselsil--suc/2523, 29 Nisan 2021.

⁸³ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.518.

⁸⁴ Erdem, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 30 Nisan 2021.

⁸⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s.454.

sonuç elde etmek için birden fazla muhasebe hilesinin değişik zamanlarda gerçekleştirilmesi halinde zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır⁸⁶. Ancak farklı mükellefiyetlerde muhasebe hilesi suçu teşkil eden birden fazla ihlalin bulunması durumundaysa ortada mükellefiyet adedince⁸⁷ suç oluşabilecektir⁸⁸.

(2) Aynı Suçun İşlenmesi

Zincirleme suçta aranan ikinci şart, birden fazla ihlalin hepsinin aynı suç oluşturmasıdır. Eğer işlenen ihlallerden bazıları farklı suçları oluşturuyorsa, zincirleme suç hükümleri uygulanmayacak; fail işlediği suç sayısınca cezalandırılacaktır⁸⁹. Aynı suçun işlenmesi ifadesiyle, “aynı suç tipi” mi yoksa “aynı maddenin ihlali” mi anlaşılması gerektiğinin çözümlenmesi muhasebe hilesi suçunda zincirleme suç hükümlerinin tatbikinde önemli bir yere sahiptir.

VUK’un 359. maddesinde (a), (b), (c) ve (ç) olmak üzere dört fıkrada, seçimli hareketli suçların düzenlendiği yukarıda ifade edilmişti. Kanun koyucu bu dört fıkrada birden fazla farklı suç tipine yer vermiştir. Hatta fıkralar da kendi içerisinde seçimlik hareketli suç tiplerinden meydana gelmektedir⁹⁰. Bu durum aynı suçun işlenmesi kuralında maddedeki seçimli hareketlerin mi yoksa aynı bentlerdeki seçimlik hareketlerin mi esas alınacağı sorusunu gündeme getirmektedir.

Değişik zamanlarda defter ve kayıtlar üzerinde icra edilen ve VUK’un 359. maddesinin (a) fıkrasının birinci bendindeki muhasebe hilesi suçu olarak değerlendirilen birden fazla hileli işlemin yapılması durumunda zincirleme suç söz

⁸⁶ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, ss.328-329.

⁸⁷ **Yargıtay, 11. C.D., 10.02.2010 Tarih ve E.2009/2199, K.2010/665 Sayılı Kararı:** “Sanıkların yetkilisi ve ortağı oldukları iki ayrı şirket adına 2001 ve 2002 takvim yıllarında mal ve hizmet alım satımı olmaksızın birden fazla sahte fatura düzenlemek şeklinde kabul ve iddia olunan eylemlerin şirket sayısınca ve her takvim yılı için ayrı ayrı zincirleme suçları oluşturduğu gözetilmeden...” Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.329.

⁸⁸ Özcan, **a.g.e.**, ss.268-269.

⁸⁹ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.521.

⁹⁰ Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.86.; Çetin Arslan, Yağmur Müge Erdoğan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, (Çevrimiçi) <https://api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/Arslan-Erdog%CC%86an,%20VERGI%CC%87%20KAC%CC%A7AKC%CC%A7ILIG%CC%86I%20SUC%CC%A7LARINDA%20ZI%CC%87NCI%CC%87RLEME%20SUC%CC%A7.pdf>, 03 Mayıs 2021.

konusu olacağı açıktır⁹¹. Ancak değişik zamanlarda ayrı fiillerle hem muhasebe hilesi suçu ve hem de bahse konu kanunun 359. maddesindeki diğer kaçakçılık fiillerinin işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin geçerli olup olmayacağı hususunda doktrinde iki görüş bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre; VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçları seçimlik hareketli suçlar olup, suçun meydana gelmesi için maddedeki yazılı durumların hangisi gerçekleşirse gerçekleşsin suç tamam olur. Maddenin farklı bentlerindeki hareketlerin birkaçını işlemesi halinde faile tek kaçakçılık cezası verilmesi gerekir. Çünkü kaçakçılık suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Maddede yazılı durumların hangisi gerçekleşirse gerçekleşsin suç tamam olur. Bu görüşün kabulünde hem muhasebe hilesi ile hem de defter ve kayıtları yok edilmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin tatbiki mümkündür⁹².

İkinci görüş, kaçakçılık suçlarında içtima konusunda TCK'nın içtima hükümleriyle VUK'daki kaçakçılık fiillerine öngörülen cezalar birlikte ele almaktadır. Buna göre VUK'un 359. maddesinde fıkralar halinde sıralanan kaçakçılık fiilleri için ayrı ayrı hapis cezaları verilebileceği; TCK'nın içtima hükümlerinin yer aldığı 43. maddesindeki zincirleme suçta verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılabilmesi hükmüne dayanılarak, verilen ilk cezanın daha sonra işlenen fiiller dolayısıyla maddede belirtilen şekilde artırılarak verilmesi gerektiğini⁹³ kabul etmektedir.

Zincirleme suç bakımından gerekli olan aynı suçun işlenmesinden, “aynı suç tipinin” anlaşılması gerektiği görüşüne katılmaktayız⁹⁴. Suçun temel ve nitelikli şekli

⁹¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Birleşme (İçtima)”, **TADD**, Sayı:30, Yıl:7, s.13.

⁹² Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, s.139.; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.139-140.; Çavuş, **a.g.e.**, ss.217-218.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.123.; Mutluer, Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, ss.202-203.; Murat Batı, Z. Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m.359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları**, S.406, Temmuz 2022, s.37.

⁹³ Mutluer, Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, ss.202-203.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.123-124.; Çavuş, **a.g.e.**, s.218.

⁹⁴ Hakeri, **a.g.e.**, s.600.; Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.521.; Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, s.690.; Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. bs., Ankara, Seçkin, 2019, s.545.; Demirbaş, **a.g.e.**, s.549.;

aynı suçu ifade eder⁹⁵. Bununla birlikte VUK'un 359. maddesinde (a) fıkrasındaki hareketler için "18 aydan 5 yıla"; (b) fıkrasındaki hareketler için "3 yıldan 8 yıla kadar"; (c) fıkrasındaki hareketler için "2 yıldan 8 yıla" ve (ç) fıkrasındaki hareketler için ise "3 yıldan 8 yıla" kadar hapis cezasının verileceği hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla bahse konu fıkralarda sayılan her bir kaçakçılık suçu diğer fıkralardan bağımsız bir suç kategorisini oluşturmaktadır. 359. maddesinin (a) fıkrasının bir ve iki numaralı bentler şekilde kendi içindeki seçimlik hareketlerden oluşması bu sonucu değiştirmemektedir. Maddenin yapısı, hareketlerin özellikleri, haksızlık içerikleri ve öngörülen cezalar bütüncül değerlendirildiğinde, VUK'un 359. maddesinde dört grup suç tipinin düzenlendiği söylenebilir⁹⁶. Bu durumda, kaçakçılık suçunda zincirleme suçun meydana gelmesi bakımından her bir fıkradaki fiiller kendi için değerlendirilecektir⁹⁷. Diğer bir ifade ile maddedeki fıkralarda düzenlenen ve farklı kategorilerdeki fiillerin gerçekleştirilmesi halinde birden fazla suç oluşacağı için bu durumda gerçek içtima söz konusu olacak; sadece aynı fıkralardaki suç düzenlemesinin ihlalinde zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir⁹⁸. Örneğin failin, aynı suç işleme kararı kapsamında; önce muhasebe hilesi yapar, bir süre sonra defterleri tahrif ederse zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir⁹⁹. Ancak fail tarafından sahte olarak temin edilen belgenin kullanılması ve bununla birlikte işlemlerin muhasebe hilesi ile defter ve kayıtlarda olduğundan farklı gösterilmesi veya aynı gösterilmekle birlikte birkaç defa kayıtlara işlenmesi halinde ise diğer şartlarında varlığı halinde hem sahte belge kullanma hem de muhasebe hilesi suçu meydana gelecek, farklı kategorilerdeki suç tipleri gerçekleştiği için zincirleme suç hükümleri uygulanmayacaktır¹⁰⁰.

⁹⁵ Narter, Sarıcaoğlu, **a.g.m.**, s.91.

⁹⁶ Arslan, Erdoğan, **a.g.m.**, ss.3-5, (Çevrimiçi) 03 Mayıs 2021.; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.82.

⁹⁷ Erdem, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 03 Mayıs 2021.

⁹⁸ Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.86.; Narter, Sarıcaoğlu, **a.g.m.**, s.92.; Arslan, Erdoğan, **a.g.m.**, s.5, (Çevrimiçi) 03 Mayıs 2021.; Özcan, **a.g.e.**, ss.259-260.; Erdem, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 03 Mayıs 2021.

⁹⁹ Arslan, Erdoğan, **a.g.m.**, s.5.

¹⁰⁰ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.329.; Arslan, Erdoğan, **a.g.m.**, s.5.

(3) Suçun Değişik Zamanlara İşlenmesi

Muhasebe hilesi suçunda müteselsil suç hükümlerinin tatbiki için üçüncü şart; aynı suçu işleme kararı kapsamında birden çok ihlalin farklı zamanlarda işlenmesi gerektiğidir.¹⁰¹ Dolayısıyla aynı nitelikteki birden fazla ihlalin aynı zaman diliminde gerçekleşmesi durumunda zincirleme suçtan bahsedilmeyip, tek suçu oluşturan bu eylemlere bir bütün olarak tek ceza verilmesi söz konusu olacaktır.¹⁰² Yargıtay “aynı zaman kavramı”nın dar yorumlanmamakta, çok kısa zaman aralıkları da aynı zaman dilimi olarak kabul edilmesi gerektiği görüşündedir¹⁰³.

Zincirleme suçun varlığı için aranan “değişik zaman” şartında diğer bir önemli konu, birden fazla ihlalin hangi zaman aralığında yapılmış olması gerektiğidir¹⁰⁴.

7394 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde doktrinde ağırlıklı görüş aynı takvim yılı/hesap dönemi içerisinde birden fazla suçun tek suç olarak kabul edileceği yönündeydi¹⁰⁵. Yargıtay Genel Kurulu ve Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin kararları da “aynı takvim yılı/aynı hesap dönemi içinde aynı suç işleme kararı ile aynı suçun birden fazla işlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı; ancak farklı takvim yılları/hesap dönemlerinde aynı suçun birden çok işlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanmayacağı” yönündeydi¹⁰⁶. Doktrindeki ve yüksek mahkemenin konuya dair bu görüşlerinden, aynı takvim yılı/hesap döneminde işlenen fiiller bakımından zincirleme suç hükümlerinin tatbik edileceği; izleyen takvim yılı/hesap dönemine sarkan fiiller ise ayrı suç olarak değerlendirileceği sonucuna ulaşılmaktaydı¹⁰⁷.

¹⁰¹ Özgenç, **a.g.e.**, s.612.;

¹⁰² Erdem, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 03 Mayıs 2021.; Özbek, Doğan, Bacaksız, **a.g.e.**, s.547.

¹⁰³ Yargıtay, **C.G.K., 08.06.2010 Tarih ve E.2010/11-98, K.2010/143 Sayılı Kararı**: “Yasada ‘aynı zaman’ ve ‘değişik zaman’ kavramları konusunda açıklık bulunmadığından, bu husus her somut olayın özelliği göz önüne alınarak değerlendirilmeli ve eylemin ‘değişik zamanlarda’ işlenip işlenmediği belirlenmelidir. Bu bağlamda, ‘aynı zamanda’ kavramı dar yorumlanmayarak çok kısa zaman aralıkları da, aynı zaman dilimi olarak kabul edilmelidir.” Demirbaş, **a.g.e.**, s.550.

¹⁰⁴ Erdem, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 03 Mayıs 2021.

¹⁰⁵ Narter, Sarıcaoğlu, **a.g.m.**, s.92.; Erdem, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 03 Mayıs 2021.; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.83.; “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Birleşme (İçtima)”, s.13.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.454.

¹⁰⁶ Konuyla ilgili Yargıtay kararları için bkz.: Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, ss.83-85.

¹⁰⁷ Erdem, **a.g.m.**, (Çevrimiçi) 03 Mayıs 2021.

Bir suç işleme kararının aynı takvim yılı ya da vergi dönemine indirgenmesinin Yargıtay kararlarınca benimsenmiş olması ve buna yönelik kanuni düzenlemenin bulunmayışı İHAS'ın 7. maddesi ile Anayasanın ve TCK'nın suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olduğu, zincirleme suçun amacıyla bağdaşmadığı ve işlenen suç ile cezaları arasında orantısızlığa sebep olduğu bakımından eleştirilere konu olmuştur¹⁰⁸.

Kanun koyucu 7394 sayılı Kanunla vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasına yönelik VUK'un 359. maddesinde yeni bir düzenlemeye gitmiştir. Buna göre aynı suçu işleme kararıyla birden fazla takvim yılında ya da vergi döneminde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında ceza miktarının belirlenmesinde TCK'nın 43. maddesindeki zincirleme suç hükmü uygulanacaktır. Bahsedilen düzenleme ile değişiklik öncesi uygulamanın değişeceği; aynı ya da farklı hesap dönemi/takvim yılında işlenip işlenmediklerinin bir önemi kalmadığı; birden fazla dönem/yılda işlenmiş olsa dahi aynı suç işleme kararının bulunması durumunda kaçakçılık suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı açıktır¹⁰⁹.

(4) Bir Suç İşleme Kararının Bulunması

Zincirleme suçun yukarıda sıralanan şartların yanında sübjektif unsur olarak da ifade edilen son şartı “aynı suçu işleme kararı”dır. Bu şart TCK'nın 43. maddesinin birinci fıkrasında “Bir suç işleme kararının icrası kapsamında...” şeklinde ifade edilmektedir¹¹⁰.

Zincirleme suçun kusur unsuru sayılan “bir suç işleme kararı”, işlenmek istenen birden çok suçun failce daha önceden planlanması, tasavvur edilmesi veya taslağının hazırlanması anlamına gelir¹¹¹. Buna göre fail, kanunun aynı hükmünü ihlal etmeye dair bir plan yapmış, niyetini oluşturmuş; ancak fiili tek seferde icra etmek

¹⁰⁸ Bkz. Ersan Şen, Beyza Başer Bergün, “Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu” (Çevrimiçi) <https://sen.av.tr/tr/makale/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu>, 15 Eylül 2023.

¹⁰⁹ Batı, İnci, **a.g.m.**, s.37.

¹¹⁰ Hakeri, **a.g.e.**, s.605.

¹¹¹ Özen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, s.687.

yerine bölümlere ayırmayı; bu şekilde işlemeyi daha uygun görmesinin sonucu plana göre hareket etmiş olduğu içindir ki, zincirleme suç kabul edilmektedir¹¹².

Suç işleme kararında birlik arasında failin askere gitmesi, bir kısım suçlar hakkında kesin karar verilmesi, suç fillerinin farklı hesap dönemleri içerisinde işlenmesi, önceki suçun kanunla affedilmesi gibi ilişkiyi kesen veya bozan unsurlar zincirleme muhasebe hilesi suçunun meydana gelmesine engel olabilecektir¹¹³.

b. Fikri İçtima

Bazı hallerde tek bir ihlal ile dış dünyada meydana gelen tek bir neticenin doğmasına rağmen kanun koyucu bu neticeyi iki ayrı hükümde suç olarak düzenlemiş olabilmektedir¹¹⁴. Failin, kanunun çeşitli hükümlerini bir fiil ile ihlal etmesine “fikri içtima” denilmektedir¹¹⁵. Fikri içtimada failin bir tek hareketi işlemiş olmasına rağmen birden fazla suçun meydana gelmesi söz konusudur¹¹⁶. Bu gibi hallerde birden fazla suç işlemiş olmasına rağmen fail en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır. Çünkü “non bis in idem” prensibi gereği hiç kimse bir fiilinden dolayı iki kere cezalandırılmayacağından; tek hareket ile birden fazla ihlali gerçekleştiren faile ayrı ayrı cezalandırma yoluna gidilmeyerek sadece bir suçun cezası verilecektir¹¹⁷.

VUK’un 359. maddesinde “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar*” ve 6362 sayılı SPKn’nın 112/2-c maddesinde de “*Kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar*” şeklinde birbiriyle örtüşen iki ayrı düzenleme bulunmaktadır. Buna göre failin defter ve kayıtlar üzerinde işleyeceği tek bir muhasebe hilesi hareketi ile hem VUK hem de SPKn uyarınca ceza öngörülen birden fazla suçun meydana gelmesi söz konusu olabilecektir¹¹⁸. Bu durumda, TCK’nın 44. maddesindeki “*İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.*” hükmü gereği,

¹¹² Hakeri, **a.g.e.**, s.605.; Özgenç, **a.g.e.**, s.612.; Demirbaş, **a.g.e.**, s.550.

¹¹³ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.133-134.

¹¹⁴ Hakeri, **a.g.e.**, s.620.

¹¹⁵ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, s.433.

¹¹⁶ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.132.

¹¹⁷ Özbek, Doğan, Bacaksız, **a.g.e.**, ss.555-556.

¹¹⁸ Özcan, **a.g.e.**, ss.269-270.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.455.

aynı hareketle ortaya çıkan suçlar birleşecek ve ağır olan cezaya hükmedilecektir¹¹⁹. Muhasebe hilesi suçuna VUK'un 359. maddesinde “on sekiz aydan beş yıla kadar” hapis cezası öngörülmektedir. SPKn'da ise 5237 sayılı TCK'ya gönder yaparak ilgili hükümlere göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu da basit hali ile bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır. Ağır olan VUK'daki düzenlenen ceza olduğu için bu ceza uygulanacaktır¹²⁰.

Üzerinde durulması gereken hususlardan biri de failin, aynı hareketi ile hem muhasebe hilesi suçunu ve hem de vergi kabahati fiilini işlemiş olması halinde; suç ve kabahatin cezalandırılmasında fikri içtima hükümlerinin tatbik edilip edilmeyeceğidir.

Tek bir hareketle hem VUK'un 359. maddesindeki muhasebe hilesi suçunun hem de 344. maddedeki “vergi ziyai” ve 351 ve müteakip maddelerde düzenlenen “usulsüzlük” kabahatlerinin işlenmesi halinde failin cezalandırılmasına yönelik aynı kanunun 340. maddesinde¹²¹ istisnai düzenleme bulunmaktadır¹²². Benzer bir hükme aynı kanunun 367. maddenin altıncı fıkrasında¹²³ da yer verildiği görülmektedir. Böylece kanun koyucu TCK'nın 44. maddesindeki fikri içtima kuralının idari özellikteki vergi kabahatlerini kapsar şekilde uygulanmasının yolunu kapatmıştır¹²⁴. Bahse konu hükümlere göre; muhasebe hilesi suçu, vergi ziyai ve usulsüzlük arasında fikri içtima kuralları geçerli olmayacak; faile hem suçtan dolayı hapis cezası hem de kabahati sebebiyle idari para cezası uygulanarak; her birinden dolayı ayrı ayrı hüküm tesis edilecektir¹²⁵.

¹¹⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.456.

¹²⁰ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.134-135.

¹²¹ Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez (VUK m.340/f.1).

¹²² Çavuş, **a.g.e.**, s.214.; Narter, Sarıcaoğlu, **a.g.m.**, s.87.

¹²³ 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez (VUK m.367/f.6)

¹²⁴ Ok, Gündel, **a.g.e.**, s.68.

¹²⁵ Çavuş, **a.g.e.**, s.214.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.455.

II. MUHASEBE HİLESİ SUÇUNDA SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA

A. Soruşturma ve Kovuşturma Usulü

Bir suçun işlendiğinin, soruşturma yapmakla yükümlü makamlarca öğrenilmesi durumunda hemen ceza muhakemesi safahatının başlaması yani kamu davasının açılması esastır¹²⁶. Ancak kanun koyucu bazen bütün unsurları ile tamamlanmış bulunan bir suç hakkında dava açılabilmesi, açılmış olan bir davaya devam edilmesi ve dolayısıyla faile ceza verilebilmesi için kısmen usulî nitelikteki birtakım şartların gerçekleşmesini aramış ve bu şartlar gerçekleşmediği takdirde, fail hakkında dava açılmasına cevaz vermemiştir¹²⁷. Fail hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılabilmesi için gerekli olan bu şartlar, doktrinde “kovuşturma şartları”, “muhakeme şartları”, “yargılama şartları”, “takip şartları” ve “dava şartları” olarak adlandırılmaktadır¹²⁸. Genel olarak şikâyet, izin, talep ve karar gibi müesseseler belli başlı “kovuşturma şartları” olarak sıralanabilir¹²⁹.

Ceza muhakemesinin yapılmasının yukarıda ifade edildiği gibi bir şarta bağlanması ancak bu şartların önceden kanunlarla hüküm altına alınması ile mümkündür¹³⁰. Bu itibarla VUK’un 367. maddesinde “Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” başlığı altında, aynı kanunun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarının takibi ve cezalandırılmasında izlenecek yönteme dair düzenlenme bulunmaktadır. Bu düzenleme ile belirlenen usul hükümleri, bütün ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçlarını kapsamamakta, sadece vergi kaçakçılık suçlarına tatbik edilecek usul hükümlerini içermektedir¹³¹. Ayrıca VUK’un 367. maddesindeki bahse konu düzenleme kaçakçılık suçlarının failleri hakkında açılan kamu davasının cereyanına dair bütün usul hükümlerini içermeyip sadece bu davanın

¹²⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.357.

¹²⁷ Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975, s.7.; Dönmez, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, s.361.

¹²⁸ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.165.; Taştan, **a.g.e.**, s.16.; Dönmez, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, s.361.; Erman, **Vergi Suçları**, s.12.

¹²⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, ss.377-387.; Özgenç, **a.g.e.**, ss.697-707.; Dönmez, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, s.364-374.

¹³⁰ Çavuş, **a.g.e.**, s.170.

¹³¹ Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s.328.

açılabilmesi için izlenecek yöntemi düzenlemektedir¹³². Zaten suç adli mercilere intikal ettikten sonra yargılama, Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre yapılacaktır¹³³.

VUK'un 359. maddesiyle hüküm altına alınan kaçakçılık fiillerinden biri olması sebebiyle, kanunun 367. maddesindeki kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında ve takibinde uygulanacak usul hükümleri, muhasebe hilesi suçu için de geçerli olacaktır. Buna göre muhasebe hilesi suçunun soruşturma ve kovuşturma usulü; suçun vergi incelemesi esnasında tespiti halinde soruşturma makamına bildirimi ve soruşturma makamınca sair suretle öğrenilmesi halinde takip edilecek usul olarak iki farklı duruma göre ele alınacaktır.

1. Suçun Vergi İncelemesi Esnasında Tespiti Halinde Soruşturma Makamına Bildirimi

Muhasebe hilesi suçunun işlendiği çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Bunlardan biri vergi incelemesi esnasında muhasebe hilesi suçunun işlendiğinin tespitidir¹³⁴. Vergi incelemesi esnasında tespit edilen muhasebe hilesi suçunun adli makamlara bildirilmesinde izlenecek usul, VUK'un 367. maddesinin birinci fıkrasında *“Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.”* şeklinde hükme bağlanmıştır.

¹³² Candan, **a.g.e.**, s.410.

¹³³ Yusuf Karakoç, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının ‘Mütalaa’ Şartına Bağlı olması”, **Vergi Dünyası**, Şubat 1996, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/ceza-mahkemesinde-yargilanmasi-gereken-vergi-suclari-hakkinda-kamu-davasi-acilmasinin-mutalaa-sartina-bagli-olmasi-1477>, 24 Haziran 2021.

¹³⁴ Vergi İncelemesi: Mükellef beyanlarının ve bunların dayanağını oluşturan bilgi, belge ve kayıtların kapsamlı bir şekilde denetlenmesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 134/1. maddesinde, vergi incelemesinin amacı, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” şeklinde ortaya konulmuştur. Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.230-231.

VUK'un 367. maddesinin birinci fıkrasındaki hükme göre vergi müfettişleri ile diğer incelemeye yetkili olanların öğrendikleri muhasebe hilesi suçunu savcılığa bildirme keyfiyeti, ihtiyari olmayıp mecburiyeti ifade etmektedir. Bununla birlikte bahse konu maddeye göre suçun ihbar sorumluluğunun doğması, vergi incelemesi yapanların vergi incelemesi esnada yaptıkları tespitlerle sınırlıdır¹³⁵. Ayrıca bahse konu fıkra kanun koyucunun, suçun savcılığa bildirilmesinde vergi incelemesini yapanların durumuna göre iki farklı usul belirlediği görülmektedir¹³⁶.

a. Vergi Müfettişlerince Suç Duyurusunda Bulunma

Vergi müfettişleri,¹³⁷ vergi incelemeleri sonucunda tespit ettikleri hususların değerlendirmesini, tarh edilecek vergiler ile varsa cezalarını gösteren “vergi inceleme raporu” düzenlerler¹³⁸. İnceleme esnasında muhasebe hilesi suçunun işlendiğini tespit ederlerse vergi inceleme raporunun yanında “vergi suçu raporu”¹³⁹ da düzenleyeceklerdir.

Vergi inceleme raporunun yanında vergi suçu raporunun da düzenlendiği durumlarda, önce hazırlanan vergi inceleme raporu; çalışma usul ve esasları yönetmelikçe¹⁴⁰ belirlenmiş “rapor değerlendirme komisyonu”nun¹⁴¹ değerlendirmesine sunulur. Bahse konu yönetmeliğe göre komisyon bu vergi inceleme raporunu, vergi kanunları ile bunlara dair Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel

¹³⁵ Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, **İzmir Barosu Dergisi**, Mayıs 2016, Sayı:2, s.21.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.365.

¹³⁶ Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s.329.

¹³⁷ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 3. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre “Vergi Müfettişi; Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcılarını” ifade etmektedir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 7.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹³⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin, 2019, s.257.; Donay, **a.g.e.**, s.119.

¹³⁹ Vergi suçu raporu: Suçun tespitiyle ilgili bütün delillerin açıkça yer aldığı, suçun unsurlarının tam olarak tespitinin yapıldığı diğer bir ifade ile savcının kamu davası açmasına ve davanın açılmasından sonra ceza hâkimini suçun işlendiğine dair ikna edici hususların ortaya konulduğu rapordur. Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s.332.

¹⁴⁰ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011 tarihinde 281011 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹⁴¹ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesine göre vergi müfettişlerince düzenlenecek vergi suçu raporunu değerlendirecek komisyon; “*Vergi Müfettişlerinin dâhil oldukları Grup Başkanlıklarında oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları, Başkanlıkça ilgili Grup Başkanlığına dâhil olan meslekte on yılını tamamlamış Vergi Müfettişleri arasından görevlendirilecek en az üç asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşur.*”

tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi ve usul hatası bulunup bulunmadığı yönünden değerlendirecektir. Bu değerlendirmenin tamamlanmasının ardından hazırlanan vergi suçu raporu, rapor değerlendirme komisyonuna intikal ettirilecektir. Ancak ivedilik ve zaman aşımı gibi hususlar söz konusu olduğunda vergi suçu raporunun, ilgili vergi inceleme raporunun komisyona sunulmasıyla birlikte veya daha önce de intikali mümkündür.

Rapor değerlendirme komisyonu söz konusu vergi suçu raporuna dair gerekli inceleme ve araştırmaların sonuçlarını ihtiva eden bir mütalâa hazırlayacak ve bu mütalâayı incelemeyi yapan müfettişe gönderecektir¹⁴². İncelemeyi yapan müfettiş önceden hazırladığı vergi suçu raporu ve komisyonca düzenlenmiş bu mütalâayla birlikte ilgili Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunacaktır¹⁴³.

Muhasebe hilesi suçunun işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri rapor değerlendirme komisyonundan alacakları mütalâa ile doğrudan Cumhuriyet başsavcılığına suçu bildirmekle yükümlüdür. Dolayısıyla suçu doğrudan bildirme yükümlülüğü ve yetkisi herhangi bir kuruma veya kuruluşa verilmemiş doğrudan vergi incelemesini yapan müfettişe verilmiştir¹⁴⁴.

b. Vergi İncelemesine Yetkili Diğer Memurlarca Suç Duyurusunda Bulunma

VUK'un 367. maddesinin birinci fıkrasında, vergi müfettişleri dışında kalan diğer vergi inceleme memurları¹⁴⁵ tarafından yapılan incelemelerde muhasebe hilesi suçunun tespiti halinde savcılığa bildirme görev ve yetkisi, vergi dairesi başkanlığına veya duruma göre defterdarlığa verilmiştir¹⁴⁶. Buna göre vergi inceleme yetkisine sahip diğer memurlar, tespit ettikleri muhasebe hilesi suçuna dair düzenledikleri vergi suçu raporunu bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa teslim

¹⁴² Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş", s.23.

¹⁴³ Özcan, **a.g.e.**, s.514.

¹⁴⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.365.

¹⁴⁵ Vergi incelemesi yapaya yetkili kılınan diğer memurlar; ilin en büyük malmemuru ya da vergi dairesi müdürleridir. Ayrıca GİB'nin merkez ve taşradaki teşkilatlarında müdür kadrosunda görev yapanlar da her yetkilidirler. Oktar, **Vergi Hukuku**, s.231.

¹⁴⁶ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş", s.24.

edeceklerdir. Bunlar da raporu mütalâa verilmesi talebiyle bağılı oldukları rapor değerlendirme komisyonuna¹⁴⁷ sevk edecektir. Daha sonra vergi dairesi başkanlığı/defterdarlık, komisyondan alınan mütalâa ile birlikte vergi suçu raporunu Cumhuriyet başsavcılığına bildirecektir¹⁴⁸.

Görüldüğü üzere muhasebe hilesi suçunun vergi inceleme yetkisine sahip diğer memurlarca tespiti halinde, mütalâanın alınmasının ardından suçun Cumhuriyet başsavcılığına intikalinde, inceleme elemanının bağılı olduğu en üst kurum görevlendirilmiştir. Buna göre alınacak mütalâanın ardından vergi idaresi başkanlığı bünyesinde incelemeye yetkili elemanlar için vergi dairesi başkanlığınca; defterdarlığın bulunduğu illerde görev yapan inceleme elemanları için ise defterdarlıkça suçun savcılık makamına bildirilmesi gereklidir¹⁴⁹. Aynı zamanda suçun tespit edecek ve dolayısıyla vergi suçu raporunu düzenleyecek olan görevlinin, mutlaka yetkili memur olması da önem arz etmektedir. Böyle bir yetkiye haiz olmayan bir memurun (örneğin vergi dairesi müdür ve inceleme elemanları dışında kalan yoklama memurları veya vergi dairesi müdür yardımcıları) kovuşturma şartı açısından yetkisi bulunmamaktadır¹⁵⁰.

c. Kovuşturma Şartı Olarak Mütalâa

Muhasebe hilesi suçu ister vergi müfettişlerince isterse incelemeye yetkili kılınan diğer memurlarca tespit edilmiş olsun, suçun mahkemeye intikalinde her halükârda rapor değerlendirme komisyonundan mütalâa alınması gerekmektedir¹⁵¹.

¹⁴⁷ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesine göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili diğer memurlarca hazırlanan raporları değerlendirilme komisyonları; VD başkanlığı kurulu yerlerde VD Başkanı ya da başkanın belirlediği grup müdürü başkanlığında, grup ve vergi dairesi müdürleri arasından en az 2 asil üyeden oluşur. Ayrıca komisyonda yeter sayıda yedek üye de belirlenir. VD başkanlığının bulunmadığı yerlerde, defterdar başkanlığında vergi dairesi müdürlerinden en az 2 asil ve yeterli sayıda yedek üyeden teşekkül eder.

¹⁴⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.366.; Özcan, **a.g.e.**, s.514.; Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, s.23.

¹⁴⁹ Özcan, **a.g.e.**, s.514.

¹⁵⁰ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.168.; Erman, **Vergi Suçları**, s.13.

¹⁵¹ 6009 sayılı Kanunu’n 13. maddesi ile değişiklik yapılmadan önce VUK’un 367. maddesindeki birinci fıkraya göre; maliye müfettişleriyle hesap uzmanları gibi vergi inceleme elemanlarının suçu bildirmede doğrudan yetkili oldukları, diğer incelemeye yetkili memurlarca yapılacak bildirimde mütalâa alma şartı bulunmaktaydı. Buna göre bazı görevlilerin tespit ettikleri suçun mütalâa şartı

Mütalâa, sözlükte “*Herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı düşünme ile oluşan görüş ve yorum*” anlamına gelmektedir¹⁵². Ceza hukukunda ise bazı suçların kovuşturulabilmesi için o suç sebebiyle hak ve menfaati ihlale uğramış kurumların suçun hakkında hazırladığı yazılı görüşü ifade etmektedir¹⁵³. Bu bakımdan vergi ceza hukukunda idarenin mütalâası, Yargıtay’ın da kararlarında istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, “kovuşturma/yargılama şartı” olarak kabul edilmektedir¹⁵⁴.

(1) Mütalâanın Kapsamı

Mütalâa, muhasebe hilesi suçu işlendiği iddia olunan eylemin niteliği, suçun işlenme zamanı vs. unsurların bütün yönleriyle karışıklığa sebep olmayacak tarifini içermelidir¹⁵⁵. Bir diğer ifade ile mütalâada aranan özellik, bir dava şartı olarak sadece suçla ilgili teknik konularda savcılık makamını aydınlatacak bilgi ve görüşlerin yazılı olarak ortaya konulmasıdır¹⁵⁶. Nitekim bu husus rapor değerlendirmek üzere teşekkül edecek komisyonun çalışma esaslarını belirlemek amacıyla çıkarılan yönetmeliğin 13. maddesinin ikinci fıkrasında “*Verilecek mütalâalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilir.*” şeklinde ifade edilmiştir.

Kovuşturma şartı olan mütalâada 5815 sayılı Kanun ile getirilmişti. Kanunun genel gerekçesinde mütalâayla izlenen amaç “*hileli vergi suçları kamu davasında tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyeti mülahazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır*” şeklinde ifade edilmiştir. Buradan mütalâa şartı getirilmesinde mükellefin mali emniyetinin sağlanması düşüncesinin olduğu sonucuna varılabilir¹⁵⁷. Bu yönüyle mütalâa, özellikle vergi incelemesi esnasında inceleme elemanının mükellefle

aranmadan doğrudan doğruya; bazı görevlilerin tespit ettikleri suçun ise mütalâa alınmasının ardından savcılığa intikali mümkündü. Bu durum tartışmalara yol açmıştı.

Donay’a göre “*Vergi inceleme yapmaya yetkili olanların bir kısmına, bu inceleme sonucu tuttukları raporu, doğrudan doğruya savcılığa ihbar yetkisi tanınırken; diğerlerine bu yetkiyi tanımamak aynı meslek, eğitim ve bilgisi olanlar arasında yapay bir fark yapmak anlamına gelmektedir. Böyle bir ayırım yapmak uygun olmamıştır.*” Donay, **a.g.e.**, ss.67-68.

¹⁵² TDK, **Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 06 Temmuz 2021.

¹⁵³ Özcan, **a.g.e.**, s.503.

¹⁵⁴ **Yargıtay, CGK, 11.03.2017 Tarih ve E.2012/1382, K.2014/14 Sayılı Kararı**, (Çevrimiçi) <https://www.hukukturk.com/yargitay-kararlari?KararNo1=2014&KararNo2=124&Merci=4078>, 06 Temmuz 2021.

¹⁵⁵ Yiğit, **a.g.e.**, s.174.

¹⁵⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.369.

¹⁵⁷ Özcan, **a.g.e.**, s.503.

ilişkilerindeki bazı muhtemel olumsuzluklara bağlı değerlendirmelerin önünü kesmeye yönelik süzgeç görevi yerine getirirken; inceleme elemanının tespitlerinin idarenin kendi içinde uzman bir kurul (rapor değerlendirme komisyonu) tarafından bir defa daha gözden geçirilerek olası muhtemel hata ve eksikliklerin giderilmesine hizmet edecektir¹⁵⁸. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçunun tespiti ayrı bir ihtisas ve ileri seviyede mesleki bilgi gerektirdiği; soruşturma makamının ise bu kadar uzmanlığı bulunmadığı göz önüne alındığında; yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip inceleme elemanlarınca böyle bir raporun hazırlanması adli makamların kanuna uygun karar vermesine katkı sunacağı düşünülmektedir¹⁵⁹.

VUK'un 359. maddesinde yazılı suçların yargıya intikalinde aynı kanunun 367. maddesinin birinci fıkrasına göre mütalâa alınması mecburidir. Dolayısıyla komisyondan alınacak mütalâa muhasebe hilesi suçunun Cumhuriyet başsavcılığına bildirimde önemli bir yere sahiptir. Bu sebepten mütalâanın taşınması gereken özelliklerin ele alınması gerekmektedir.

Mütalâanın taşınması gereken özelliklerden birincisi, mütalâanın bizzat mütalâa vermeye yetkili makamlarca verilmesidir¹⁶⁰. Bu bakımdan yetkisiz makamlarca mütalâa düzenlenmesi halinde mütalâanın verilmiş olma şartı sağlanmış olmayacaktır. Bu itibarla VUK'un 367. maddesindeki açık ve amir hükme göre, mütalâanın rapor değerlendirme komisyonundan alınması gerekmektedir¹⁶¹. Ayrıca 10 milyon TL'yi aşan tarhiyatlara istinaden düzenlenecek vergi suçu raporuna ilişkin mütalâa alınması söz konusu olduğunda ise mütalâa vermeye yetkili makam, "merkezi rapor değerlendirme komisyonu"¹⁶² olacaktır.

¹⁵⁸ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş", s.19.

¹⁵⁹ Anayasa Mahkemesi, 10.2.2011 Tarih ve E.2009/89, K.2011/40 Sayılı Kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Kalkan Matbaacılık, 2012, C.I, Sayı:49, s.71.

¹⁶⁰ **Yargıtay, 9. CD., 29.04.1997 Tarih ve E1997/1251, K.1997/3001 Sayılı Kararı: "VUK'un 367. maddesindeki hüküm gereğince Defterdarlık mütalaa alınmadan Bolu Emniyet Müdürlüğü'nün 5.7.1995 günlü yazılı ihbarına istinaden açılan davaya devamla yazılı şekilde hüküm verilmesinin kanuna aykırılığı..."**, (Çevrimiçi) <https://www.hukukturk.com/Goster?v=GE95G9OtJtw>, 07 Temmuz 2021.

¹⁶¹ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş", s.39.;

¹⁶² Merkezi rapor değerlendirme komisyonu; VDK başkanı tarafından belirlenen 1 başkan yardımcısı ve 4 daire başkanından teşekkül eder. Komisyona VDK başkan yardımcısı başkanlık etmektedir.

Merkezi rapor değerlendirme komisyonu hem vergi müfettişleri hem de vergi inceleme yetkisine sahip diğer inceleme elemanlarınca belirli tutarı aşan raporlar için mütalâa vermeye yetkili konumundadır. Bunun yanında vergi müfettişleriyle rapor değerlendirme komisyonları arasında yukarıda yazılı tutarın altındaki raporlarla ilgili yaşanan uyuşmazlıklarda mütalâa vermeye yetkili makamdır. Uyuşmazlığın diğer vergi inceleme yetkisine sahip memurlar ile değerlendirme komisyonları arasında yaşanması durumunda mütalâa vermeye ve ihtilafın çözmeye yetkili komisyon VD başkanlığı üst rapor değerlendirme komisyonudur¹⁶³.

Mütalâanın yetkili makamlarca verilmiş olmasının yanında ayrıca yazılı olması da mütalâanın sahip olması gereken bir diğer özelliğidir. Dolayısıyla yetkili kimsenin mahkemede sözlü beyanının alınması mütalâa yerine geçmeyecektir¹⁶⁴. Evrakta yazılı mütalâa, rapor değerlendirme komisyona sunulan vergi suçu raporunun evrak üzerinden incelenmesinin ardından ve raporun komisyona intikalinden itibaren en geç 60 gün içerisinde verilmelidir. Ayrıca komisyonca verilecek mütalâada hangi mükellef, hangi hesap dönemi ve hangi fiilleri kapsadığı belirtilmelidir. Diğer bir ifadeyle tespit edilen suç bütün açıklığıyla ortaya konmalıdır. İnceleme elemanının vergi suçu raporundaki suç ile verilecek mütalâada belirtilen suç aynı değilse mütalâanın dava şartını sağladığından bahsedilemez¹⁶⁵. Dava şartının sağlanması

¹⁶³VD başkanlığı üst rapor değerlendirme komisyonu; VD Başkanının başkanlığında, grup müdürleri, müdürler ve/veya vergi dairesi müdürleri arasından VD Başkanı tarafından seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşur.

¹⁶⁴ **Yargıtay, 9. CD., 18.01.1990 Tarih ve E.1990/3649, K.1990/260 Sayılı Kararı:** “*Vergi Usul Kanununun 367. maddesinde öngörülen (Defterdarlık mütalaası), Defterdar 'in şahsi işi olmayıp, dairesince vaki inceleme sonucu halledilecek bir iştir. Bu itibarla, mütalaanın ilgili dairece evrak üzerinde inceleme yapılarak, yazılı olarak verilmesi gerekir. Bu husus nazara alınmadan, Defterdar 'ın mahkemece dinlenmesi cihetine gidilerek (Davanın açılmasına rıza gösteriyorum. Sanığın cezalandırılmasını talep ediyorum) şeklindeki beyanına istinaden duruşmaya devamla hüküm kurulması, kanuna aykırıdır.*” Ok, Gündel, **a.g.e.**, s.22.

¹⁶⁵ **Yargıtay, 11. C.D., 06.06.2014 Tarih ve E.2012/26477, K.2014/11196 Sayılı Kararı:** “*09.04.2008 gün ve 2008/1546 Esas sayılı iddianame ile sevk maddesi olarak "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek" eylemine ilişkin VUK'un 359/a-2 maddesi gösterilip sanıklar hakkında sahte müstahsil makbuzları düzenledikleri gerekçesiyle sahte belge düzenlemek suçundan kamu davası açıldığı; 07.03.2008 tarihli Defterdarlık mütalaasında 2007 ve 2008 takvim yıllarında "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek" suçundan VUK'un 359/a-2 maddesi de belirtilerek mütalaada bulunduğu; her ne kadar mütalaaya dayanak teşkil eden 29.02.2008 gün ve 2008/8 sayılı Vergi Suçu Raporu ile 29.02.2008 gün ve 2008/7 sayılı Vergi Tekniği Raporu'nun sonuç kısımlarında "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek" suçundan cezalandırılmaları gerektiği belirtilse de içerikleri itibariyle anlatılan "suçun maddi konusunun 2007 yılı alımlarına ilişkin sahte müstahsil makbuzlarının düzenlenmesi olduğu cihetle; kendi içinde ve birbirleri ile çelişen ve hangi takvim yılından verildiği belli olmayan, "sahte belge düzenlemek" suçundan mı yoksa "muhteviyatı itibariyle*

açısından rapordaki suç fiili ile iddianamede ortaya konan suç fiilinin örtüşmesi; iddianamede tavsifi yapılan suçu ve sanığı kapsamaması gerekir¹⁶⁶.

(2) Mütalâanın Yargılamaya Etkisi

Rapor değerlendirme komisyonlarından muhasebe hilesi suçunun işlendiğine dair mütalâanın alınması, savcının soruşturmaya başlayabilmesi için gereklidir¹⁶⁷. Dolayısıyla mütalâa alınmadan raporların savcılığa intikal ettirilmesi halinde, savcılığın, mütalâa alınmak ve rapora eklenmek üzere, vergi incelemesini yapmış olan vergi müfettişi ise bunlara; diğer vergi inceleme memurları ise bunların bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına veya duruma göre defterdarlığa iade etmesi uygun olur¹⁶⁸.

Diğer taraftan suçun savcılığa intikal ettirilmesinde ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalâası alınmakla birlikte, inceleme yetkisi bulunmayan memur tarafından savcılığa gönderilmesi mümkün değildir. Buna rağmen savcılık, yetkisi bulunmayan bir memur tarafından gönderilen rapor veya tutanağı bir ihbar kabul ederek inceleme yapılmak üzere ilgili vergi dairesine iade etmelidir¹⁶⁹.

Yukarıda verilen birinci durumda suçun bildirilmesinde yetkili kimselerce mütalâa alınmadan savcılığa suç duyurusunda bulunma; ikinci durumda ise mütalâa alınmakla birlikte suçun yetkisiz kimselerce bildirilme durumu söz konusudur.

Her iki durumda da savcı, mütalâa verinceye veya vergi dairesince inceleme yapılınca yani kovuşturma şartı gerçekleştirilinceye kadar iddianame düzenlememelidir¹⁷⁰. Şartın sağlanamayacağı anlaşıldığı halinde ise kovuşturma

yanıltıcı belge düzenlemek" suçundan mı verildiği anlaşılamayan mütalaa ile raporlara dayanarak yazılı şekilde sanıkların mahkumiyetine karar verilmesi kanuna aykırıdır." (Çevrimiçi) <https://www.hukukturk.com/Goster?v=GE95G5GCE5I>, 07 Temmuz 2021.

¹⁶⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.370.; Taştan, **a.g.e.**, s.21.

¹⁶⁷ Candan, **a.g.e.**, s.412.; Özen, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.129.

¹⁶⁸ Erman, **Vergi Suçları**, s.13.; Özcan, **a.g.e.**, s.517.

¹⁶⁹ Yusuf Karakoç, "Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının 'Mütalaa' Şartına Bağlı olması", (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/ceza-mahkemesinde-yargilanmasi-gereken-vergi-suclari-hakkinda-kamu-davasi-acilmasinin-mutalaa-sartina-bagli-olmasi-1477>, 11 Temmuz 2021.

¹⁷⁰ Özcan, **a.g.e.**, s.533.

şartının gerçekleşmediği gerekçesiyle CMK'nun 172. maddesinin birinci fıkrası gereği “kovuşturmaya yer olmadığına dair karar” verilecektir¹⁷¹.

Mütalâa alınmadan her nasılsa iddianame mahkemeye sunulmuş ise gerekli mütalâanın alınması için savcılığa iddianamenin iadesi kanuni bir zorunluluktur¹⁷². Bu hususta Yargıtay, VUK'un 367. maddesine uygun olarak mütalâa alınmadan¹⁷³ verilen hüküm kanuna aykırı olduğu şeklinde müstakâr bir biçimde içtihat oluşturmuştur¹⁷⁴. Bu itibarla mahkeme kovuşturma şartının yerine getirilinceye kadar yargılamanın durmasına karar verir. Ancak duran bu süre, TCK'nın 67. maddesinin birinci fıkrasında¹⁷⁵ zamanaşımını kesen sebepler arasında sayılmadığından dava zamanaşımı süresi üzerine bir etki göstermez¹⁷⁶.

VUK'un 367. maddesinin birinci fıkrası uyarınca mütalâanın alınması gerekli olup; mütalâanın olumlu veya olumsuz olması bir sonuç doğurmaz. Bu itibarla rapor değerlendirme komisyonunun vergi suçu raporuna olumsuz mütalâa vermesi, suçu bildirmekle görevli memurların bildirimini engellemediği gibi mütalâa olumsuz da olsa savcı dava açılabilir ve mahkeme olumsuz mütalâaya rağmen sanığı mahkûm edebilir¹⁷⁷.

Diğer taraftan, muhasebe hilesi fiilini işleyenlerin suç duyurularındaki mütalâa ve/veya ekli raporlardaki hukuki vasıflandırmalar idari görüş niteliğinde olup savcıcı bağlamaz¹⁷⁸. Bu bağlamda mütalâa ile bildirimde bulunulan savcılık, suçun sübut

¹⁷¹ Taştan, **a.g.e.**, s.21.

¹⁷² Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, ss.25-26.; Özen, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.130.

¹⁷³ Yargıtay, **11. C.D., 19.06.2017 Tarih ve E.2017/13053, K.2017/4737 Sayılı Kararı**: “İlgili yıla ait mütalâa alınmadan verilen mahkûmiyet kararının bozulması gerektiği hk.”, Candan, **a.g.e.**, s.418.; Benzer kararlar için bkz. Ok, Gündel, **a.g.e.**, ss.22-27.

¹⁷⁴ Donay, **a.g.e.**, s.72.

¹⁷⁵ Soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hallerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı durur (TCK m.67/f.1).

¹⁷⁶ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, ss.25-26.; Özen, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.130.

¹⁷⁷ Karakoç, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının ‘Mütalâa’ Şartına Bağlı Olması”, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/ceza-mahkemesinde-yargilanmasi-gereken-vergi-suclari-hakkinda-kamu-davasi-acilmasinin-mutalaa-sartina-bagli-olmasi-1477>, 11 Temmuz 2021.

¹⁷⁸ Donay, **a.g.e.**, s.121.; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.133.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.371.; Özen, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.129.

bulduğu hususunda yeteri şüphe meydana getiren kanıtlara ulaşamayınca iddianame düzenlemeyebilir ya da delileri toplayıp ve suçun işlendiği konusunda yeterli kanaate ulaşır ise kamu davası açmaya karar verebilir¹⁷⁹. Ayrıca mütalâa savcıyı bağlamadığı gibi idari makamlar ve Cumhuriyet savcısının eyleme dair nitelendirmeleri de hâkimi bağlamaz. Mahkeme, CMK'nın 225. maddesi¹⁸⁰ uyarınca iddianamede dava konusu edilen fiili nitelendirmede serbesttir. Önemli olan mütalâa, iddianame ve hükme konu fiilin aynı olmasıdır¹⁸¹. Diğer bir ifade ile iddianame vergi suçu ve mütalâaya uygunluk göstermelidir¹⁸².

Mütalâanın yargılama üzerindeki etkileri konusunda, idarece verilen mütalâaların geri çekilip çekilemeyeceği konusunun da ele alınması gerekir. Şikâyetle bağlı suçlarda kural olarak hüküm kesinleşinceye kadar şikâyetten vazgeçmek mümkündür. Ancak mütalâa bir şikâyet olmadığından ve kanunda mütalâanın geri çekilebileceğine dair açık bir hüküm bulunmadığından vazgeçme durumu herhangi bir hukuki sonuç doğurmayacaktır. Diğer bir deyişle usulüne uygun olarak verilen mütalâadan daha sonra vazgeçilmesi, mütalâanın geri alınması mümkün görünmemektedir¹⁸³.

d. Suçun Bildirilmemesinin Sonuçları

Bir kamu görevlisinin göreviyle bağlantılı olarak kamu davası açılmasını gerektiren bir suç işlendiğini öğrenmesi halinde, bu suçu yetkili makamlara bildirmesi TCK'nın 279. maddesindeki hükmü uyarınca kanuni bir mecburiyettir. Aksi halde 2 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılan “Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi” fiilini

¹⁷⁹ Özcan, **a.g.e.**, s.527.; Taştan, **a.g.e.**, s.19.; Donay, **a.g.e.**, s.121.

¹⁸⁰ Hüküm, sadece iddianamede belirtilen suç fiili ve fail hakkında kurulur. Ayrıca hâkim, karar verirken fiilin belirlenmesinde iddianame ve savunmaya bağlı değildir (CMK m.225).

¹⁸¹ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.133.

¹⁸² **Yargıtay, 9. C.D., 22.2.1994 Tarih ve E.1994/34, K.1994/920 Sayılı Kararı:** “...sanık hakkındaki, yoklama tutanağı, vergi suçu raporu ve Defterdarlık mütalâasına uygunluk göstermeyen iddianame ile açılan davaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması, kanuna aykırı olduğu hk.”, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/1994-920/9-Ceza-Dairesi-1994-34-E,-1994-920-K,-22021994-T_xxvid2358860_xxmid2358860_search#2358860, 13 Temmuz 2021.

¹⁸³ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, ss.138-139.

işlemekten sorumlu tutulabilecektir. Bu bildirme mecburiyeti bütün suçlar için olduğu gibi kaçakçılık suçlarından muhasebe hilesi suçu için de geçerli olacaktır¹⁸⁴.

Kanun koyucu TCK'nın 279. maddesindeki düzenlemeden hariç VUK'un 367. maddesinin birinci fıkrası ile muhasebe hilesinin de aralarında bulunduğu kaçakçılık suçlarının Cumhuriyet başsavcılığına bildirilme mecburiyetine yönelik özel bir düzenleme de yapmıştır¹⁸⁵. Bahse konu fıkradaki “...keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.” açık hükme göre tespit edilen muhasebe hilesi suçunun yetkili mercilere bildirilmesi ihtiyari olmayıp bir mecburiyeti ifade etmektedir. Bu bağlamda bahse konu mecburiyete uyulmaması, bu mecburiyete uymayanlara bazı cezai sonuçlar doğurabilecektir. Buna göre bildirim mecburiyetine uyulmamasının sonuçlarının, vergi müfettişleri ve diğer vergi inceleme yetkisine sahip memurlar bakımından ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.

Muhasebe hilesi suçunu tespit eden vergi müfettişleri ise bunlar, görevleri gereği ve görevleriyle bağlantılı olarak tespit ettikleri suçtan Cumhuriyet başsavcılıklarını haberdar etmemeleri durumunda, TCK'nın 279. maddesindeki “Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi”¹⁸⁶ suçundan sorumlu olabileceklerdir¹⁸⁷.

Vergi inceleme yetkisine sahip diğer memurlarca tespit edilen muhasebe hilesi suçuna dair bildirim yükümlüğünün yerine getirilmemesi iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Birinci durumda vergi inceleme yetkisine sahip diğer memurlarca tespit edilen suç, vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa bildirilmemiş olabilir. Bu durumda bildirim yükümlüğünü yerine getirmeyen hakkında, TCK'nın 257.

¹⁸⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.363.

¹⁸⁵ Demirci'ye göre “Kamu görevlisi olan vergi inceleme elemanlarının, görevleriyle bağlantılı olarak öğrendikleri bütün suçları ilgili makamlara bildirmesi TCK'nın 279. maddesinin amir hükmüdür ve VUK'un 367'nci maddesinde yapılan düzenleme olmasa dahi, vergi inceleme elemanlarının vergi kaçakçılık suçlarını Cumhuriyet Savcılıklarına bildirmeleri TCK'nın 279. maddesi hükmüne göre zorunludur.” Azmi Demirci, “Vergi Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde (Vergi Suçu Raporlarında) Aranan ‘Mütalaa Şartı’nın Hukuka Aykırılığı”, **Vergi Dünyası**, S:405, Mayıs 2015.

¹⁸⁶ Serkan Ağar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter Ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Ankara, Seçkin, 2016, s.339.; Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, s. 34.; Mümin Güngör, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, **TAAD**, Yıl:11, Sayı:44, Ekim 2020, s.286.; Özcan, **a.g.e.**, s.519.;

¹⁸⁷ Candan'a göre ise “Bildirim görevinin gereklerinin yerine getirilmemesi, duruma göre; TCK'daki görevi ihmal veya kötüye kullanma suçunu oluşturur.” Candan, **a.g.e.**, s.411.

maddesindeki “Görevi kötüye kullanma”¹⁸⁸ suçundan sorumluk doğabilecektir¹⁸⁹. İkinci durumda ise söz konusu inceleme elemanları hazırladıkları vergi suçu raporu ile suçu, vergi dairesi başkanlığına veya duruma göre defterdarlığa bildirmiş, ancak bu merciler haberdar oldukları suçu yetkili makamlara bildirmemiş olabilir. Bu takdirde vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığı hakkında TCK’nın 279. maddesi gereğince sorumluluğa gidilmesini gerektirebilecektir¹⁹⁰.

Ayrıca bildirim mecburiyetine aykırı hareket edilmesi TCK uyarınca adli sorumluluklarının yanında; bildirim yükümlüğünü yerine getirmeyenlerin kamu görevlisi olması sebebiyle haklarında 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu¹⁹¹ uyarınca idari sorumluluk da doğurabilecektir¹⁹².

2. Soruşturma Makamının Suçtan Sair Suretle Haberdar Olması

Muhasebe hilesi suçunun, vergi incelemesi esnasında tespit edilip soruşturma makamına bildirilmesi dışında savcılık makamınca doğrudan öğrenilmesi de imkân dahilindedir. Diğer bir deyişle suç, Cumhuriyet başsavcılığına ya da kolluk görevlilerine ihbar ve şikâyet yoluyla bildirilebilir ya da savcılık, basın ve sair yollarla suç işlendiğinden doğrudan haberdar olabilir¹⁹³.

Soruşturma makamının, muhasebe hilesi suçu işlendiğini doğrudan haberdar olması halinde takip etmesi gereken kovuşturma ve soruşturma usulü, VUK’un 367. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında ortaya konulmuştur¹⁹⁴. Adı geçen maddenin

¹⁸⁸ Görevi kötüye kullanma suçunun cezası; kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır (TCK m.257/f.1-2).

¹⁸⁹ Özcan, **a.g.e.**, s.520.

¹⁹⁰ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, s. 34.; Özcan, **a.g.e.**, s.520.
¹⁹¹ 23/7/1965 tarih ve 12056 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹² Yiğit, **a.g.e.**, s.170.

¹⁹³ Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s.331.; Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, s. 28.

¹⁹⁴ Özcan, **a.g.e.**, s.506.;

ikinci bendinde geçen “sair suretle ittila” tabiri VUK’un 367. maddesinin birinci fıkrasında yer alan haller dışında, cumhuriyet başsavcılığının suçu öğrenmesine hizmet eden bütün halleri ifade etmektedir¹⁹⁵.

Esasen herhangi bir suçun işlendiğini öğrenen Cumhuriyet savcısının, “mecburilik ilkesi” gereği derhal soruşturmaya başlayarak kamu davasının açılmasına yer olup olmadığına karar vermek üzere işin gerçeğini araştırması gerekmektedir (CMK. m.160/f.1). Bu soruşturma esnasında elde edilen deliller suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyor ise savcılık makamınca kamu davası açılır (CMK. m.170/f.2). Bu husus kaçakçılık suçları dışında kalan bütün vergi suçları için genel geçerli bir usul hükmünü ifade etmektedir. Ancak kanun koyucu kaçakçılık suçlarının işlendiğini sair suretle öğrenen savcılık makamının izleyeceği yol hususunda ayrı bir usul belirlemiştir¹⁹⁶.

Buna göre muhasebe hilesi suçu işlendiğine dair ihbar alan veya bir başka suçu soruştururken aynı zamanda muhasebe hilesi suçunun da işlendiğini öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı, VUK’un 367. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca hemen ilgili vergi dairesine bilgi vererek inceleme yapılmasını isteyecektir¹⁹⁷. Savcılık tarafından incelemenin talep edileceği “ilgili vergi dairesi” ise vergiyi tarha yetkili, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir¹⁹⁸.

Suçtan haberdar edilen vergi dairesince yapılacak incelemenin neticesi bildirilinceye kadar savcı, yeterli delil ve şüpheyeye sahip olsa bile VUK’un 367. maddesinin üçüncü fıkrasındaki hüküm gereği iddianame hazırlamayacak¹⁹⁹ ve kamu davası açamayacaktır²⁰⁰. Ancak buradan savcılık makamının vergi dairesince

Kaçakçılık suçlarının işlendiğini sair suretle ittila olan savcı durumdan vergi idaresini haberdar eder. Vergi idaresince inceleme yapılmasını ister (VUK m.367/2). Yapılan incelemenin savcılığa bildirimiyle kamu davası açılabilir (VUK m.367/3).

¹⁹⁵ Özcan, **a.g.e.**, s.507.

¹⁹⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.366.

¹⁹⁷ Donay, **a.g.e.**, s.71.; Çavuş, **a.g.e.**, s.172.

¹⁹⁸ Bekir Baykara, “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2004, (Çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-sucu-raporu-ve-vergi-ceza-muhakemesindeki-yeri-3304>, 31 Ağustos 2021.

¹⁹⁹ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, s.16.

²⁰⁰ **Yargıtay, 11. C.D., 23.02.1989 Tarih ve E.1988/6394, K.1989/1042 Sayılı Kararı: “VUK’un 367/2 maddesi gereği kaçakçılık suçu işlendiği hususunu öğrenen savcılığın, ilgili vergi idaresine haber vererek inceleme talep etmesi, incelemenin savcılığa bildirimiyle kamu davası açılabilmesi**

yapılacak inceleme sonuçlanıncaya kadar hiçbir soruşturma yapmayacağı anlaşılmamalıdır²⁰¹. Çünkü vergi dairesince yapılan inceleme, savcılığın ve onun emri altındaki kolluk görevlilerinin suçla ilgili bilgi ve delil toplamasına engel bir durum değildir. Hatta savcı şartlar oluşmuş ise tutuklama ve diğer bütün tedbirlerinin uygulanmasını sağlayacaktır²⁰². Görüldüğü üzere vergi dairesinden talep edilen inceleme neticesinin gelmesi sadece dava açılmasıyla geçilen kovuşturma aşamasına geçişi engelleyen bir özellik arz etmektedir. Bu bağlamda savcının vergi dairesi dışında, belirlediği bilirkişiden, Hazine ve Maliye Bakanlığından alacağı inceleme raporuyla dava açması da mümkün görülmemektedir²⁰³.

Sair suretle suç işlendiğinden haberdar olan savcılığın izleyeceği usul hükümlerinin düzenlendiği VUK'un 367. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrası incelendiğinde aynı maddenin birinci fıkrası gibi açık ve ayrıntılı ifadeler içermediği söylenebilir. Bahse konu maddenin ikinci fıkrasında savcının vergi dairesinden talep edeceği “inceleme”nin ne tür bir inceleme olduğu açık değildir. Bu hususta doktrinde anılan maddenin ikinci fıkrasında yer alan inceleme ifadesinin, birinci fıkrada belirtilen vergi incelemesinden farklı olduğu yönünde görüşler bulunurken²⁰⁴; bahse konu fıkrada yer alan “inceleme” tabiri ile vergi incelemesinin kastedildiğine yönelik görüşler de bulunmaktadır²⁰⁵.

Problem teşkil eden bir diğer husus, vergi dairesince yapılacak inceleme neticesinin savcılığa bildiriminde, ilgili komisyondan mütalâa alınmasının gerekli olup olmadığıdır.

gerekirken, mali polis tarafından yapılan suç duyurusuna istinaden açılan kamu davasına devamla hüküm kurulması, kanuna aykırıdır.” (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/1989-1042/9-Ceza-Dairesi-1988-6394-E,-1989-1042-K,-23021989-T_xxvid301363_xxmid301363_search#301363, 31 Ağustos 2021.

²⁰¹ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.130.

²⁰² Özcan, **a.g.e.**, ss.507-508.

²⁰³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.367-368.

²⁰⁴ İlgili fıkrada sadece genel olarak incelemiden bahsedilmiş, incelemenin ‘vergi incelemesi’ olması gereğinden bahsedilmemiş olduğu yöndeki görüşler için bkz. Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, ss. 30-32.; Özcan, **a.g.e.**, s.509.

²⁰⁵ Savcılığın, hemen ilgili vergi dairesine haber vererek, vergi incelemesi yapılmasını istemesi gerektiği yöndeki görüşler için bkz. Karakoç, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının ‘Mütalâa’ Şartına Bağlı olması”, (Çevrimiçi) 31 Ağustos 2021.; Güngör, **a.g.m.**, s.280.; Baykara, “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, (Çevrimiçi) 31 Ağustos 2021.

VUK'un 367. maddesinin birinci fıkrasında vergi inceleme neticesinde tespit edilen suçların bildiriminde rapor değerlendirme komisyonlarından mütalaa alınmasına yönelik açık bir hüküm yer alırken; aynı maddenin ikinci ve üçüncü fıkrasına göre yapılacak bildirimlerde mütalaa şartının arandığına dair herhangi bir ifadenin bulunmadığı görülmektedir. Kanun koyucu görüş yazısının mütalaa alınarak savcılığa bildirilmesini isteseydi ya bunu birinci fıkra da olduğu gibi açıkça belirtir veya bir üst fıkra ya yollama yapardı²⁰⁶. Dolayısıyla vergi dairesince incelemenin yapılması, neticenin Cumhuriyet başsavcılığına yazı ile bildirilmesi yeterlidir²⁰⁷. Ancak vergi dairesinin savcılığa sunduğu bu yazısının bazı özellikler taşıması da beklenir. Bunlar suçun unsurlarını gösterir şekilde yer, zaman, işleniş şekli, şüpheli ya da şüpheliler, deliller ve kanuni dayanağı gibi hususların gösterilmesidir²⁰⁸.

Savcı, görüşün intikalinin ardından delilleri ve dosyayı inceleyerek yeterli görmesi durumunda kamu davasını açabilir; yetersiz görmesi halinde ise takipsizlik kararı verebilir²⁰⁹. Dolayısıyla vergi dairesinden gelen yazının içeriği ne yönde olursa olsun savcıcıyı bağlamamaktadır²¹⁰.

Vergi dairesinden inceleme talep edilmeden kamu davası açılmış olma ihtimalinin de ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu takdirde mahkeme, dava şartı olan ilgili vergi dairesinin görüşünü beklenmek üzere “durma” kararı verecektir²¹¹. Şartın gerçekleşmemesi durumunda ise yine aynı fıkra hükmüne göre “kamu davasının düşürülmesi” kararı verilir²¹². Bununla birlikte istenen inceleme neticesinin bildirilmemesi halinde, vergi dairesi çalışanlarının memur statüsünde olduğu göz önüne alındığında, bu görevi yerine getirmeyenler hakkında TCK'nın 257.

²⁰⁶ Özcan, **a.g.e.**, s.510.; Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, s.31.

²⁰⁷ Özcan, **a.g.e.**, s.510.

²⁰⁸ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, s.30.

²⁰⁹ Yiğit, **a.g.e.**, s.171.; Ok, Gündel, **a.g.e.**, s.20.

²¹⁰ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, s.30.

²¹¹ TCK'da öngörülen düşme sebeplerinin varlığı ya da soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hallerinde, davanın düşmesine karar verilir. Ancak, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşılırsa; gerçekleşmesini beklemek üzere, durma kararı verilir (CMK m.223/f.8).

²¹² Çavuş, **a.g.e.**, s.172.

maddesinin ikinci fıkrası gereği “görevi kötüye kullanma” suçu söz konusu olabilecektir²¹³.

3. Soruşturulan/Kovuşturulan Kişi Dışındakiler İçin Mütalâa

Kanun koyucu 15.04.2022 tarihinde 7394 sayılı Kanunla kaçakçılık suçlarının takip usulüne dair VUK’un 367. maddesine yeni bir fıkra ekleyerek düzenlemeye gitmiştir. Bahse konu düzenlemeye göre mütalâa kapsamındaki fiilin, bir başka kimse tarafından ya da bir başka kişiyle beraber işlendiğinin; suçun soruşturulması ya da kovuşturulması esnasında öğrenilmesi durumunda bu kimse için mütalâa alınması ve rapor hazırlanması gerekli değildir.

Buna göre gerek vergi müfettişlerince yapılan tespitlerin bildiriminde mütalâa alma şartı gerekse savcılık makamının suçu sair suretle öğrenmesi halinde ilgili vergi dairesinden inceleme yapmasının gerekliliği devam etmektedir. Ancak mevcut mütalâa ya da inceleme sonrası devam eden soruşturma ya da kovuşturmalara konu kimseler dışında yeni şüpheliler için tekrar mütalâa ya da rapor alınma mecburiyeti bulunmamaktadır.

B. Cezalandırmada Görevli ve Yetkili Mahkeme

Herhangi bir dava ancak görevli ve yetkili mahkeme tarafından karara bağlanabilir²¹⁴. Bu sebepten muhasebe hilesi suçunda görevli ve yetkili mahkemelerin neler olduğu üzerinde durulacaktır.

1. Görevli Mahkeme

Muhasebe hilesi suçunu işleyenlerin hangi mahkemelerde muhakeme edileceklerinin belirlenmesi önem arz eden bir husustur. Kaçakçılık suçlarına bakacak görevli mahkemeye dair VUK’da ayrıca bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu itibarla görev hususu 5235 sayılı Adlî Yargı Ve İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun²¹⁵ hükümlerine

²¹³ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, ss.36-37.

²¹⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.355.

²¹⁵ 07.10.2004 tarih ve 25606 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

göre belirlenecektir²¹⁶. Bahse konu kanunun 2. maddesine göre adli yargının ilk dereceli mahkemeleri hukuk ve ceza mahkemelerinden; ceza hukuku bağlamında suç sayılan fiillerin muhakemesinin yapıldığı ceza mahkemeleri ise aynı kanunun 8. maddesine göre “asliye ceza”, “ağır ceza” ve “özel kanunlarla kurulan diğer ceza mahkemeleri”nden meydana gelmektedir.

5235 sayılı kanunun 11. maddesinde asliye ceza mahkemesinin görevleri “*Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, sulh ceza hâkimliği ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerince bakılır.*” şeklinde ifade edilmiştir. Yine aynı kanunun 12. maddesine göre “*Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, yağma, irtikâp... gibi bazı suçlarla, ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlere bakmakla*” ağır ceza mahkemeleri görevlendirilmiştir²¹⁷. Ayrıca bahse konu kanunun 14. maddesinde “*mahkemelerin görevlerinin belirlenmesinde ağırlaştırıcı ve hafifletici sebepler gözetilmeksizin kanunda yer alan suçun cezasının üst sınırı göz önünde bulundurulur*” hükmü ile görevli mahkemelerin tayininde kanunda öngörülen cezanın üst sınıra bakılacağı kabul edilmiştir²¹⁸.

Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi suçunu işleyenlerin yukarıda belirlenen sınırlar dahilinde ceza mahkemelerince yargılanacağı muhakkaktır. Buradan hareketle suçun düzenlendiği VUK’un 359. maddesinin (a) fıkrasının son paragrafında, suç için ön görülen cezanın üst sınırının on yıldan az (beş yıla kadar) olması göz önüne alındığında, muhakeme görevinin ceza mahkemeleri içerisinde “asliye ceza mahkemeleri”ne ait olduğu sonucuna ulaşılmaktadır²¹⁹.

Hâkimler ve Savcılar Kurulu Başkanlığı, asliye ceza mahkemeleri arasında uygulama birliğini sağlamak, verimlilik ve etkinliğin artırılmak amacıyla Vergi Usul

²¹⁶ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.161.; Donay, **a.g.e.**, s.55.

²¹⁷ Diğer ceza mahkemeleri ise 5235 sayılı kanunun 13. maddesine göre özel kanunlarla belirlenen dava ve işleri görür.

²¹⁸ Taştan, **a.g.e.**, s.135.; Donay, **a.g.e.**, ss.55-56.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.355-356.; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, ss.158-161.

²¹⁹ Uğur, Elibol’a göre vergi suçları için görev alanı daraltılmış, ihtisas mahkemeleri kurulmalıdır. Gerekçeleri için bkz. Uğur, Elibol, **a.g.e.**, ss.162-163.

Kanunu kapsamına giren suçların görülmesinde ihtisas mahkemeleri belirlemiştir.

Buna göre;

- “a) İki veya dört asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 2 numaralı,*
 - b) Üç asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 3 numaralı,*
 - c) Beş veya daha fazla (ondan az) asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 5 numaralı,*
 - d) On veya daha fazla asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 10 numaralı,*
 - e) Yirmi veya daha fazla asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 10 ve 11 numaralı,*
 - f) Otuz veya daha fazla asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 10, 11 ve 12 numaralı,*
 - g) Kırk veya daha fazla asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 10, 11, 12 ve 13 numaralı,*
 - h) Elli beş veya daha fazla asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 ve 17 numaralı,*
 - i) İş yoğunluğu gözetilerek; Büyükçekmece 10, 11 ve 12, Küçükçekmece 10, 12, 13 ve 14 numaralı asliye ceza mahkemeleri”*
- görevlendirilmiştir²²⁰.*

2. Yetkili Mahkeme

Yetkili mahkeme kavramı, davanın coğrafi bakımdan hangi yerdeki mahkeme tarafından görüleceğini ifade eder. Muhasebe hilesi suçunun muhakemesinde yetkili mahkemeler, mükelleflerin kayıtlı bulundukları vergi dairesinin bulunduğu yerdeki mahkemelerdir. Buna göre Bursa mahkemesinin yargı çevresi içerisinde bulunan Yıldırım Vergi Dairesi mükelleflerinin muhasebe hilesi suçu bakımından ceza davalarına bakmaya Bursa Mahkemesi yetkili mahkeme olacaktır²²¹.

C. Ceza Mahkemesi ve Vergi Cezalarını Uygulayacak Makam ve Mercilerin Kararlarının Birbirine Etkisi

Vergi kaybına da sebebiyet verilen muhasebe hilesinde, suçun meydana gelip gelmediğinin araştırılması ceza mahkemelerinde; vergi kaybından dolayı kesilen vergi ziyayı cezasının denetlenmesi ise vergi mahkemelerince yapılmaktadır. Bu takdirde

²²⁰ 25.11.2021 tarih ve 1227 sayılı, Hakim ve Savcılar Kurulu Birinci Daire Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/30112021092825112021-1227pdf.pdf>, 10 Ocak 2022.

²²¹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.356.

aynı fiil sebebiyle biri ceza mahkemesi ve diğeri vergi mahkemesi olmak üzere iki farklı mahkemede yargılama söz konusu olabilmektedir²²².

Bu durumda hem mali hem de adli ceza öngörülen muhasebe hilesi eyleminde ceza mahkemesi kararlarının, vergi idaresinin kararlarını etkileyip etkilemeyeceği; diğer taraftan idarenin kararının ya da idarenin bu vergi cezasına yönelik kararını inceleyip karara bağlayan vergi mahkemesi kararlarının ceza hâkimini bağlayıp bağlamayacağı gündeme gelmektedir.

Konuyla ilgili VUK'un iptal edilen 367. maddesinin son fıkrasında ceza mahkemelerinin verecekleri kararın vergi cezalarını tatbik edecek idari makamların kararları üzerinde bir etkisinin olmadığı; aynı şekilde idari makam ve mercilerin verecekleri kararın da ceza hâkimliğini bağlamayacağı yönünde hüküm yer almaktaydı.

Bahse konu fıkranın 4.11.2021 tarihinde Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmesi, muhasebe hilesi sebebiyle yürütülen davalarda adli ve idari makam ve mercilerin kararlarının birbirine etkisinin nasıl olacağının incelenmesini gerektirmektedir

1. Ceza Mahkemesi ile Vergi İdaresi Kararlarının Birbirine Etkisi

Muhasebe hilesi suçundan dolayı ceza mahkemesi tarafından hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi durumunda, bu hal vergi idaresinin vergi ziyayı ya da usulsüzlük cezalarından birini ayrıca uygulamasına mâni değildir²²³. Bahse konu husus VUK'un 359. maddesinin son fıkrasında²²⁴ ve 367. maddesinin 6. fıkrasında²²⁵ açıkça düzenlenmiştir.

²²² M. Ezhan Doğrusöz, "Vergi Mahkemesi Ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi Sorunu", (Çevrimiçi) <https://www.bumindogrusoz.com/article/verg-mahkemes-ve-ceza-mahkemes-kararlarinin-b>, 04 Ekim 2021.

²²³ Erman, **Vergi Suçları**, s.88.

²²⁴ Kaçakçılık fiillerini işleyenlere 359. maddedeki cezaların tatbiki, 344. maddedeki cezanın (vergi ziyayı) da ayrıca kesilmesine engel değildir (VUK. m.359/f.son).

²²⁵ Kaçakçılık fiilleri sebebiyle bir ceza verilmesi, vergi ziyayı ya da usulsüzlük cezasının da uygulanmasına engel değildir (VUK. m.367/f.6)

Aynı durum ceza mahkemesi için de söz konusudur. Yani idarenin söz konusu olan kaçakçılık fiili için vergi ziyayı oluşmadığı için herhangi bir mali ceza vermemiş olması ceza hâkiminin mahkûmiyet kararı vermesine engel değildir. Çünkü ceza hâkimi bütün delilleri serbestçe değerlendirip suçun unsurlarının bulunup bulunmadığını araştırarak idarenin vergi suçu raporu ve mütalaasındaki nitelendirmesine bağlı kalmadan kararını verecektir.²²⁶ Bu durum aynı zamanda muhasebe hilesi suçunun meydana gelmesinde vergi ziyayı neticesinin aranmamasının bir sonucu olarak görülebilir.

Muhasebe hilesi suçu sebebiyle hem mali hem de adli cezanın ayrı ayrı uygulanmasına yönelik bir engel bulunmadığı, bir noktaya kadar vergi idaresi ile ceza mahkemesi kararlarının birbirini etkilemediği görülmektedir.

VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasındaki hüküm gereğince vergi ziyasına, aynı kanunun 359. maddesinde düzenlenen fiillerle sebebiyet verilmesi halinde uygulanacak vergi cezası üç katına çıkmaktadır. Bununla birlikte ceza mahkemesinin mahkûmiyet kararı yerine düşme veya beraat gibi farklı kararlar vermesi vergi idaresinin bu üç katı ceza kararına etkileri ayrıca değerlendirilmelidir.

Açılan kamu davasında, muhakeme şartının sağlanmadığı gerekçesiyle berat veya düşme kararı verilebilir. Ancak kamu davasına konu muhasebe hilesi eylemi sebebiyle bir vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olabilir. Bu durum da beraat veya düşme kararına rağmen, idarece davranış unsurunun gerçekleştiğinin tespit edilmesi halinde üç katı vergi ziyayı cezası uygulanabilecektir. Çünkü mahkeme burada fiilin varlığı veya yokluğu yönünde bir tespitten ziyade dava şartının oluşmadığı yönünde bir karar vermiştir²²⁷.

Ancak ceza mahkemesi fiilin suç olmadığı yönünde bir tespitte bulunmuş ise bu durumun vergi idaresinin üç katı vergi cezası uygulamasına engel teşkil edeceği düşünülmektedir²²⁸. Örneğin, ceza mahkemesinin dava konusu işlemlerin VUK'un 359. maddesi kapsamındaki hesap ve muhasebe hilesi olmadığı, basit muhasebe

²²⁶ Çavuş, **a.g.e.**, s.178.; Yiğit, **a.g.e.**, s.180.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.369-370.

²²⁷ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.181.; Bayar, **a.g.e.**, ss.165-166.

²²⁸ Donay, **a.g.e.**, ss.77-78.; Bayar, **a.g.e.**, s.166.

hataları olduğu yönündeki kararı; aynı fiilin vergi ziyaına da sebebiyet vermesi halinde 344. maddenin ikinci fıkrası uyarınca kesilecek vergi ziyai cezasının miktarını etkileyecek, mükellefin taksirinin de olmadığını ispatlayamamış olması şartıyla vergi ziyai bir katı olarak uygulanacaktır²²⁹. Aksinin kabulü kesin hüküm otoritesinin bağlayıcılığının zarar görmesine sebep olabilecektir²³⁰.

2. Anayasa Mahkemesinin 4.11.2021 Tarihli İptal Kararı Sonrasında Ceza Mahkemesi İle Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi

Vergi incelemesi esnasında, “hesap ve muhasebe hilesi” suçu işlendiğinin tespiti halinde vergi suçu raporu ve mütalaa ile birlikte Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir²³¹. Bahse konu tespitte vergi ziyayında olduğu gerekçesiyle ceza mahkemesi kararı beklenilmeden mükellefe üç katı vergi ziyai cezasının uygulanması durumunda; mükellefin kesilen üç katı vergi cezasını vergi mahkemesine taşıması halinde hem vergi mahkemesinde hem de ceza mahkemesinde aynı fiile ilişkin yargılama ve bu iki ayrı yargılamadan çıkan kararların etkileşim sorununun ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

VUK’un 367. maddesinin son fıkrasının geçerli olduğu dönemde, hükümdeki “makam ve merciler” ifadesinden yola çıkarak, kuralın sadece vergi idaresi ile ceza mahkemesi kararları arasında geçerli olacağı; vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi kararları arasında etkileşime uygulanmayacağı şeklinde görüşler bulunmaktaydı²³². Anayasa Mahkemesi de 22.11.2012 tarihli kararında bu doğrultuda içtihat etmişti²³³.

²²⁹ Turgut Candan, “Ceza Mahkemesinin Kararının Vergi Cezalarına Etkisi”, (Çevrimiçi) https://turgutcandan.com/2022/02/20/ceza-mahkemesinin-kararinin-vergi-cezalarina-etkisi/#_ftnref5, 08 Kasım 2022

²³⁰ Ahmet Emrah Geçer, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler:2019/4E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı Ve 7394 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler”, **İMHFD**, C.7, S.13, 2022, s.292.

²³¹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.365.; Çavuş, **a.g.e.**, s.181.; Candan, **Vergisel Kabahatler Ve Suçlar**, s.138.

²³² Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi Ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.49, Sayı:1, Yıl:2000, ss.88-89.; Taştan, **a.g.e.**, ss.178-179.

²³³ **Anayasa Mahkemesi, 22.11.2012 Tarih ve E.2012/136, K.2012/181 Sayılı Kararı**: “...İtiraz konusu kuralda yer alan, 'bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı olan vergi cezalarını

Ancak doktrinde ağırlık görüş, aynı fiile ait ceza ve vergi mahkemelerince verilen kararların birbirini etkilemeyeceği yönündeydi²³⁴. Yargıtay yerleşik içtihatlarında²³⁵ da vergi mahkemesinden çıkacak kararı esas alarak ceza hâkiminin beraata veya mahkûmiyete hükmetmesi, eksik hüküm olarak kabul edilmekteydi²³⁶. Danıştay ise bir kararında ceza mahkemesinin berat kararını esas alarak üç katı tutarda vergi cezasının bir katını aşan kısmını iptal eden vergi mahkemesi kararını isabetli bulmamıştır²³⁷.

Karşılıklı bağlamazlık kuralının mutlak suretle uygulanması halinde aynı fiilin her iki yargılama sonucunda çelişen kararların ortaya çıkmasına sebep olduğu görülmektedir. Bu durum ise Anayasa’da güvence altına alınan adil yargılanma hakkını ihlal edici sonuçların doğmasına sebep olabilmektedir²³⁸.

Anayasa Mahkemesi, karşılıklı bağlamazlık kuralı olarak da ifade edilen VUK’un 367. maddesinin son fıkrasındaki hüküm;

“Kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine yönelik yürütülen yargılama/cezalandırma süreçlerinde, herhangi birinin diğerinden önce kesinleştiği ve birlikte başlayan ve başlangıçta bir süre paralel devam eden süreçlerin sonrasında zamansal bakımdan tamamen bağlantısız bir biçimde yürütülmesinin mümkün olduğu; itiraz konusu kural ile yargılama/cezalandırma süreçlerinde verilen kararların karşılıklı olarak karar verici birimleri bağlamayacağı hüküm altına alınmakla bu bağlantı eksikliği

uygulayacak makam ve merciler' ibaresiyle idari makam ve mercilerin kastedilmekte olduğu, vergi veya İdare mahkemesi ya da yargı yetkisini kullanan diğer bir mahkemenin kastedilmediği açıktır.” (Çevrimiçi) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2012/181>, 04 Ekim 2021.

²³⁴ Bkz. Hızlı, **a.g.e.**, s.46.; Yiğit, **a.g.e.**, ss.180-181.; Donay, **a.g.e.**, s.80.; Bayar, **a.g.e.**, s.164.; Şenyüz, **a.g.e.**, ss.361-362.; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.181.

²³⁵ **Yargıtay, 11. C.D., 24.3.2005 Tarih ve E.2004/2427, K.2005/1383 Sayılı Kararı**: “...yargıç huzurunda kimliği tespit edilmeyen ve yemini yaptırılmayan bilirkişinin isabetsiz raporuna ve ceza hakimini bağlamayan vergi mahkemesi kararına dayanılarak yazılı şekilde hüküm kurulması, hukuka aykırıdır.” (Çevrimiçi) <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2004-2427.htm&kw=vergi+mahkemesi+kararı+&cr=yargitay#fm>, 14 Eylül 2021.

²³⁶ Bayar, **a.g.e.**, s.164.

²³⁷ **Danıştay, 7. D., 25.2.2021 Tarih ve E.2018/2630, K.2021/1236 Sayılı Kararı**: “213 sayılı Kanun’un 367. maddesinin son fıkrasında, ceza mahkemesi kararlarının, vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmayacağı, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağını düzenlenmiş olup, 213 sayılı Kanun’un vergi ziyaı cezası uygulanmasına ilişkin hükümleri çerçevesinde uyumsuzluğun bu yönden esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, ceza mahkemesince verilen beraat kararı hükme esas alınarak üç kat tutarında kesilen vergi ziyaı cezasının vergi aslının bir katını aşan kısmının iptali yolundaki hüküm fıkrasında hukuki isabet bulunmamaktadır.” (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 10 Kasım 2022.

²³⁸ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.180.

daha da pekiştirdiği; bunun da ötesinde kuralın gerek idare ve gerekse yargı organlarınca bu eksikliğin giderilmesini ve süreçlerin bir bütünün parçası olacak biçimde bağlantılı olarak yürütülmesini sağlamaya imkân tanımadığı; aynı fail tarafından aynı fiille işlenebilen vergi kaçakçılık suçuyla kabahatlerine dair yargılama/cezalandırma safahatları sonucunda uygulanacak yaptırım konusunda herhangi bir şekilde ve seviyede bağlantı kurulmasını sağlayacak güvencelere yer vermediği; söz konusu süreçlerin hakkaniyete uygun yürütülmesini engelleyebilecek nitelikte olduğu; kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşmasını engellemek amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınmasını engellemekte, süreçler arasında etkileşime izin vermemekte ve ilgili kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskinin arttığı hallerde dengeleyici mekanizmaların uygulanabilmesine imkân tanımadığı, dolayısıyla adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık oluşturabileceği”²³⁹

gerekçesiyle iptal etmiştir.

Yüksek mahkemenin iptal kararındaki 367. maddesinin son fıkrasındaki kuralın vergi ve ceza mahkemeleri kararları arasındaki bağlantıya engel olduğunu görüşü ile 22.11.2012 tarihli kararındaki bahse konu kuralın sadece idari makam ve mercileri kapsadığı yönündeki içtihadını değiştirdiği şeklinde yorumlanabilir²⁴⁰.

Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararı sonrasında vergi ve ceza mahkemesi kararları arasında etkileşimin önünün açıldığı düşünülebilir. Ancak aynı fiilden dolayı vergi cezalarındaki uyumsuzlığa bakan vergi mahkemeleri ile kaçakçılık suçlarının kovuşturulduğu ceza mahkemeleri arasında etkileşimin nasıl yürütüleceği hususunda mevzuatımızda açıklık bulunmamaktadır²⁴¹. Nitekim Anayasa Mahkemesi iptal kararında bu eksikliğe “Başlangıç aşamaları sonrasında yargılama süreçleri tamamen birbirinden bağımsız olarak yürütülmekte olup süreçler arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde herhangi bir tekrarın oluşmasını engelleyecek bir etkileşime gerek dava konusu kuralda gerekse diğer kurallarda yer verilmemiştir.” demek suretiyle dikkat çektiği düşünülmektedir²⁴².

²³⁹ Anayasa Mahkemesi, 4.11.2022 tarih ve E.2019/4, K.221/78 sayılı kararı, 9.3.2022 tarih ve 31773 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²⁴⁰ Yunus Emre Yılmazoğlu, “Anayasa Mahkemesi’nin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan İdari Davalara Etkileri”, **Ankara Barosu Dergisi**, C.80, S:3, 2022, ss.260-262.

²⁴¹ Geçer, **a.g.m.**, s.286.

²⁴² Anayasa Mahkemesi, 4.11.2022 Tarih ve E.2019/4, K.221/78 Sayılı Kararı, m.81.; Geçer, **a.g.m.**, s.301.

Aynı fiile dair biri ceza diğeri vergi mahkemesinde görülen yargılama süreçlerinde etkileşimin nasıl sağlanacağı doktrinde ele alınmış ve farklı çözüm önerileri getirilmiştir.²⁴³ Bu görüşlerden ilki “uzman kuruluş ve mahkeme olan vergi organlarıyla vergi mahkemesinin fiilin vasfına dair kararlarının ceza mahkemesini bağlayacağının kabulü icap eder.”²⁴⁴ şeklindedir. Bir diğer görüşe göre “aynı fiil sebebiyle doğan ihtilafın bir bakımdan ceza diğer bakımdan vergi mahkemesinde muhakemesi durumunda ceza mahkemesinin izleyeceği en isabetli yol ‘bekletici sorun sayma’ ve vergi mahkemesinin kararını beklemesidir”²⁴⁵. Bir başka görüşe göre “ihtisas mahkemesi niteliğindeki vergi mahkemelerinin, vergi kaçakçılığı konusundaki nitelendirmeleri ve vergi ziyası konusundaki kararları ceza mahkemesince dikkate alınmalıdır.”²⁴⁶ Doktrinde ki bir diğer görüşe göre “aynı fiil hakkında farklı makamlar tarafından birbirine uyumsuz kararlar çıkmasının önüne geçmek için kanun değişikliği yapılarak, vergi suç ve kabahatlerinin vergi mahkemelerinin bünyesinde özel bir ihtisasa sahip ‘vergi ceza mahkemesi’ kurulması gerekir.”²⁴⁷ Bir başka görüşe göre ise “kaçakçılık suçu için hem mali hem de adli ceza şeklindeki iki ayrı yaptırımın tek maddede toplanıp, bu suçlara ceza mahkemesinde bakılmasının sağlanması için bir düzenleme yapılması” bu tür çelişkili sonuçların önlenmesi için gereklidir²⁴⁸.

Başlangıç aşamaları bakımından birbirine paralel iki farklı yargılama süreçlerinin zamanla bağlantısız devam etmemesi, bir yargı yerlerince verilecek kararın diğer yargı yerlerince dikkate alınmasının sağlanması böylece kişi üzerinde aşırı külfette yol açılmaması, “non bis in idem” prensibine aykırı durumların oluşmaması adına kanun koyucunun içtihat oluşmasını beklemeden hukuki düzenleme yapmasında yarar vardır²⁴⁹.

²⁴³ Her ne kadar çözüm önerileri Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararından önceki döneme ait olsa da önemli olduğu düşünülmektedir.

²⁴⁴ Erman, **Vergi Suçu**, s.88.

²⁴⁵ Akkaya, **a.g.m.**, ss.92-93.

²⁴⁶ Yiğit, **a.g.e.**, s.180.; Çavuş, **a.g.e.**, s.179.

²⁴⁷ Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.141.

²⁴⁸ Hızlı, **a.g.e.**, s.46.

²⁴⁹ Candan’a göre “Yasal düzenleme olmadıkça, konuyu içtihadla çözümlenmesi zordur.” Turgut Candan, “Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Cezalarına Etkisi”, (Çevrimiçi) https://turgutcandan.com/2022/02/20/ceza-mahkemesinin-kararinin-vergi-cezalarina-etkisi/#_ftnref5, 08 Kasım 2022.

D. Muhasebe Hilesi Suçunun Cezası ve Cezaya Etki Eden Haller

1. Muhasebe Hilesi Suçunun Cezası

Muhasebe hilesi suçuna ilk VUK olan 5432 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği dönemde sadece idari nitelikli vergi cezası öngörülürken; daha sonra yapılan değişiklikle "hapis cezası", hapis cezasına eşit süre "ticaret, sanat ve meslek tatili" ve failin teşhir edilmesi amacıyla "hükümün ilanı" olmak üzere üç farklı ceza belirlenmiştir²⁵⁰.

1961 yılından itibaren yürürlüğe girmiş bulunan 213 sayılı VUK'da ise muhasebe hilesi suçu için öngörülen önceki yaptırım sistemi olan "hapis cezası", hapis cezası süresi kadar "ticaret, sanat ve meslek tatili" ve failin teşhir edilmesi amacıyla "hükümün ilanı" cezaları aynen benimsenmiş, sadece suçun teşebbüs ve tamamlanma halleri için farklı hapis süreleri belirlenmişti²⁵¹.

²⁵⁰ 5432 sayılı Kanun'da, 5815 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile değişiklik yapılmış ve muhasebe hilesi suçu için "Hileli vergi suçlarında ceza" başlığı altında EK MADDE-3'de "hapis cezası", "ticaret, sanat veya meslekten memnuiyet" ve "hükümün ilanı" olmak üzere üç tür yaptırım belirlenmiştir. Bu dönem muhasebe hilesi için tatbik edilecek hapis cezası süresi ise fiilin verginin tahakkuku için öngörülen sürenin sona ermesinden önce tespit edilip edilmediğine göre farklılık göstermekte idi. Buna göre eğer verginin tahakkuku için öngörülen sürenin sona ermesinden önce fiilin işlenmiş olduğu tespit edilmiş ise üç aydan bir yıla kadar; bu sürenin sona ermesinden sonra tespit edilmesi halinde ceza süresi bir yıldan üç yıla kadardı. Ayrıca mahkemece takdir edilen hapis cezasına ilaveten, verilen hapis cezası süresine eşit bir müddet fail hakkında "ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete" ve failin teşhir edilmesi amacıyla "hükümün ilanı" cezaları da öngörülmüştü. "Ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet" ve "hükümün ilanı" cezaları için bkz. Erman, **Vergi Suçları**, ss.76-79.

²⁵¹ Suç, verginin tarhı için kanunda öngörülen süreden önce meydana çıkarılmış ise "hileli vergi suçuna teşebbüs" suçu olarak nitelendirilen ve bir aydan bir yıla kadar hapis cezası; verginin tarhı için kanunda öngörülen süreden sonra meydana çıkarılmış ise "hileli vergi suçu" olarak nitelendirilen ve üç aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülen bir fiil olarak düzenlenmekteydi.

213 sayılı VUK'un yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar muhasebe hilesi suçunun yaptırımı sistemi 2365²⁵², 4008²⁵³, 4108²⁵⁴, 4369²⁵⁵, 5728,²⁵⁶ 5904²⁵⁷ ve 7394²⁵⁸ sayılı kanunlarla birçok defa değişikliğe uğramıştır; bu değişiklikler suçun cezasının düzenlendiği madde başlıklarının yeniden yazımı; suçun hapis sürelerinin değiştirilmesi; hapis cezasına ilaveten öngörülen ticaret, sanat ve meslek tatili ile hükmün ilanı cezalarının yürürlükten kaldırılması; fiilin verginin tahakkukundan önce tespiti halini ifade eden teşebbüs halinin kaldırılması şeklinde olmuştur²⁵⁹.

Nihai olarak geçerli olan yaptırım sistemimizde muhasebe hilesi suçunun dar anlamda suç olması sebebiyle bu suçu işleyenler hakkında hapis cezası ve şartların oluşması halinde ise ayrıca idari para cezası öngörülmektedir.

(1) Hapis Cezası

Kanun koyucu VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendinden sonra gelen paragrafda "Hakkında onsekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur."

²⁵² Bu kanunla hileli vergi suçuna teşebbüs, "kaçakçılığa teşebbüs"; hileli vergi suçu cezası ise "kaçakçılıkta hapis ve meslekten men cezası" olarak değiştirilmiş ancak ceza süreleri aynen korunmuştur.

²⁵³ 4008 sayılı Kanun ile ceza süreleri yeniden belirlenmiş, buna göre kaçakçılık suçlarının cezası 6 aydan 3 yıla; kaçakçılığa teşebbüs suçunda ise 3 aydan 1 yıla kadar olarak belirlenmiştir. Ayrıca "hükmün ilanı" yaptırımı, kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçları için; "ticaret, sanat ve meslek tatili" cezası ise sadece kaçakçılığa teşebbüs suçu için kaldırılmıştır.

²⁵⁴ 4108 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile kaçakçılık fiilleri arasında farklı hapis cezası süreleri belirlenmesi yoluna gidilerek "sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge" suçu ile "belgelerde tahrifat" suçları için üç yıldan beş yıla hapis cezası öngörülmüş; bununla birlikte muhasebe hilesi fiilinin de aralarında yer aldığı diğer kaçakçılık fiilleri için öngörülen altı aydan üç yıla kadar olan hapis cezası süresi değişmemiştir. Ayrıca kaçakçılık suçları için "ticaret, sanat ve meslek tatili" cezası yürürlükten kaldırılmıştır.

²⁵⁵ Kanunun 14. maddesiyle muhasebe hilesi fiili VUK'un 359/a-1 maddesinde düzenlenmiş; böylece hem fiile hem de cezasına yönelik hükümler aynı maddede hüküm altına alınmıştır. Suçun cezai müeyyidesi olan altı aydan üç yıllık hapis süresi korunmuştur. Ayrıca anılan 4369 sayılı Kanun'un 15. maddesiyle muhasebe hilesi suçunun verginin tahakkukundan önce tespiti halini ifade eden "kaçakçılığa teşebbüs" suçu kaldırılmıştır.

²⁵⁶ Kanunun 276. maddesi 359/a maddesinde düzenlenen suçlar için ceza alt sınırı altı aydan bir yıla çıkartılmış ancak üst sınır değiştirilmemiştir. Böylece muhasebe hilesi suçu işleyenler bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile muhatap olabileceklerdir.

²⁵⁷ Kanunun 23. maddesi ile 359/a maddesinde düzenlenen suç için ceza alt sınırı bir yıldan on sekiz aya çıkartılmış ancak üst sınır değiştirilmemiştir.

²⁵⁸ Kanunun 4. maddesiyle bu defa cezanın üst sınırında bir değişikliğe gidilmiştir. Ceza üst sınırı olan üç yıllık süresi, beş yıla çıkarılmıştır.

²⁵⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Özcan, a.g.e., ss.462-473.

demek suretiyle, muhasebe hilesi suçunu işleyenlerin muhatap olacağı cezayı belirlemiştir.

TCK'nın 50. maddesindeki hükme göre kısa süreli hapis cezalarının adli para cezalarına çevrilebilme imkânı bulunmaktadır. Kısa süreli hapis cezaları ise bir yıl ve daha az süreli hapis cezalarına denilmektedir (TCK. m.49/f.2). VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasında düzenlenen suçları işleyenlere öngörülen ceza alt sınırı, 5904 sayılı Kanun'un 23. maddesi ile on sekiz aya çıkarılmasından sonra, muhasebe hilesi suçunu işleyenlere verilecek hapis cezaların adli para cezasına çevrilmesi mümkün görünmemektedir²⁶⁰.

Ancak failin yanında suçun işlenmesinde maddi menfaati olmadan suça iştirak eden varsa bu kimselere verilecek ceza yarı oranında indirilebilecektir (VUK. m.360). Bu itibarla suça iştirak eden kimselere verilecek hapis cezasının adli para cezasına çevrilmesi mümkün görünmektedir²⁶¹.

Suç sayılan muhasebe hilesi fiiline karşılık öngörülen bu tür cezalar, hürriyeti bağlayıcı cezalar olup, Anayasa'nın 38. maddesinin onuncu fıkrasındaki *“İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz.”* hükmü gereği hapis cezalarına ancak mahkemelerce hükmedilebilir²⁶².

(2) İdari Para Cezası

Kanun koyucu, VUK'un 367. maddesinin beşinci fıkrasındaki *“359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”* hükmü ve aynı kanunun 359. maddesinin son fıkrasındaki *“Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”* hükmü ile aynı fiille vergi kabahati ve kaçakçılık suçunun birlikte işlenmesi halinde, hem suçtan dolayı hapis

²⁶⁰ Candan, a.g.e., s.399.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.426.

²⁶¹ Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, ss.117-118.

²⁶² Kanedi v.d., a.g.e., s.395.

cezasının uygulanmasına hem de kabahat sebebiyle idari yaptırımın uygulanmasına izin vermektedir²⁶³.

Esasen bir fiil hem suç hem de kabahat olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı müeyyide uygulanabilir. Ancak bahse konu fiile kabahatten dolayı yaptırım uygulanabilmesi suçtan dolayı bir müeyyide uygulanamadığı durumlarda söz konusu olabilecektir (KK m.15/f.3). Buna göre VUK'un 367. maddesinin beşinci fıkrasındaki hüküm ile aynı kanunun 359. maddesinin son fıkrasındaki hüküm, KK'nın 15. maddesinin üçüncü fıkrasıyla çelişiyor görünümündedir. Bu çelişik durum doktrinde VUK'un KK'na göre özel kanun olması ve düzenlemelerinin özel düzenleme olduğu dikkate alındığında hem suça ceza verilmesi hem de kabahate idari yaptırım uygulanabileceği istisnai düzenleme olarak yorumlanmaktadır²⁶⁴.

Buna göre muhasebe hilesi fiili sebebiyle kaçakçılık suçu işleyen faile adli cezanın yanında ayrıca idari nitelikli para cezalarının da uygulanması mümkün görünmektedir²⁶⁵.

İdari para cezalarından vergi ziyai cezasının uygulanabilmesi için VUK'un 359. maddesi kapsamındaki kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyaya yol açılması gerekmektedir. Fiil, vergi ziyaya sebebiyet vermemiş ise diğer şartların meydana gelmesi durumunda sadece adli ceza olan hapis cezası ile karşılanacaktır. Kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde uygulanacak ceza ise ziyaa uğratılan verginin üç katı; iştirak edenlere ise bir katıdır (VUK. m.340/f.2). Buna göre mükellef veya sorumlu, muhasebe hilesi fiiliyle vergi ziyaya da sebebiyet vermesi durumunda ziyaa uğratılan verginin üç katı; bu fiile iştirak edenler ise bir katı tutarında idari ceza ile muhatap olabileceklerdir²⁶⁶.

Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise vergi ziyayının ortaya çıkıp çıkmamasından bağımsız olarak uygulanan idari nitelikli bir yaptırımdır²⁶⁷. Buna göre

²⁶³ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç Ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82, Sayı:6, Yıl:2008, ss.2846-2847.

²⁶⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, dipnot:252, s.234.

²⁶⁵ Özcan, **a.g.e.**, s.475.; Çavuş, **a.g.e.**, s.181.

²⁶⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.129-138.; Çavuş, **a.g.e.**, s.181.; Candan, **a.g.e.**, ss.137-139. ; Bayar, **a.g.e.**, ss.162-166.

²⁶⁷ Özcan, **a.g.e.**, s.475.

muhasabe hilesi fiiliyle VUK'un 353. maddesinin altıncı fıkrasındaki²⁶⁸ hükmün ihlali söz konusu ise mükellef veya sorumluya özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün görünmektedir²⁶⁹.

(3) “Non Bis In Idem” İlkesi

Aynı fiil sebebiyle aynı kişi hakkında birden fazla dava açılmaması/hüküm verilememesi olarak ifade edilen “non bis in idem”; ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olup aynı kişinin aynı suçtan dolayı birden fazla kez cezalandırılmasını yasaklamaktadır²⁷⁰. Dayanağını İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne (İHAS) Ek 7 No'lu Protokol'un 4. maddesinden almaktadır²⁷¹.

Türkiye, bahse konu Ek 7 No'lu Protokol'u 14.03.1985 tarihinde imzalamış ve 10.03.2016 tarihinde 6684 sayılı Kanun ile onaylamıştır. 6684 sayılı Kanun 25.03.2016 tarihindeki 29664 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmasıyla Ek 7 Nolu Protokol, Türkiye bakımından 01.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girerek, Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası²⁷² uyarınca kanun hükmünde iç hukuk kuralı haline gelmiştir. Bununla birlikte Anayasa'nın anılan maddesi uyarınca aynı

²⁶⁸ VUK'da belirlenen muhasabe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasabeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara (40.000 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK. m.353/f.6).

²⁶⁹ Candan'a göre “Her ne kadar VUK'un 367. maddesinin altıncı fıkrasında adli ceza verilmesi vergi ziyaı veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına mani olmayacağı ifade edilse de aynı kanunun 359. maddesinin son fıkrasında sadece vergi ziyandan bahsedilmesi ile sınırlandırıcı bir düzenlemenin bulunduğu ve bu sebeple aynı fiil sebebiyle sadece vergi ziya cezası verilebileceği; genel veya özel usulsüzlük cezalarının verilemeyecektir.” Candan, **a.g.e.**, s.61.

²⁷⁰ Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul, Onikilevha, 2017, s.254.; Simay Doğmuş, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVII, Sayı:1, Yıl:2020, s.79.

²⁷¹ Madde 4:

“1. Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez.

2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olanak davanın yeniden açılmasını engellemez.

3. Sözleşmenin 15. maddesi çerçevesinde bu madde ile demiş olunan yükümlülüklerle aykırı hiçbir tedbir alınmaz.”

²⁷² Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır (Anayasa, m.90/f.5).

konuda kanunlar ile protokolün farklı hükümlerinden dolayı çıkan uyuşmazlıklarda protokol hükümlerinin esas alınması gerekecektir²⁷³.

Muhasebe hilesinde suçun unsurlarının tamam olması halinde hapis cezası ve bahse konu fiil vergi ziyasına da sebebiyet verilmiş ise mükellef veya sorumluya ayrıca idari nitelikli vergi cezası öngörüldüğü yukarıda ifade edilmişti. Aynı fiil sebebiyle hem adli hem de idari nitelik vergi cezası verilmesinin “non bis in idem” ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği tartışmalıdır.

Doktrinde bir görüşe göre “kaçakçılık fiilleri sebebiyle ceza mahkemesince verilecek hükmün tam manasıyla ceza özelliği taşıdığı; bunun yanında aynı kaçakçılık fiil sebebiyle bir vergi ziyayı meydana gelmişse faile ayrıca vergi ziyası cezası verilmesi ve bu cezanın idari para cezası olması sebebiyle ‘non bis in idem’ kuralına aykırılık teşkil etmeyecektir” şeklindedir²⁷⁴. Bir diğer görüşe göre ise “359. maddenin son fıkrasında kaçakçılık suçu olarak ön görülen eylemler için ayrıca idari cezalardan sadece vergi ziyasının uygulanabileceği şeklindeki hüküm yer aldığı, genel ya da özel usulsüzlükten bahsedilmediği, hükmün bu şekilde daraltıcı yorumlanmasının hem KK’nın 15. maddesinin üçüncü fıkrasına hem de ‘non bis in idem’ ilkesine uygun olacağı” şeklindedir²⁷⁵.

Anayasa Mahkemesi aynı fiil sebebiyle adli ve idari süreç neticesinde verilen cezaların yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edildiği iddiasıyla ilgili bireysel başvurularda; “idari ve adli süreç sonunda verilen cezaların, gerek amaç ve gerek ise korunan hukuki değer yönünden farklı olduğu, bu sebepten aynı fiil sebebiyle hem adli bir cezanın hem de ayrıca idari mahiyette vergi cezasının verilmesinin yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama prensibine aykırılık teşkil etmeği” yönünde kararlar vermiştir²⁷⁶.

²⁷³ Geçer, **a.g.m.**, s.277.

²⁷⁴ Çavuş, **a.g.e.**, s.30.

²⁷⁵ Candan, **a.g.e.**, ss.60-61.

²⁷⁶ **Anayasa Mahkemesi, B.N.:2014/72, 25/32015 Tarihli Kararı:** “Ceza hukuku ve kabahatler hukukunun öngördüğü yasak ve yaptırımlar farklı hukuki yarar, konu ve unsurlara ilişkin olabilmektedir. Bu hallerde, “aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama” hakkından bahsedilmez. KDV para cezasına ilişkin vergisel kabahatin koruduğu hukuksal değer ile sahte olduğu ileri sürülen faturalara ilişkin ceza hukuku kapsamındaki “suç”un koruduğu hukuksal değerler farklılık arz etmektedir. Somut olayda, ilgililerin cezalandırılması amacıyla açılmış bir ceza davası

Yüksek mahkemenin kararlarının İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin (İHAM) kararları yönünden incelendiğinde İHAM'ın Ponsetti, Rosenquist, Manasson davası kararlarıyla paralel olduğu sonucuna ulaşılabilir. Çünkü bahse konu dava kararlarında İHAM'a göre; *“vergi kaçakçılığının kasten işlenebilen bir suç olduğu ve dolayısıyla kaçakçılık ve mali suçun kurucu unsurlarının birbirinden farklı olduğu; para cezası ile kaçakçılık sebebiyle verilen cezaların amaç bakımından farklı olması sebebiyle iki suçun birbirinden tamamen ayrı olduğu”*, bu sebepten aynı fiil sebebiyle hem adli hem de idari bir vergi cezası verilmesi “non bis in idem” ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir²⁷⁷.

Ancak İHAM 2014 yılında Glantz & Finlandiya Davası²⁷⁸ kararında görüş değiştirmiştir. Mahkeme bahse konu kararda, *“idari para cezasının da cezai özellikte olduğuna karar vermiş, başvurunun cezalandırıldığı olayın zaman ve yer bakımından ayrılmaz biçimde bağlı olması sebebiyle cezalandırılan suçların aynı olduğunu tespit ettikten sonra İdare Mahkemesi'nin temyiz başvurusunu reddetmesiyle kesinleşen hükmün varlığı ve buna rağmen ikinci bir yargılamanın yapılamayacağına ve dolayısıyla bahse konu durumun İHAS Ek 7 Nolu Protokol madde 4'e aykırı”* olduğuna hükmetmiştir²⁷⁹. İHAM'ın bahse konu kararı doktrinde bağlayıcı olduğu ve bu itibarla aynı kaçakçılık fiilli sebebiyle adli cezanın yanında ayrıca idari nitelikte bir

ile şirket tarafından açılmış bir vergi davası bulunduğu, farklı iki disipline ait iki dava olması nedeniyle aynı “suçtan” dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama durumunun söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır. Derece mahkemesi kararlarında bariz takdir hatası veya açık keyfilik oluşturan herhangi bir durum da tespit edilememiştir.” Doğmuş, **a.g.m.**, ss.108-109.

²⁷⁷ Kararlar ile ilgili ayrıntı bilgi için bkz.: Nurettin Bilici, Funda Başaran Yavaşlar, “‘Non Bis In Idem’ Kuralı Ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri), (Çevrimiçi) <https://www.fundabasaran.com/pdf/non-bis-in-idem-kurali-ve-yasallik-ilkesi.pdf> 06 Kasım 2021.; Özgür Biyan, “Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyai Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis In Idem İlkesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:145, Ocak 2016, ss.103-104.; Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem ilkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları**, Sayı:317, Şubat 2015, s.87.

²⁷⁸ Glantz&Finlandiya Davası Özeti: Avukatlık ofisinde 2006’da gerçekleştirilen vergi denetiminde 2000-2004 yılları arasında şirketin örtülü kâr payı elde ettiği tespit edilmiş; ek vergi tarh edilmiş ve verginin katları olarak uygulanan para cezası kesilmiştir. Konu ile ilgili başvuru Vergi Düzeltme Komitesine itirazda bulunmuş ve yapılan itiraz reddedilmiştir. Daha sonra başvuru tarafından Yüksek İdare Mahkemesine temyiz başvurusunda bulunulmuş, ancak yüksek mahkeme de 11.01.2010’da temyiz başvurusunu reddetmiştir. Ayrıca 2008 savcılık tarafından ağır vergi kaçakçılığı suçundan dava açılmış ve mahkeme başvurusu hapis cezası hükmüyle, istinaf ve yüksek mahkemeye temyiz müracaatları netice vermemiş ve ceza 18 Mayıs 2011 tarihinde kesinleşmiştir. Yaltı, **a.g.m.**, s.88.

²⁷⁹ Biyan, **a.g.m.**, s.104.

ceza verilmesinin bahse konu protokole aykırılık teşkil edeceği şeklinde yorumlanmıştır²⁸⁰.

İHAM, 2016 tarihli AB Norveç kararında ise “ceza ve idari yargılamalardan birinin kesinleşmesine rağmen diğerinin devam etmesinin mükerrerlik oluşturacağı bu sebepten ‘non bis in idem’ prensibine ayrılık teşkil edeceği” içtihadını yeniden yorumlamıştır. Bahse konu kararda, “farklı yaptırımların bütüncül amaçlara yönelik olması ve yargılamaların birbirine paralel şekilde yürütülerek birbirini tamamladığı; zaman ve mekan bakımından bağlantılı olduğu; iki ayrı yargılama neticesinde hükmedilecek yaptırımların öngörülebilir olduğu ve kesin hüküm teşkil eden ilk yargılama sonunda uygulanan yaptırımın sonraki yargılama sonucunda uygulanacak yaptırıma karar verilirken dikkate alınması halinde vergi kaçakçılığı sebebiyle hem hapis cezası hem de vergi ziyai cezasının uygulanmasının ‘non bis in idem’ ilkesini ihlal etmediğine” hükmetmiştir²⁸¹.

Anayasa Mahkemesi yakın tarihli bir kararında²⁸² non bis in idem ilkesini Anayasa’nın 36. maddesi ile güvence altına alınan adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak ele almış ve ilkenin amacının cezai süreçler bakımından hukuki güvenliğin sağlamak olduğunu ifade etmiştir²⁸³.

Ayrıca yüksek mahkeme kararda İHAM’ın AB Norveç içtihadını esas alarak, aynı fiile ilişkin ceza süreçlerini non bis in idem ilkesine göre değerlendirirken esas alınması gereken kriterleri şöyle sıralamıştır: (1)Birden fazla sürecin hukuka aykırı aynı fiilin farklı yönlerini ele almak üzere birbirini tamamlayıcı farklı amaçlar takip edip etmediği; (2) aynı fiile ilişkin birden fazla sürecin yürütülebileceğinin

²⁸⁰ Yaltı’ya göre; “İHAM’ın Glantz kararı, kaçakçılık fiillerinde, aynı vergi mükellefi hakkında aynı suçtan dolayı hem hapis hem de idari vergi cezası verilmesinin non bis in idem ilkesine aykırılığını tespit etmiştir. Bu kararın içeriği Türk hukuku bakımından kaçakçılıkta hapis ve vergi ziyai uygulamasının yeniden gözden geçirilmesini gerektirir. Bu uygulama, çifte cezalandırılmama ve yargılanmama hakkına aykırıdır.” Yaltı, **a.g.m.**, ss:91-92.; Aynı yönde bkz.: Biyan, **a.g.m.**, ss.104-106.; Geçer, **a.g.m.**, ss:343-345.

²⁸¹ Doğmuş, **a.g.m.**, ss.106-107.; Geçer, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler:2019/4E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı Ve 7394 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler”, ss.282-283.

²⁸² Anayasa Mahkemesi, 4.11.2021 Tarih ve E.2019/4, K.2021/78 Sayılı Kararı, 9.3.2022 tarih ve 31773 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²⁸³ AYM, E.2019/4, K.2021/78, KT. 4.11.2021, m.26.

öngörülebilir olup olmadığı; (3) birden fazla süreç arasında mümkün olduğunca delillerin toplanması ve değerlendirilmesi ile olguların tespitinde yeterli etkileşim sağlanıp sağlanmadığı, bu kapsamda birden fazla bağımsız süreç yürütüldüğü izlenimi verecek şekilde herhangi bir tekrarın oluşmasından kaçınılıp kaçınılmadığı, özellikle farklı yetkili makamlar tarafından bir süreçte tespit edilen olguların diğer süreçte de kullanılmasına özen gösterilip gösterilmediği; (4) kişilerin, haklarında yürütülen birden fazla süreç sonunda tek bir süreç yürütülmüş olsaydı karşılaşılabilecekleri külfete göre aşırı bir külfet yüklenmesini önlemek için ilk olarak kesinleşen süreçte uygulanan yaptırımın sonradan kesinleşende dikkate alınıp alınmadığı; (5) yukarıda unsurlarına yer verilen maddi yönden bağlantının sağlanması hâlinde her iki sürecin zaman yönünden de bağlantılı olup olmadığıdır (Bu bağlamda bir sürecin diğer sürecin tamamlanmasından sonra makul bir süre içerisinde sonlandırılıp sonlandırılmadığının değerlendirilmesi gerekir)²⁸⁴.

Anayasa Mahkemesi, “*yargılama/cezalandırma süreçlerinin paralel yürütülmesine engel olduğu, süreç yönünden bağlantının kurulmasına imkân tanımadığı, ilk kesinleşen yaptırımın sonradan verilecek kararda dikkate alınmasına engel olduğu, iki yargılama neticesinde hükmolunacak toplam cezanın aşırı bir külfete sebep olabileceği*” gerekçesiyle VUK’un 367. maddesinin son fıkrasındaki etkileşim yasağı olarak da ifade edilen hükmünü iptal etmiştir.

Her ne kadar non bis in idem kuralının uygulanmasına engel teşkil ettiği gerekçesiyle VUK’un 367 maddesinin son fıkrası iptal edilse de iki yargılama sürecinin birbirini tamamlayıcı mekanizmaların bulunduğu söylenemez. Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararında da “*Süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması hâlinde...*” denilmek suretiyle iki yargılama süreci arasında bağlantı kurulmasını sağlayan bütünleştirici mekanizmalara ihtiyaç olduğu ifade edilmiştir²⁸⁵.

²⁸⁴ AYM, E.2019/4, K.2021/78, KT. 4.11.2021, m.33.

²⁸⁵ Geçer, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler:2019/4E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı Ve 7394 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler”, s.300.

İdari ve adli yargılama süreçlerinde etkileşimin nasıl sağlanacağına yönelik mekanizmaların bulunmayışı, birden fazla bağımsız sürecin yürütüldüğü izlenimi verebilecek, kesinleşen ilk cezanın diğerince dikkate alınmaması ile kişilere aşırı bir külfet yüklenmesine sebep olabilecektir. Bu ise non bis in idem ilkesinin ihlali sonucunu doğurabilecektir²⁸⁶. Bu bağlamda kanun koyucunun yüksek mahkemenin iptal kararını da dikkate alarak kaçakçılık fiillerine ayrıca vergi cezaların uygulanma usullerine yönelik yeni düzenleme yapmasında yarar olduğu kanaatindeyiz.

2. Cezaya Etki Eden Haller

a. İzaha Davet

Verginin ziyaa uğratıldığına dalalet eden emarelerin bulunduğu dair, yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespit²⁸⁷ neticesinde mükelleflerden açıklama talep edilmesi olan izaha davet müessesesi; vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünü sağlayan yeni bir yoldur²⁸⁸. 2016 yılında VUK'un 370. maddesiyle vergi mevzuatına giren bu müessese ile izah edilebilir durumlar için vergi idaresini gereksiz vergi incelemesi yapmayarak iş yükünü azaltma; izahın mümkün olmadığı durumlarda ise mükellefin daha az cezaya muhatap kılınması karşılığında vergisinin ziyaa uğratılan kısmının en az emek ve maliyetle tahsilinin sağlanması amaçlandığı söylenebilir²⁸⁹.

İzaha davet edecek yetkili mercii, 519 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nin 4. maddesine göre Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonu "Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu" ifade etmektedir.

²⁸⁶ Aynı yönde bkz. Barış Bahçeci, "AİHM vergi kaçakçılığı ve vergi ziyai cezalarına dur dedi mi?", (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/aihm-vergi-kacakligi-ve-vergi-ziyai-cezalarina-dur-dedi-mi/405598>, 7 Kasım 2021.

²⁸⁷ Ön tespit: "Vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespiti" ifade etmektedir. (519 Nolu VUK GT. m.3).

²⁸⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.425.

²⁸⁹ Candan, **a.g.e.**, s.472.

Bahse konu komisyonun görevleri; kendisine intikal ettirilen verginin ziyaa uğratıldığı yönündeki bilgi, belge ve bulgulara istinaden ön tespit yapmak, mükellefi izaha davet etmek ve yapılan izahın değerlendirilmesidir. Komisyonun ön tespitiyle ilgili bazı şartlar bulunmaktadır. Bunlardan birincisi ön tespite konu işlemle ilgili, tespit tarihinden önce vergi incelemesine başlanılmamış, takdir komisyonuna sevkinin yapılmamış olması; diğeri ön tespiti yapılan hususta herhangi bir ihbarda bulunulmamasıdır. Bu şartları sağlayan ön tespitler hususunda mükellef izaha davet edilebilir. Ancak idare izaha davette bulunmak mecburiyetinde değildir²⁹⁰.

İzaha davet yazısını tebliğ alan mükelleflerin izahta bulunabilmesi için 30 günlük süreleri bulunmaktadır. Bu süre içerisinde mükelleflerce yapılan izah neticesinde verginin ziyaa uğratılmadığının anlaşılması halinde mükellefler vergi incelemesine tabi tutulmaz ya da takdir komisyonuna sevk edilmez. Buna karşın izahın yeterli bulunmaması durumunda ise değerlendirme neticesini bildiren yazının tebliğin müteakiben, verilmeyen beyannamelerin verilmesi; yanlış ya da noksan bildirilen beyanın tamamlanması/düzeltilmesi ve ödenme süresi geçmiş vergilerin gecikme zammı ile ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası %20 oranında uygulanacaktır. Vergi ziyai cezasının bu şekilde uygulanabilmesi için bahsedilen beyan, ödeme, tamamlama işlemlerinin davet yazının tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yapılması gerekmektedir. Ayrıca vergi ziyai cezasının indirimli uygulanması vergi incelemesi ve gerekli olması halinde ikmalen tarhiyata engel de değildir (VUK. m.370/f.a). Bununla birlikte ön tespit konusuna giren hususlar ile ilgili VUK'un 371. maddesindeki pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacaktır.

Yetkili mercilerce yapılan ön tespitlerin, VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillerle verginin ziyaa uğratılabileceğine dair olması halinde mükellefler izaha davet edilmez. Ancak kanun koyucu ön tespitlerin kaçakçılık fiillerinden sahte belge ile yanıltıcı belge kullanıma dair olması hariç tutmuştur. Bu bahse konu belgelerin bir takvim yılında 500.000 TL'yi geçmemesi ya da bu tutarı geçmekle birlikte yıllık mal ve/veya hizmet alımlarının %5'ini geçmemesi gerekir. Bu şartları sağlayan sahte ve

²⁹⁰ Kaneti v.d., a.g.e., s.440.; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.478.

yanıltıcı belge kullanımına dair ön tespit yapılan mükelleflerin izaha davet edilmesi mümkündür (VUK. m.370/f.b).

Görüldüğü üzere kanun koyucu “muhasabe hilesi” yoluyla verginin ziyaa uğratılmış olmasını izaha davet kapsamı dışına almıştır. Buna göre muhasabe hilesi sebebiyle vergi ziyana yol açmış olabileceğine dair emarelerin bulunması halinde mükellefler izaha davet edilmeyecektir.

b. Pişmanlık ve İslah

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre pişmanlık, “pişman olma, nedamet”; ıslah ise “düzeltme, iyileştirme” anlamlarına gelmektedir²⁹¹. VUK’un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah; meydana gelmiş bir vergi suçunun açığa çıkma ihtimali belirmeden önce yükümlü tarafından ilgili makamlara haber verilmesi veya verilen beyannamenin düzeltilmesine karşılık suç oluşturan davranışını haber veren bu yükümlüye ceza uygulanmaması esasına dayanan ve vergi suçu işleyenlerin bu suçlardan duydukları pişmanlığı hukukileştiren bir müessesedir²⁹². Olayın kendiliğinden ilgili makama haber verilmesi müessesenin pişmanlık boyutu; müessesenin düzenlendiği maddede belirtilen (beyanda bulunması, beyanın düzeltilmesi ve zamanında ödenmemiş olan verginin ve hesaplanan zammın ödenmesi gibi) yükümlülüklerin yerine getirilmesi ise ıslah boyutu olarak nitelendirilebilir²⁹³.

Müessesenin düzenleniş amacı, işlediği suçtan dolayı pişmanlık duymuş, diğer bir ifadeyle artık ıslah olmuş kimseleri bazı şartlar dâhilinde cezalandırmaktan vazgeçerek hem gizlenmiş suçları ve dolayısıyla devletin vergi alacağını kendiliğinden ortaya çıkarmak hem de yükümlülere kanunun sert hükümleri karşısında güç ve çaresiz bir durumda bırakmayarak belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek yükümlüyü idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak, vergi duygusunun yerleşmesini ve kökleşmesini sağlamak olarak ifade edilebilir²⁹⁴.

²⁹¹ TDK Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/>, (Çevrimiçi) 20 Kasım 2021.

²⁹² Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.169.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.334.

²⁹³ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çetinkaya, **Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2007, s.185.; Candan, **a.g.e.**, s.491.

²⁹⁴ Kocahan, **a.g.e.**, s.408.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.334.; Kaneti v.d., s.427.

(1) Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Kapsamı

Vergi ceza hukukuna özgü bir cezasızlık hali olan pişmanlık ve ıslah; devletin, suç işleyen kişinin belirli şartlar dâhilinde cezalandırılmasından vazgeçmesi ve vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözülmesini öngören müessesedir²⁹⁵. Bu bakımdan müessesenin kapsamının belirlenmesi önem arz etmektedir.

İlk olarak hangi vergilerin pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına girdiğinin tespiti gerekmektedir. VUK'un 371. maddesinin birinci fıkrasındaki "*Beyana dayalı vergilerde...*" ifadeden yola çıkarak pişmanlık ve ıslahın beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olduğu sonucuna ulaşılabilir²⁹⁶. Buna göre VUK kapsamında yer alan ve beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, banka sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi... v.b. vergiler pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına girmektedir. Dolayısıyla ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamı dışında kalmaktadır²⁹⁷. Bununla birlikte kanun koyucu VUK'un 371. maddesinde "*Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.*" açık hükmü ile beyan üzerinden tarh edilen emlak vergisini pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamından çıkarmıştır.

İkinci olarak hangi suç ve kabahatlerin pişmanlık ve ıslahtan yararlanacağıının belirlenmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile pişmanlık ve ıslah müessesesinin vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri sebebiyle verilecek idari cezalar ile kaçakçılık fiilleri sebebiyle hükmolunacak adli cezalarda ceza ilişkisini sona erdirip erdirmeyeceğinin incelenmesi gereklidir.

VUK'un pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre; beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı cezası gerektiren bir fiili işleyen mükellef ile buna iştirak eden diğer kişiler, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi ve belirli şartların da yerine getirilmesi durumunda bu kişilere vergi ziyayı cezası

²⁹⁵ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.485.; Kaneti v.d., s.428.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.334.; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.168

²⁹⁶ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.336.

²⁹⁷ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, ss.186-187.

kesilmez (VUK. m.371/f.1). Buradan hareketle pişmanlık ve ıslahın esas itibariyle oluşumu vergi ziyasına bağlı suçlara dair cezaların uygulamasını önlemeye yönelik olduğu sonucuna ulaşılmaktadır²⁹⁸. Dolayısıyla vergi kaybına sebep olan fiilleri işleyenler ile bu fiillerin işlenmesine iştirak eden yükümlüler pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabileceklerdir²⁹⁹. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin düzenlendiği 371. maddede usulsüzlük hükümlerine yer verilmemiş olması usulsüzlük cezalarının müessesenin kapsamı dışında bırakıldığı sonucunu doğurmaktadır³⁰⁰. Dolayısıyla usulsüzlük halinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılarak cezadan kurtulmak mümkün görünmemektedir³⁰¹.

Pişmanlık ve ıslah hükümleri bakımından kaçakçılık suçları özellik arz etmektedir. VUK'un 359. maddesinin (d) fıkrasından sonra gelen paragrafta “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.” hükmü yer almaktadır. Buna göre kanunun 371. maddesindeki şartlara uygun olarak kaçakçılık fiillerini bildirenler pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilecektir³⁰². Böylece esas itibariyle vergi ziyayı kabahatine dair bir müessese olan pişmanlık ve ıslah, kaçakçılık suçu cezalarını da ortadan kaldıran sebep olarak hüküm ifade edecektir³⁰³.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için “vergi ziyayı” şartı arandığı yukarıda ifade edilmişti. Bununla birlikte kaçakçılık suçunun meydana gelmesi için (çift defter tutma hariç) vergi ziyasının ortaya çıkması gerekli değildir. Bu durumda verginin ziyasına sebep olmayan kaçakçılık suçlarında mükellefler, bu müesseseden yararlanılabilecek mi sorusu gündeme gelmektedir.

Vergi ziyasına da sebebiyet vermiş kaçakçılık suçlarında pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılabileceği hususuna dair herhangi bir tereddüt söz konusu

²⁹⁸ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.174.

²⁹⁹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.188.

³⁰⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Pişmanlık Ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **TAAD**, Yıl:8, Sayı:31, Temmuz 2017, ss.53-54.; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.176.; Çavuş, **a.g.e.**, s.253.

³⁰¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.189.

³⁰² Taştan, **a.g.e.**, s.124.

³⁰³ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.335.

değilken vergi ziyanının doğmadığı kaçakçılık suçlarında pişmanlık ve ıslah hükümlerinin geçerli olup olmayacağı tartışmalıdır³⁰⁴.

Doktrinde bir görüşe göre kaçakçılık suçları bakımından pişmanlık hükümlerinin uygulanması bakımından VUK'un 371. maddesine gönderme yapıldığından bahse konu maddedeki bütün şartların sağlanması gerekir³⁰⁵. Bu şartların başında pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için vergi ziyanına sebebiyet verilmiş bir fiilin bulunması gelmektedir. Vergi ziyanına sebebiyet verilmeden işlenen kaçakçılık suçlarının pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılması vergi ziyanına yol açmadan kaçakçılık suçu işlenir hale getirir ve her defasında pişmanlık kapsamında suçun cezasız kalmasına yol açabilir³⁰⁶.

Doktrinde bir diğer görüşe göre ise kaçakçılık suçlarında pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için hükmün düzenlendiği maddedeki bütün şartların yerine getirilmesine gerek yoktur. Sadece hukuka aykırı fiilin maddede belirtilen şartlara uygun olarak yetkili mercilere haber verilmesi yeterlidir³⁰⁷. Kaçakçılık suçunun meydana gelmesi için vergi ziyanının ortaya çıkması aranmazken, kaçakçılık suçu cezalarının ortadan kaldırılmasında pişmanlık ve ıslah müessesesi için vergi ziyanı sonucunun aranıyor olması vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olduğu gibi bu husus pişmanlık müessesesinin amacına da ters düşen bir durumdur³⁰⁸. Ayrıca vergi ziyanına sebebiyet vermeyen kaçakçılık suçunun pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılmamasına karşın, verginin ziyanına da sebep olan bir kaçakçılık fiilinin pişmanlık ve ıslah hükümleri gereği cezasız bırakılması; kamu düzeni bakımından daha ağır sonuç doğuran fiilin cezalandırılmayacağı anlamına gelmekte olup bunun ise anlaşılır bir yanı bulunmamaktadır³⁰⁹.

³⁰⁴ Özcan, **a.g.e.**, s.433.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.487.

³⁰⁵ Bayar, **a.g.e.**, ss.143-144.

³⁰⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.487-488.

³⁰⁷ Donay, **a.g.e.**, s.211.

³⁰⁸ İmdat Türkay, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi-III", **E-Yaklaşım**, Ekim 2016, Sayı:286, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=29179>, 21 Kasım 2021.; Burçin Bozdoğanoglu, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri", **International Journal of Public Finance**, C.I, Sayı:2, Yıl:2016, s.150.

³⁰⁹ Özcan, **a.g.e.**, s.437.

(2) Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Şartları

Kanun koyucu VUK'un 371. maddesinde müessesinin sonuçlarından yararlanılmasını belirli şartlara bağlamıştır. Kanun'da ortaya konulan şartlar gereği; mükellef işlediği fiil sebebiyle pişmanlık duyması halinde bunu idareye bildirmesi yani haber verme dilekçesini idareye vermesi, bunu takiben kanunda belirtilen süre içerisinde beyanda bulunması ve kanunun kendisinden istediği diğer şartları da yerine getirmesi gerekmektedir³¹⁰. Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmenin şartları “kendiliğinden haber verme”, “beyanda bulunma” ve “verginin pişmanlık zammı ile ödenmesi” başlıkları altında incelenecektir.

i. Kendiliğinden Haber Verme

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilmek için aranan ilk şart kanuna aykırı hareketin mükellef veya iştirak eden kişiler tarafından ilgili makamlara kendiliğinden haber verilmesidir³¹¹. Kendiliğinden haber verme hali ise haber verenin serbest hür iradesine dayanmasını ifade etmektedir. Başka bir deyişle kanuna aykırı fiilleri ilgili makamlara haber veren mükellefin bu hareketi, vergi dairesinin tazyiki ve tahrikine dayalı olmayıp kendi istek ve iradesi ile olmasıdır³¹².

Haber verme bildiriminin, yazılı olarak³¹³ yani bir dilekçe ile ilgili makama yapılması gereklidir³¹⁴. Dilekçenin verileceği ilgili makamlar ifadesinden, ilgilinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başta olmak üzere; GİB, defterdarlık, mal müdürlükleri, il özel idareleri, valilik, kaymakamlık, belediyeler³¹⁵ gibi vergi kanunlarının tatbiki

³¹⁰ Yasemin Taşkın, “Pişmanlık ve İslah Üzerine Bazı Değerlendirmeler”, **Yaklaşım**, Ekim 2013, Sayı:250, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=21946&arananKey=YASEM%C4%B0N%20TA%C5%9EKIN>, 23 Kasım 2021.

³¹¹ Candan, **a.g.e.**, s.493.

³¹² Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.254.

³¹³ Tutanağa geçirilip yazılı şekil alması durumunda şifahi bildirimlerin de geçerli olması gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır. Bkz. Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.180.; Özcan, **a.g.e.**, s.443.

³¹⁴ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, ss.179-180.; Candan, **a.g.e.**, s.494.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.254.;

³¹⁵ Cumhuriyet savcılıkları, kolluk güçleri vb. kuruluşlara da dilekçenin verilebileceği yönündeki görüşler için bkz. Ok Gündül, **a.g.e.**, s.133.

bakımından fiilen görevlendirilen merciler anlaşılmalıdır. Yetkili bu makamların da dilekçeyi/tutanağı kayıtlara alması gerekmektedir³¹⁶.

Kendiliğinden haber vermenin geçerli sayılması, pişmanlık dilekçesinin bazı durumların ortaya çıkmasından önce ilgili makama verilmesi şartına bağlanmıştır. Bunlar, pişmanlık bildiriminden önce, bir ihbarın yapılmamış olması; mükellef nezdinde bir incelemeye başlanılmamış olması; takdir komisyonuna sevk ettirilmemiş olması ve kaçakçılık suçu işlendiği yönünde bir tespitin yapılmamış olmasıdır³¹⁷. Sayılan hususların gerçekleşmesinden sonra kendiliğinden haber verme gerçekleşmemiş sayılacak ve pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkün olmayacaktır.

ii. Beyanda Bulunma

Kendiliğinden haber verme ile mükellef kanuna aykırı hareketi sebebiyle pişmanlık duyduğunu ortaya koymakta olup, sadece bu durumun varlığı mükellefin cezalandırılmaması için yeterli değildir. Pişmanlığın yanında yerine getirilmesi gereken şartların gerçekleştirilmesi suretiyle kendini ıslah etmesi de gerekmektedir³¹⁸. Mükellefin ıslah olduğunu gösterecek eylemler VUK'un 371. maddesinin üç ve dördüncü bentlerinde sıralanmıştır. Buna göre pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihinden itibaren en çok 15 gün zarfında vergi beyannamesinin de vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Mükellef daha önce hiç beyanname vermemiş ise bu beyannameyi, kazancını noksan göstererek beyanname vermişse gerçek kazancı gösteren yeni beyannameyi ya dilekçe ekinde ya da dilekçenin verildiği tarihten itibaren en geç 15 gün içerisinde vermek zorundadır³¹⁹.

iii. Verginin Pişmanlık Zammı İle Ödenmesi

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmek için aranan son şart, ödeme süresi geçmiş vergiyi ve bu vergi üzerinden hesaplanan pişmanlık zammının ödenmesidir. Bu sebeple müessese hükümlerinin sonuç doğurması için pişmanlıkla

³¹⁶ Özcan, **a.g.e.**, s.446.; Tosun, **a.g.e.**, s.99.

³¹⁷ Özcan, **a.g.e.**, ss.449-458.

³¹⁸ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.476.

³¹⁹ Erman, **Vergi Suçları**, s.23.

haber verilen vergi için her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı hesaplanacak ve vergi aslı ile birlikte dilekçe verilme tarihinden itibaren on beş gün içerisinde ödenmesi şartı aranacaktır³²⁰.

(3) Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Muhasebe Hilesi Suçu Bakımından Sonuçları

Muhasebe hilesi suçu neticesinde vergi ziyasına sebep olmuş ve yukarıda sıralanan pişmanlık ve ıslah şartlarını yerine getirmiş fail hakkında vergi ziyası cezası kesilmeyecektir. Ancak bahse konu muhasebe hilesi usulsüzlük kabahati kapsamında değerlendirilen bir harekete dayanıyor ise bu durumda usulsüzlük cezası kesilmesi söz konusu olabilecektir. Çünkü pişmanlık ve ıslah şartlarının yerine getirilmesi, usulsüzlük cezası kesilmesine engel değildir. Bununla birlikte yukarıda sıralanan şartların sağlanması halinde, vergi ziyası bakımından faile uygulanacak cezasızlık hali iştirak eden için de geçerli olacaktır. Dolayısıyla muhasebe hilesi fiili ile vergi ziyasına sebep olunması durumunda fiile iştirak edene uygulanması öngörülen bir katı vergi ziyası cezası kesilmeyecektir³²¹.

VUK'un 359. maddesindeki “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.” ifadesinden pişmanlık ve ıslah müessesesinin kaçakçılık suçlarında adli cezayı ortadan kaldıran bir hal olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır³²². Muhasebe hilesi fiili adli mercilere intikale ettirildiğinde, vergi inceleme ve kaçakçılık raporları, tutanaklar, sair belgeler ve ifadelerde pişmanlık hükümlerinden yararlanıldığı belirtiliyorsa gerektiğinde vergi dairesinden sorularak bu husus açıklığa kavuşturulması gerekmektedir³²³. Şayet intikal ettirilmiş muhasebe hilesi suçu bakımından pişmanlık ve ıslah müessesesi şartlarının sağlandığına savcı kanaat getirir ise “kovuşturmaya yer olmadığına” karar verebilecektir. Aksi halde savcı iddianame hazırlayıp kamu davası

³²⁰ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, ss.190-191.

³²¹ Bayraklı, “Pişmanlık Ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, ss. 61-62.; Çavuş, **a.g.e.**, s.257.; Candan, **a.g.e.**, s.504.; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.476.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.488.; Edizdoğan, Taş, Çetinkaya, **a.g.e.**, ss.197-198.; Özcan, **a.g.e.**, s.451.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.256-257.

³²² Çavuş, **a.g.e.**, s.257.

³²³ Ok, Gündel, **a.g.e.**, s.135.

açacak, bu durumda ise ceza hâkimi pişmanlık ve ıslah şartlarının sağlandığı kanaatine varır ise “ceza verilmesine yer olmadığına” karar verilebilecektir³²⁴.

Görüldüğü üzere pişmanlık ve ıslah müessesesi sonuçları itibariyle ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektiren muhasebe hilesi suçu işlendiği gerekçesiyle dava açılmasına engel olmakta, dolayısıyla mükellef bu suçlara dair hürriyeti bağlayıcı cezalardan da kurtulmaktadır. Bir başka deyişle, durumlarını pişmanlık ve ıslah hükümleri çerçevesinde ilgili makama bildiren muhasebe hilesi faillerine ve suça iştirak edenlere hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmayacaktır³²⁵.

c. Kanun Yolundan Vazgeçme

Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan ve yargıya intikal eden ihtilafların da barışçıl yolla çözülmesinin yolunu açan “Kanun Yolundan Vazgeçme”; 7194 sayılı Kanun³²⁶ ile VUK’un mülga 379. maddesinin yeniden düzenlenmesi ile Türk vergi sistemine girmiş, vergi ve cezalarda bazı avantajlar sunan idari bir çözüm yoludur³²⁷.

Mükellef ile vergi idaresi arasında vergi ilişkisinden kaynaklı vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tahakkuk, tebliğ, ceza kesme, tahsil uygulamalarında anlayış farklılığı veya görüş ayrılığı sebebiyle hukuki anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir³²⁸. Bu anlaşmazlıklar vergi uyuşmazlıkları/ihtilafları olarak ifade edilmektedir³²⁹.

Vergi uyuşmazlıklarının giderilmesi ve vergi alacağının tahsil edilebilmesi için Türk vergi mevzuatında idari ve yargısal çözüm olmak üzere iki yol bulunmaktadır³³⁰.

³²⁴ Özcan, **a.g.e.**, s.461.; Ok, Gündel, **a.g.e.**, s.136.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.488.

³²⁵ Çavuş, **a.g.e.**, s.257.; Candan, **a.g.e.**, s.504.; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.476.

³²⁶ 7.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³²⁷ Yasemin Taşkın, “Yeni Bir İdari Çözüm Yolu:Kanun Yolundan Vazgeçme”, **Yaklaşım**, S:325, Ocak-2022, (Çevrimiçi) <https://portal.yaklasim.com/makale/2020-1/yeni-bir-idari-cozum-yolu-kanun-yolundan-vazgecme?term=null>, 15 Kasım 2022.

³²⁸ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.46.; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.417.

³²⁹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.417.

³³⁰ Taşkın, “Yeni Bir İdari Çözüm Yolu:Kanun Yolundan Vazgeçme”, (Çevrimiçi) 15 Kasım 2022.; Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.571.

Yargı yoluna gidilmesine gerek olmadan barışçıl anlayış çerçevesinde, mükellefin müracaatıyla veya idarenin kendiliğinden vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturma aşaması “idari çözüm yolları” olarak ifade edilmektedir. Türk vergi mevzuatında “vergi hatalarını düzeltme, izaha davet, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşma” olmak üzere beş idari çözüm yolu bulunmaktaydı³³¹. 7194 sayılı Kanun ile 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “kanun yolundan vazgeçme” vergi uyuşmazlıklarında altıncı idari çözüm yolu olarak ihdas edilmiştir³³².

İdari çözüm yollarına müracaat etmek mükellef için zorunlu değildir. Mükellef isterse bu yolları işletebilmektedir³³³. İdari çözüm yollarından sonuç alınamaması durumunda diğer bir çözüm yolu; vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüme kavuşturulmasıdır. Uyuşmazlığın yargı aşamasında çözümü, idari yollara hiç gidilmeden de başvurulabilecek bir yoldur³³⁴. Başka bir ifade ile vergi uygulamalarından kaynaklı uyuşmazlıklar için mükellefler doğrudan doğruya yargı yoluna gidebileceği gibi önce idari çözüm yollarına başvurmasına rağmen sonuç alınamaması halinde de yargı yoluna gidilebilir³³⁵.

Vergi uyuşmazlıklarında yargı yolunun işletilmesi; vergi yargı organlarının vergi kanunlarının hükümlerine uygun hukuki bir tasarrufta bulunulması suretiyle mükellef ile idare arasındaki çekişmenin (nizanın) çözülmesi ve sonuçlandırılmasıdır. Böylece hukuk devletinin bir gereği olarak idarenin yargı denetimi gerçekleştirilmekte ve vergilendirme işleminin kanuna uygunluğu sağlanarak verginin kanuniliği ilkesi geçerli kılınmaktadır³³⁶.

Vergi yargı organlarınınca verilen kesinleşmiş kararlar tarafları bağlar ve bu hukuki tasarruf ile ihtilaf kesin olarak neticelendirilmiş olur. Bununla birlikte kararlar

³³¹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.423.; Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.571.

³³² Taşkın, “Yeni Bir İdari Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme”, (Çevrimiçi) 15 Kasım 2022.

³³³ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.571.

³³⁴ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, ss.281-282.

³³⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.293.

³³⁶ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı Ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.7.; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.295.; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.426.

kesinleşmemiş ise bir üst yargı merciine müracaat edilerek alt derece mahkemenin kararının hukuka uygunluğunun incelenmesi için kanun yollarına gidilebilir³³⁷.

(1) Vergi Yargısında Kanun Yolları

Türkiye’de vergi yargısı 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu olmak üzere üç kanunla düzenlenmektedir³³⁸. Buna göre vergi yargısı; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dan oluşan üç dereceli bir yapıya sahiptir³³⁹.

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde genel yetkili birinci derece mahkemelerdir. Vergi mahkemelerinin dava konusu tutarı 31 bin TL’yi (2024 yılı için) aşmayan kararları kesin olup, bu kararlar için bir üst yargı merciine başvuru imkânı bulunmamaktadır. Ancak belirtilen tutarı aşan vergi mahkeme kararlarının, “istinaf” yoluyla bölge idare mahkemelerinde denetimi mümkündür. Bu takdirde istinafa konu dava tutarı 920 bin TL’yi (2024 yılı için) aşmayan bölge idare mahkemelerinin kararları kesindir. İstinafa konu dava tutarını aşan bölge idare mahkemelerinin kararları için “temyiz” yoluyla Danıştay’a başvurulabilir³⁴⁰.

Vergi yargısı bakımından kanun yolu, alt derece mahkemelerce verilen belirli parasal sınırı aşan kararların bir üst mahkemece hukuka uygunluğunun denetlenmesi olarak tanımlanabilir. Buna göre vergi yargısında kararın kesinleşmesine engel olan “istinaf” ve “temyiz” olağan kanun yollarındandır. İstinafta, ilk derece mahkemenin verdiği kararlar esasına girilerek maddi ve hukuki mesele bakımından incelenirken; temyizde ise istinaf mahkemeleri olan bölge idare mahkemeleri kararlarının usul ve hukuka uygunluk yönündün denetlenmesi söz konusudur³⁴¹.

³³⁷ Mehmet Yüce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Suçu) Ve Yargılama Usulü**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s.275.; Aksoy, **a.g.e.**, s.8.

³³⁸ 20.1.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³³⁹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.427.

³⁴⁰ Karakoç, **Vergi Hukuku**, ss.625-635.; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.295.; Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.426-441.; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.201.

³⁴¹ Taşkın, “Yeni Bir İdari Çözüm Yolu:Kanun Yolundan Vazgeçme”, (Çevrimiçi) 15 Kasım 2022.; Yüce, **a.g.e.**, ss.275-292.

Olağan kanun yoluna başvurma gerek mükellef gerekse vergi idaresi bakımından bir hak niteliğinde olup, hakkın sahibi taraflarca bu haktan feragat edilebilir³⁴². Mükellefler kanundaki bazı şartları yerine getirmeleri halinde bu haklarından feragat ettiklerinde bazı vergisel avantajlar elde edebilmektedirler³⁴³.

(2) Kanun Yolundan Vazgeçmenin Şartları

Kanun yolu hakkında vazgeçmenin hangi şartlar dahilinde ve nasıl bir sonuç doğuracağı VUK'un 379. maddesinde hüküm altına alınmış, konu ile ilgili 517 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği³⁴⁴ yayınlanmıştır. Buna göre kanun yolundan vazgeçmenin mükellefler için sonuç doğurabilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir.

i. Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesine Karşı Dava Açılması

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, vergi ve/veya cezalarına karşı açılan mahkeme kararlarını esas alan bir idari çözüm yoludur. Bu itibarla itirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergiler, tevkif edilen vergiler, şikayet/düzeltilme isteğinin reddi, tebliğ edilen ödeme emri, teminat istenmesi ...vb. hususlar vergi dava konusu olabilecek nitelikte uyuşmazlık olmasına rağmen kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamı dışında kalmaktadır³⁴⁵.

ii. Davanın Süresinde Açılması

Vergi ve/veya ceza ihbarnamesine karşı dava açılması kanun yolundan vazgeçme müessesesinden istifade edilecek bir idari işlemdir. Müessesenin işlerlik kazanması için bir mahkeme kararına ihtiyaç duyulmakla birlikte, bu müesseseden istifade edebilmek için davanın belli bir süre içinde açılması gerekmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'n 7. maddesine göre vergi mahkemesinde dava açma süresi ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen 30 gündür. Süresi içerisinde dava açılmaması

³⁴² Uğur Hakan Gaffar, "Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi", **Vergi Sorunları**, S:379, Nisan 2020, s.124.

³⁴³ Taşkın, "Yeni Bir İdari Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme", (Çevrimiçi) 15 Kasım 2022.

³⁴⁴ 20.02.2020 tarih ve 31045 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³⁴⁵ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, ss.310-319.; Doğan Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak 'Kanun Yolundan Vazgeçme' ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması", **Mali Hukuk Dergisi**, C.16, S:10, ss.1171-1172.

sebebiyle verilen red kararları kanun yolundan vazgeçme kapsamı dışında kalmaktadır³⁴⁶.

iii. Kararlarda Kanun Yolunun Açık Olması

Kanun yolundan vazgeçmenin vergi/cezalarda avantaj sağlayabilmesi için aran bir diğer şart, ilk derece mahkeme kararının bölge idare mahkemesinde istinafa; bölge idaresi mahkemesinde verilen kararların temyiz yolu açık bir karar olma özelliği taşımasıdır³⁴⁷. Dolayısıyla gerek vergi mahkemesinin gerekse bölge idare mahkemesinin kesin hükmündeki kanun yolu açık olmayan kararları ile Danıştay'da bozma ile neticelenen ve bölge idare mahkemesinde tekrar incelenip karara bağlananlar kanun yolundan vazgeçme kapsamı dışındadır³⁴⁸.

iv. Kanun Yolundan Vazgeçme Talebinde Bulunulması

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin mükellefe sonuç doğurabilmesi için aranan son şart mükellefin bu hakkından feragat ettiğini bir dilekçe ile ilgili vergi dairesi bildirmesidir. İlgili vergi dairesi ise ihtilaf konusu olan ve dava edilen vergi ve/veya cezaların ihbarnamesini hazırlayan vergi dairesidir³⁴⁹.

517 nolu tebliğe göre dilekçede bazı hususların bulunması aranmaktadır. Buna göre verilecek dilekçede, davaya konu vergi ve/veya cezaların tamamı için kanun yolundan vazgeçildiğinin beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca kanun yolunun vazgeçilmesine konu olan kararın tebliğini gösteren belge ile kararın bir örneği de dilekçeye eklenmelidir. Bir diğer husus ise dilekçenin istinaf ve temyiz süresi içerisinde verilmesidir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinde istinaf süresi, istinafa konu kararın tebliğinden itibaren 30 gün; aynı kanunun 46. maddesinde temyiz süresi için

³⁴⁶ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak 'Kanun Yolundan Vazgeçme' ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması", s.173.; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.359.; Gaffar, **a.g.m.**, s.125.

³⁴⁷ Ömer Batur, "Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi", **TAAD**, S:43, Temmuz 2020, s.212.

³⁴⁸ Gaffar, **a.g.m.**, s.126.

³⁴⁹ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak 'Kanun Yolundan Vazgeçme' ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması", ss.1177-1180.

ise temyize konu kararın tebliğinden itibaren 30 gün olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla mükellefin istinaf ve temyiz kanun yolu hakkından feragat ettiğini bu süreler içerisinde idareye bildirmesi gerekmekte aksi halde kanun yolundan vazgeçme hükümlerinin uygulanması mümkün görünmemektedir³⁵⁰.

(3) Kanun Yolundan Vazgeçmenin Sonuçları

Şartlarına uygun olarak kanun yolundan vazgeçilmesi halinde vergi ve cezaların nasıl hesaplanacağı VUK'un 379. maddesinde;

“1. Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i;

2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i”

şeklinde düzenlenmiştir.

Kanunun bu hükmündeki oranlara göre hesaplanan tutarlar dilekçenin verilmesi ile başka bir işleme gerek olmaksızın tahakkuk edecek ve tahakkuk tarihi itibarıyla bir ay içerisinde ödenecektir. Bu ödeme süresi içerisinde hesaplanan vergi ve/veya cezaların %80 ile hesaplanan gecikme faizi ile birlikte ödenmesi halinde, vergi ve cezalarda %20 oranında ayrıca bir indirim yapılacaktır. Ancak tasdik edilen ve tahakkuk eden vergiler ile süresinde yapılmayan ödemeler için %20'lik bu indirim uygulanmayacaktır³⁵¹.

Şartlarına uygun yapılan kanun yolundan vazgeçme müracaatının vergisel avantajlarından başka sonuçları da bulunmaktadır. Bunlar kanun yolundan vazgeçilmesi halinde idarece ihtilafın devam ettirilmeyeceği ve vazgeçilmesine rağmen kanun yoluna gidilmesi halinde başvuruların incelenmeyeceğidir³⁵².

³⁵⁰ A.e., s.1177.

³⁵¹ Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’ ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, ss. 1188-1190.

³⁵² Taşkın, “Yeni Bir İdari Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme”, (Çevrimiçi) 15 Kasım 2022.

d. Ölüm

VUK'un 372. maddesinde ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hükme bağlanarak ceza hukukundaki “cezaların şahsiliği” ilkesi kabul edilmiştir³⁵³. Söz konusu düzenleme vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için uygulama alanı bulacak; adli nitelikli muhasebe hilesi teşkil eden hukuka aykırılıklar bakımından ölüm haliyle ilgili olarak yapılacak değerlendirmenin TCK'nın 5. maddesi uyarınca, aynı kanunun 64. maddesi çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir³⁵⁴.

TCK'nın 64. maddesinde, ceza yargılamasına tabi suçlarda sanığın ölümü davayı; hükümlünün ölümü ise ceza mahkûmiyetini ve mahkûmiyetin (müsadere ve yargılama giderleri hariç) bütün sonuçlarını ortadan kaldıracığı belirtilmektedir³⁵⁵. Ancak anılan maddede şüphelinin ölümü halinde ceza ilişkisinin nasıl etkileneceği belirtilmemiştir. Konu ile ilgili doktrinde hâkim görüş şüphelinin ölümü halinde kovuşturmayaya yer olmadığına karar verilmesi gerektiğidir³⁵⁶. Buna göre muhasebe hilesi suçu bakımından şüpheli, sanık ve hükümlünün ölümü de aynı neticeleri doğuracaktır³⁵⁷.

Sanıklar birden fazla ise ceza ilişkisi sadece ölen sanık itibariyle son bulur ve diğer sanıkların yargılanmasına devam edilir. Muhasebe hilesi suçuna iştirak söz konusuysa iştirakçilerin yargılanmaları sanığın ölümünden etkilenmez³⁵⁸.

e. Uzlaşma

Kelime anlamı itibariyle “*uzlaşmak durumu, uyuşma, uzlaş, uzlaşım, mutabakat, konsensüs*” veya daha açık bir ifadeyle “ *taraflar arasındaki düşünce ve işbirliği ortamını sağlama, aralarındaki düşünce, görüş ve çıkar ayrılıklarını, ortaya çıkan uyuşmazlıkları, karşılıklı tavizlerle barış içinde çözümlenmesi*” olarak tanımlanabilen uzlaşma; vergi anlaşmazlıklarında idari çözüm yollarından biri olarak

³⁵³ Yiğit, **a.g.e.**, s.236.

³⁵⁴ Özcan, **a.g.e.**, s.385.

³⁵⁵ Yiğit, **a.g.e.**, s.236.

³⁵⁶ Özcan, **a.g.e.**, s.385.; Çavuş, **a.g.e.**, s.237.

³⁵⁷ Çavuş, **a.g.e.**, s.238.

³⁵⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.477.

28.02.1963 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 205 sayılı Kanun'un³⁵⁹ 22. maddesi ile vergi mevzuatımıza girmiş bir vergi hukuku müessesesidir³⁶⁰.

Vergi hukuku bakımından uzlaşma müessesesi; mükellefe yönelik yapılan/yapılacak tarhiyat ve bu tarhiyata dayalı kesilen/kesilecek cezalar bakımından vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan ihtilafın, kanunda belirlenmiş şartlar dahilinde karşılıklı konuşup anlaşmak suretiyle giderilmesi ve bunun sonucunda da ihtilaf konusu vergi, zam ve cezaların tamamen veya kısmen ortadan kalkmasını sağlayan barışçıl bir çözüm yolu olarak tanımlanabilir³⁶¹. Bir tür “idari sözleşme” olan uzlaşma müessesesiyle, bir verginin tarhi ve cezanın kesilmesi hususundaki anlaşmazlığın adli mercilere intikal ettirilmeden, karşılıklı taviz verilmek suretiyle vergi idaresi ile mükellef arasında anlaşmaya varılması öngörülmektedir³⁶².

Müessesenin düzenleniş amacı 205 sayılı Kanunu'nun gerekçesinde “*Vergi ihtilâflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, âmme alacağının vaktinde Hazineye intikâli ve nihayet îtiraz ve Temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek ihtilâflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkân sağlanması maksadiyle kanuna uzlaşma müessesesi ithâl olunmuştur.*”³⁶³ şeklinde ifade edilmiştir. Bu itibarla uzlaşma müessesesiyle, anlaşmazlığın yargı yoluna gidilmeden halledilmesi, böylece hem idare karşısında hasım olarak adli mercilerin önüne çıkmasını önleyerek mükellef psikolojisi üzerinde olumlu etki meydana getirmek hem de adli mercilerin iş yükünün hafifletilmesinin sağlanması, vergi alacağının tahsilinin hızlandırılmasının amaçlandığı söylenebilir³⁶⁴.

Sıklıkla uygulama alanı bulmasına karşın uzlaşma müessesenin, uzlaşan kişilerin aynı durumda olan ve uzlaşmayan mükelleflere göre daha az vergi ve cezaları ödemesine imkân tanınması bakımından Anayasa’da yer alan ‘vergilemede eşitlik

³⁵⁹ 28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁶⁰ TDK Online Sözlük, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 11 Mart 2023.; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.222.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.216-217.; Kaneti v.d., **a.g.e.**, s.446.; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.167.

³⁶¹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.167.; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.222.; Mutluer, Dayanç, **Vergi Hukuku**, s.218.; Kaneti v.d., **a.g.e.**, s.446.

³⁶² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.177.; Kırbaş, **a.g.e.**, s.195.

³⁶³ Uzlaşma müessesesinin gerekçesi için bkz. (Çevrimiçi) https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c012/mm__01012045ss0064.pdf, 11 Mart 2023

³⁶⁴ Kırbaş, **a.g.e.**, s.195.; Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.468.

ilkesine’; vergi ve cezaların tamamen veya kısmen ortadan kaldırılması yönünden ise ‘vergilerin kanuniliği’ ilkesini zedelediği yönünde eleştiriler bulunmaktadır³⁶⁵.

Vergi mevzuatımızda tarh edilen vergiler ile kesilen cezalar için uzlaşma müessesesi, VUK’da Üçüncü Bölüm “Uzlaşma” başlığı altında Ek 1 ilâ 10. maddeleri³⁶⁶ arasında yer alan hükümlerle düzenlenmektedir. Ancak 01.01.1986 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 3239 sayılı Kanun’la³⁶⁷ VUK’na eklenen Ek 11. maddesi ile verginin tarh edilmeden ve cezanın kesilmesinden önce de uzlaşma yolunu açan bir düzenleme yapılmıştır. Böylece mükellefin müracaat edebileceği uzlaşma müessesesi, “uzlaşma” (tarhiyat sonrası uzlaşma) ve “tarhiyat öncesi uzlaşma” olmak üzere ikili bir yapıya kavuşmuştur³⁶⁸.

(1) Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı

Mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunabilmeleri için gerekli şartlar Ek 1. maddede düzenlenmiş, ayrıca uzlaşma ile ilgili usul ve esasları belirleyen “Uzlaşma Yönetmeliği” yayınlanmıştır³⁶⁹. Bahse konu yönetmeliğin 2. maddesine göre *“ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası³⁷⁰ kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) vergi ziyai cezalarıyla belli bir tutarı aşan (2024 yılı için 23.000 TL) usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları”* uzlaşma konusu yapılabilecektir. Bununla birlikte uzlaşma konusu yapılacak olan vergi, matrah

³⁶⁵ Saban, **a.g.e.**, s.568.; Kaneti v.d., **a.g.e.**, s.446.; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.177.

³⁶⁶ Bahse konu ek maddelerden bazıları (Ek madde 2-5 arası) 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

³⁶⁷ 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³⁶⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.302-304.; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, ss.235-236.

³⁶⁹ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³⁷⁰ VUK’un 370. maddesi izaha davet müessesini düzenlemeyen hükümler içermektedir. (a) fıkrasında izaha davet hangi hallerde yapılacağı, şartları ve sonuçları düzenlenirken; (b) fıkrasında kaçakçılık fiillerinin müessesenin kapsamı dışında kaldığı, ancak sahte belge ve yanıltıcı belge ile ilgili ön tespitlere konu tutarların bir takvim yılında 500 bin TL ya da işletmenin mal ve hizmet alımlarının %5 ini aşmaması halinde izaha davete konu olabileceği düzenlenmektedir.

farkları itibarıyla bölünebilmesi halinde mükellef, dilerse bu matrah farklarından istediği kısmına uzlaşma talep edebilecektir³⁷¹.

Kanun koyucu, uzlaşma için re'sen, ikmalen veya idarece vergi tarh edilmiş olmasını ön şart olarak belirledikten sonra uzlaşma yoluna gidebilmeyi VUK'un 1. ek maddesine bazı şartlara bağlamıştır. Buna göre tarhiyatta vergi hatası, her türlü maddi hatta bulunması; VUK 369. madde çerçevesinde yanılma hali söz konusu olması; kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememişse; adli ve idari makamların ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olması halinde idari ile mükellef uzlaşma yoluna gidebilir³⁷².

Şartların varlığı halinde mükellef bizzat kendisi uzlaşma talep edebileceği gibi resmi vekaletine haiz vekili aracılığı ile de uzlaşma müracaatında bulunabilir. Tüzel kişilerin, kısıtlıların, küçüklerin ve tüzel kişiliği bulunmayan (vakıf, cemaatler gibi) kuruluşlar ise kanuni temsilcileri aracılığı ile uzlaşma talebinde bulunabilir³⁷³. Uzlaşma müracaatı, mükellefin tarhiyat konusu vergi bakımından bağlı olduğu vergi dairesine veya yetkili komisyonun sekreteryaya birimine; vergi/ceza ihbarnamesinin kendisine tebliğ tarihini müteakiben 30 gün içinde yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Uzlaşma talebini ifade eden dilekçe posta marifetiyle ya da internet vergi dairesi kanalı üzerinden de gönderilebilir³⁷⁴.

(2) Uzlaşmanın Sonuçları

Komisyonun sekreteryaya birimi, kendisine verilen veya posta ile gönderilen uzlaşma talebini içeren dilekçenin şekli uygunluğunu ve süresi içerisinde verilip verilmediğini inceler. Süresinde ve usulüne uygun yapılan uzlaşma talebi sekreteryaya tarafından komisyona intikal ettirilir ve görüşme toplantısının tarihi, yeri ve saati ile görüşmelere bizzat katılması ya da resmi vekaletini taşıyan vekilini bulundurması

³⁷¹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.167.; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.227.

³⁷² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, ss.177-178.; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.469.

³⁷³ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.168.

³⁷⁴ Uzlaşma Yönetmeliği (U.Y.), m.7,9.

hususları en az on beş gün öncesinden mükellefe yazıyla bildirilir. Mükellef isterse belirlenen bu süreden daha önceki bir tarih de uzlaşma günü olarak belirlenebilir³⁷⁵.

Uzlaşma davetiyesinde belirtilen tarih, yer ve saatte mükellef veya vekilinin katılması halinde görüşme başlar. Mükellef bu görüşmeye kayıtlı olduğu meslek odası ile 3568 sayılı Kanun’a uyarınca kurulan mali müşavirler odasından birer temsilci de bulundurabilir. Ancak bu kimseler uzlaşma tutanaklarına imza atamaz, şerh düşemezler³⁷⁶.

Uzlaşma müzakerelerinin neticesinde “uzlaşmanın sağlanması”, “uzlaşmanın vaki olmaması” ve “uzlaşmanın temin edilememesi” şeklinde üç durum ortaya çıkabilmektedir³⁷⁷.

i. Uzlaşmanın Sağlanması Halinde

Müzakerelerin yapıldığı toplantıda ihbarname ile tebliğ edilen vergi ve cezaların miktarı üzerinde uzlaşmanın temini halinde, durum üç suret hazırlanan tutanakla tespit edilerek taraflarca (komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya temsilcisi) imzalanır (UY m.10). Mükellef, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen vergi ve cezaya (bunlardan biri üzerinde uzlaşmanın sağlanması halinde dahi her ikisi için); adına ceza kesilenler ise uzlaşılan bu cezaya karşı dava açamaz, herhangi bir mercie şikâyetle bulunamaz (VUK Ek m.6/f.2). Eğer mükellef tarafından uzlaşma müracaatından önce dava açılmışsa, uzlaşma görüşmesinin neticelenmesine kadar vergi mahkemesince dava incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karar verilmiş ise vergi mahkemesinin bu kararı hükümsüz sayılır (VUK Ek m.7/2).

Uzlaşılan vergi ve cezalar, ödeme zamanından önce ilgiliye tebliğ edilmiş ise kanunî ödeme süresinde; ödeme süreleri kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içerisinde tutanakta belirtilen miktarda ödenir³⁷⁸. Uzlaşılan vergi/vergi farkının ve cezaların %75’inin bu

³⁷⁵ A.e. m.10.

³⁷⁶ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.264.; Özyer, **a.g.e.**, s.910.

³⁷⁷ Özyer, **a.g.e.**, s.911.

³⁷⁸ Kaneti v.d. **a.g.e.**, s.459.

süreler dahilinde ödenmesi halinde VUK'un 376. maddesinin (2) bendi uyarınca uzlaşılan cezanın %25'i indirilir.

ii. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Halinde

Uzlaşma yönetmeliğinin 10. maddesine göre komisyonunun teklifi mükellef tarafından kabul edilmemesi hali “uzlaşmanın vaki olmamasını” ifade etmektedir. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayp; mükellefin, dava açma süresi içerisinde komisyonun teklifini sonradan kabul etme veya uzlaşmaya konu edilen vergi ve cezaya karşı yetkili vergi mahkemesinde genel hükümler çerçevesinde dava açma hakkına sahiptir. Dava açma süresi, uzlaşma görüşmeleri esnasında sona ermiş veya 15 günden az bir süre kalmışsa 15 gün uzar. Ek dava açma süresi uzlaşma vaki olmadığına yönelik tutanağın tebliği tarihinden itibaren başlayacaktır. Bu ek süreden faydalanabilmek için uzlaşma müracaatının süresi içinde ve usulüne uygun olarak yapılması gerekmektedir³⁷⁹.

Eğer mükellef tarafından uzlaşma müracaatından öncesinde dava açılmış ise uzlaşma görüşmeleri neticelendirilinceye kadar durmuş olan bu davaya uzlaşmanın vaki olmaması durumunun vergi dairesince mahkemeye bildirilmesi ile devam olunur (VUK Ek m.7/f.5).

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde uzlaşmaya konu edilen vergi ve cezalar VUK'un 112 ve 368. maddelerine göre ödenir³⁸⁰. Bununla birlikte mükellefin uzlaşma tutanağını imzalamadan önce uzlaşmadan vazgeçtiğini beyan etmesi durumunda 376. maddesinin (1) bendindeki³⁸¹ indirim hükümlerini talep etme hakkı bulunmaktadır (VUK Ek m.9/f.2).

³⁷⁹ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s.459.; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.272.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.318-320.

³⁸⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.174.

³⁸¹ VUK'un 376. maddesinin birinci fıkrasının 1. bendi mükellef veya sorumluya, vergi cezalarının yarısının indirilme imkânı sunmaktadır. İndirim imkanından faydalanabilmek için vergi/vergi farkının ve vergi cezalarının indirimden sonraki yarısının vadesinde yahut teminat göstererek vadesinin bitimini müteakiben 3 ay içerisinde ödeyeceğini vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. Ancak bu bildirimin ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük süre içerisinde yapılması gerekmektedir.

iii. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Halinde

Uzlaşma yönetmeliğinin 10. maddesinde uzlaşmanın sağlanması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinin yanında “uzlaşmanın temin edilememesi” kavramına da yer verilmektedir. Bahse konu maddede uzlaşmanın temin edilememesi; mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hali olarak ifade edilmiştir³⁸².

VUK’un ek 7. maddesinde uzlaşmanın vaki olmaması halinde tutanağın tebliğ tarihinden itibaren genel hükümler (dava açma süresi, geçmiş ya da 15 günden az kalmışsa, dava açma süresi 15 gün uzar) çerçevesinde açılabilceği yönünde hüküm bulunmasına karşın, “uzlaşmanın temin edilememesi” hali değerlendirilmemiştir³⁸³. Danıştay’ın konu hakkındaki bir kararı “*uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda da uzlaşmanın vaki olmadığı durumlardaki gibi ek yedinci maddede belirtilen şartlarda on beş günlük süre içinde dava açılabilceği; tersi bir yorumun Anayasada güvence altına alınan hak arama özgürlüğünü ortadan kaldıracak nitelikte sonuç doğuracağı*” yönündedir³⁸⁴.

(3) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, 3239 sayılı Kanun’un 33. maddesiyle VUK’daki uzlaşma hükümlerine (Ek m.11) ilave edilmiş; usul ve esasları “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği”³⁸⁵ (TÖUY) ile belirlenmiş uzlaşma müessesesidir³⁸⁶.

3239 sayılı Kanun’da tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin gerekçesi “*Vergilendirme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilmesine imkân vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ile*

³⁸² Kaneti v.d., **a.g.e.**, s.460.

³⁸³ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, ss.272-273.

³⁸⁴ **Danıştay İBKK., 23.10.1986 Tarih ve E.1986/2, K.1986/2 Sayılı Kararı**, Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.273-274.

³⁸⁵ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³⁸⁶ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.220.

usullerinin yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkân tanınmak” şeklinde ifade edilmiştir³⁸⁷.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, bir vergi incelemesi neticesinde mükellefe tarh edilecek vergiler ile bu vergilere ilişkin tatbik edilecek vergi ziyai cezaları ve belli bir tutarı aşan usulsüzlük (genel-özel) cezaları için uygulama alanı bulan özel bir uzlaşma müessesesidir³⁸⁸. Uzlaşma hükümleri -yukarıda ifade edildiği üzere- verginin ikmalen, re’sen ve idarece tarhından veya cezanın kesilmesinden sonra işlemesine karşın; VUK ek 11. maddesindeki “tarhiyat öncesi uzlaşma” hükümleri ise tarh işleminden önce daha vergi incelemesi aşamasında mükellef ile idarenin uzlaşmasına imkân sunmaktadır³⁸⁹.

Bir vergi ihtilafının, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için öncelikle vergi incelemesinden kaynaklanması gerekmektedir³⁹⁰. Bu itibarla tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu vergi incelemesine dayanılarak salınacak bütün vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile belli bir tutarı aşan (2024 yılı için 23.000 TL) usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır³⁹¹. Ancak VUK 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu oluşturan fiiller sebebiyle tarh olunacak vergi ve vergi ziyai cezaları ile bunlara iştirak edenlere tatbik edilecek ceza için tarhiyat öncesi uzlaşma yolu kapalıdır³⁹².

Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci, mükellefin uzlaşma talebinde bulunması veya uzlaşmaya davet edilmesi şeklindedir.

³⁸⁷ Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin gerekçesi için bkz, (Çevrimiçi) <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf>, 11 Mart 2023.

³⁸⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.175.

³⁸⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.179.; Kaneti v.d., **a.g.e.**, s.462.

³⁹⁰ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.221.

³⁹¹ Vergi incelemesine dayalı olarak kesilen ve tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında 7338 sayılı Kanun ile miktar sınırlaması getirilmiştir. Buna göre 23.000 TL (2024 yılı için) ve üzeri usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesine konu olabilecektir. Belirlenen bu miktar fiil bazında değerlendirilecektir (VUK Ek m.1).

³⁹² Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.305., Oktar, **Vergi Hukuku**, s.175., Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.221.

İncelemeye tabi tutulan kimseler, bu incelemeden haberdar olmaları durumunda bizzat veya vekilleri aracılığı ile uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ancak bu talebin, incelemenin başladığı andan itibaren son tutanağın düzenleninceye kadar; incelemeyi yapana, bağlı olduğu birimine yahut grup başkanlığına yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Ayrıca inceleme tutanağında uzlaşma talebinin yer alması halinde ilgili mercie yazılı müracaat yerine geçmektedir³⁹³. Mükellefin müracaatıyla, incelemeyi yapan, uzlaşma komisyon başkanı ile temasa geçerek uzlaşma günü belirler ve bu belirlenen günden en az on beş gün önce uzlaşma günü ve saati mükellefe bildirir (TÖUY m.10).

Mükellefin incelemeden haberdar olmadığı durumda, incelemeyi yapan tarafından mükellef, uzlaşma görüşmelerine davet edilebilir. Ancak davette bulunan herhangi bir taahhüt altına girmemektedir. Uzlaşma davetiyesi ile inceleme raporunun bir örneği, görüşmelerin yapılacağı tarih ve yer, en az on beş gün önce ilgiliye yazıyla tebliğ olunur (TÖUY m.11). Ayrıca uzlaşma gününden en az on beş gün önce inceleme neticesi tarh olunacak vergi ve/veya kesilmesi öngörülen ceza, hem ilgiliye hem de uzlaşma komisyonuna incelemeyi yapan tarafından bildirilir (TÖUY m.13).

Görüşmeler neticesinde uzlaşmanın sağlanması halinde; inceleme dönemi, matrah farkı, uzlaşılan vergi ve ceza miktarı, mükellefin ve incelemeyi yapanın bilgilerinin yer aldığı tutanak düzenlenerek imzalanır. Taraflarca imzalanan uzlaşma tutanağı, uzlaşmaya konu vergi ve cezaların kanunda yer alan ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse bu süreler içerisinde; ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise bu tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenir. Ayrıca anlaşmanın sağlandığı ve tutanak altına alınan hususlar hakkında dava açılmaz ve herhangi bir mercie şikâyetle bulunulamaz³⁹⁴.

Uzlaşmanın herhangi bir sebeple temin edilemediği ya da müzakereler neticesinde uzlaşmanın sağlanamadığı hallerde ise mükellef veya ceza muhatabı, verginin tarh edilmesinden ve cezanın kesilmesinden sonra “tarhiyat sonrası uzlaşma”

³⁹³ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.177.

³⁹⁴ **A.e.**, s.181.

talep edemez³⁹⁵. Bununla birlikte mükellefin, anlaşmanın sağlanamadığına dair tutanağın vergi dairesine intikalinin ardından yapılan tarhiyata karşı dava açma süresi içerisinde komisyonun teklifini daha sonra kabul etme hakkı bulunmaktadır³⁹⁶.

(4) Muhasebe Hilesi Suçunda Uzlaşma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

VUK'un ek 1. maddesi ile düzenlenen uzlaşma (tarhiyat sonrası uzlaşma) müessesesi ile re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunan vergiler ile kesilen cezalarda, mükellef ile idarenin karşılıklı müzakere ederek, vergi ve/veya cezanın tamamen ya da kısmen kaldırılması mümkün kılınmaktadır. Bununla birlikte ek 1. maddede parantez içindeki hükmünden kaçakçılık fiillerinin herhangi birisi ile vergi ziyanının doğması halinde tarh olunan vergilerle kesilen cezaların açıkça uzlaşma kapsamı dışında tutulduğu anlaşılmaktadır. Bu itibarla kaçakçılık fiillerinden muhasebe hilesinde uzlaşma müessesesinin etkili olmadığı sonucuna varılmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin bir vergi incelemesi esnasında, inceleme daha neticeye kavuşturulmadan tarh olunacak vergi ile cezalar üzerinde uzlaşmayı mümkün kılınmakta olduğu yukarıda ifade edilmişti. Ancak uzlaşma müessesesinde olduğu gibi “tarhiyat öncesi uzlaşma” hükümlerinin yer aldığı ek 11. maddedeki parantez içi ifadesiyle, kanun koyucunun kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiş fiilleri kapsam dışında tuttuğu görülmektedir. Dolayısıyla muhasebe hilesi sebebiyle kesilecek ceza ve tarh olunacak vergilerin tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte ek 11. maddesindeki tarhiyat öncesi uzlaşmayı sınırlandıran “359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde...” ifadesinden, “vergi ziyana yol açmayan kaçakçılık fiillerinde” tarhiyat öncesi uzlaşmanın mümkün olduğu düşünülebilir.

Madde hükmü lafzi yorumlandığında, vergi ziyana sebep olan kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyana sebep olunması halinin uzlaşma kapsamı dışında bırakıldığından vergi ziyana sebep olunmaması halinde ise muhasebe hilesi suçunda

³⁹⁵ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.227-228.

³⁹⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.309.

uzlaşmanın mümkün olabileceği anlaşılabilir³⁹⁷. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma ile vergilendirmenin kısa sürede tamamlanması, verginin tahsilini hızlandırmak ve tarh işleminden önce ihtilafın sulh yolu ile giderilmesinin amaçlandığı gözönüne alındığında; vergi ziyana yol açmayan bir kaçakçılık fiilinin tespiti halinde incelemeyi yapanın, mükellefi uzlaşmaya davet etme gerekçesinin de oluşmayacağı unutulmamalıdır.

f. Cezalarda İndirim

Muhasebe hilesi fiili hem vergi ziyayı hem de hürriyeti bağlayıcı ceza ile sonuçlanabilen kaçakçılık suçlarındandır. VUK'un 376. maddesinde düzenlenen şartların gerçekleşmesi halinde vergi cezalarında indirim öngören hükümler yer almaktaydı. Ancak 7394 sayılı Kanun³⁹⁸ ile belirli şartların oluşması halinde hapis cezalarında da indirim imkânı sunan düzenleme yapılmıştır.

(1) Vergi Cezalarında İndirim

Vergi uyuşmazlıklarının adli mercilere intikal ettirilmeden idari aşamada çözülmesini ve böylece vergi alacağının en kısa sürede, en az kayıpla tahsilini sağlamaya yönelik müesseselerden biri de VUK'un 376. maddesinde "Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim" başlığı altında düzenlenmiş olan vergi cezalarında indirim müessesesidir³⁹⁹.

i. Kapsamı

Vergi cezalarında indirim müessesesi, ceza muhatabı mükellefin kesilen cezayı bahse konu maddede belirlenen süre içinde ihtilaf konusu yapmaksızın ödemek istemesi halinde, cezanın bir kısmında indirim imkânı sunmaktadır⁴⁰⁰.

Madde başlığından da açıkça anlaşılacağı üzere indirim müessesesi vergi asıllarını konu edinmemekte; sadece vergi cezaları müessesesinin kapsamına

³⁹⁷ Ok, Gündel, **a.g.e.**, s.119.; Bayar, **a.g.e.**, s.147.; Aksi yönde görüş için bkz.: Özcan, **a.g.e.**, ss.431-432.

³⁹⁸ 31810 sayılı ve 15.04.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³⁹⁹ Candan, **a.g.e.**, s.541.; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.149.

⁴⁰⁰ Özzyer, **a.g.e.**, s.890.

girmektedir. Bununla birlikte cezalarda indirimde gidilebilecek vergi türleri, herhangi bir kısıtlamaya tabi tutulmamıştır. Dolayısıyla mükellefler veya adlarına ceza kesilenler VUK kapsamına dahil olan bütün vergi, resim ve harçlara dair cezalarda indirim imkanına müracaat edebileceklerdir⁴⁰¹. Gümrük vergileri VUK’da öngörülmediğinden, bu vergilere ait cezalarda 376. madde hükümleri gereği indirim yapılması söz konusu olmayacaktır⁴⁰².

VUK’un 376. maddesindeki hükme göre tarhiyat türü bakımından re’sen, ikmalen ve idarece tarh olunan vergilere ilişkin cezalara indirim hükümleri uygulanabilmektedir. Bununla birlikte indirimli olarak ödenebilecek cezalar, “vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük” kabahatlerine ilişkin cezalardır⁴⁰³. Maddede indirimde konu olacak vergi ziyayı cezasında miktar bakımından bir ayrıma yer verilmediği görülmektedir. Dolayısıyla muhasebe hilesi fiili sebebiyle VUK’un 344 maddesinin ikinci fıkrası uyarınca üç kat; bu fiillere iştirak edenlere verilen bir kat vergi ziyayı cezasında indirim hakkında yararlanılabilecektir⁴⁰⁴.

ii. Şartları

Vergi cezalarında indirimden faydalanmak için bazı şartların sağlanması gereklidir. VUK’un 376. maddesindeki öngörülen bu şartların mükellef tarafından yerine getirilmesi halinde vergi idaresinin vergi cezasında indirim yapma mecburiyeti bulunmaktadır⁴⁰⁵.

Mükellef veya ceza muhatabının indirimden yararlanabilmesi için yerine getirmesi gereken şartlar; başvuru süresi, vergi aslı ile cezanın dava konusu yapılmaması ve ödeme olmak üzere üç başlıkta ele alınabilir.

⁴⁰¹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.463.; Candan, **a.g.e.**, s.543.

⁴⁰² Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.279.

⁴⁰³ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.151.

⁴⁰⁴ Candan, **a.g.e.**, s.545.; Karakoç’a göre ise; “Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyayına yol açılması halinde vergi ziyayının üç katı olarak kesilmesi gereken ceza, vergi ziyayı cezası değil, kaçakçılık suçunun hürriyeti bağlayıcı cezasının yanında uygulanan fer’i bir ceza niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, cezaların caydırıcılığını sağlamak amacıyla bu cezanın cezalarda indirim kapsamı dışında bırakılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.” Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.464.

⁴⁰⁵ Candan, **a.g.e.**, s.542.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.276.

Vergi cezalarında indirim hakkından faydalanma bu hususta yapılacak müracaatla mümkündür. Bu müracaatın ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde yapılması gerekmektedir. Müracaat yeri ise bağlı bulunulan vergi dairesidir. Vergi cezalarında indirimde dair talep dilekçesi interaktif vergi dairesi uygulaması üzerinden elektronik ortamda da verilebilmektedir⁴⁰⁶.

Vergi cezalarında indirim müessesesinden faydalanabilmek için aranan ikinci şart “vergi aslı ile cezasının dava konusu yapılmaması”dır. Müessesenin amacı da ihtilafın idari aşamada çözümlenmesi dava konusu yapılmaması olduğu dikkate alındığında tarh olunan vergi ve kesilen vergi cezalarının idari davaya konu edilmemesi şartı amaca uygun düşmektedir. Bununla birlikte ihtilaf konusu vergi ve cezalara karşı ihbarnamenin tebliği üzerine dava açılmışsa; vergi davasından vazgeçilerek vergi cezalarında indirim hakkı kullanılabilir. Ancak vergi davasından vazgeçilmenin otuz günlük dava açma süresi dolmadan ve mahkemenin karar vermeden önce yapılması gerekmektedir⁴⁰⁷.

Vergi cezalarında indirim müessesesinin amacı yukarıda da ifade edildiği üzere vergi alacaklarının en az kayıp ve en kısa sürede tahsilini sağlamaktır. Bu sebepten kanun koyucu müesseseden yararlanabilmek için son olarak vergi aslı ile indirimden sonra kalan cezanın normal vadesinde veya teminat gösterilmesi suretiyle normal vade bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmesi şartını aramaktadır⁴⁰⁸. Vade, vergiler için VUK’un 112. maddesi, cezalar için ise aynı kanunun 368. maddesindeki hükümlere göre tespit olunur. Buna göre re’sen, ikmalen ve idarece tarh olunan vergiler için ödeme zamanları; taksit zamanından evvel tahakkuk etmişlerse taksit süreleri içinde, bu süreler tamamen ya da kısmen geçmesinden sonra tahakkuk etmişlerse bir ay içinde; cezalar ise vergi mahkemesinde dava açma süresinin bitiş tarihinden itibaren

⁴⁰⁶ Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü, (Çevrimiçi) https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/vergi_cezalarinda_indirim_brosur.pdf, 04 Mayıs 2023

⁴⁰⁷ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.464.; Candan, **a.g.e.**, s.559.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.277.

⁴⁰⁸ Candan, **a.g.e.**, s.559.

bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir⁴⁰⁹. 6183 sayılı Kanun’da belirtilen türden teminat gösterilmesi halinde norma vadeye üç ay eklenecektir⁴¹⁰.

iii. İndirim Oranı

7194 sayılı Kanun ile değişmeden önce ceza türleri, kabahatin ilk defa işlenip işlenmediğine göre farklı indirim oranları öngörülmekteydi. Bahse konu düzenleme ile kaçınıcı defa kesilecek olup olmadığına bakılmaksızın yukarıda belirtilen şartların varlığı halinde vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında yarı oranda indirim yapılacaktır (VUK m.376).

İndirime konu edilen ceza ile ilgili uzlaşma vaki olmuş ise uzlaşılan vergi/vergi farkının tamamının, cezanın ise yüzde yetmiş beşinin süresinde ödenmesi halinde uzlaşılan ceza yüzde yirmi beş indirilir (VUK m.376).

(2) Hapis Cezalarında İndirim

Ceza hukukunda failin suç fiilini tamamladıktan sonra pişman olarak, suçun ortaya çıkardığı sonuçları gidermeye yönelik davranışta bulunması “etkin pişmanlık” olarak ifade edilmektedir. Etkin pişmanlık müessesesi, TCK’nın özel hükümler kısmındaki kimi suçlarda cezayı tamamen ortadan kaldıran; bazılarında ise cezada indirim yapılmasına imkân tanıyan bir düzenleme olarak yer almaktadır⁴¹¹.

VUK’un 371. maddesinde gerek vergi cezaları gerekse hapis cezaları üzerine etkileri olan “Pişmanlık ve ıslah” müessesesi yer almaktadır. Anılan madde hükmüne göre müessese hükümlerinden yararlanmak için kanuna aykırı hareket eden ile fiile iştirak edenin, bu durumu kendiliğinden yetkili makama bildirmesi gerekmektedir. 371. maddesinde aranan bildirim ve ödeme ile ilgili aranan şartların sağlanması halinde vergi ziyayı cezası kesilmeyecek; kaçakçılık suçları bakımından da VUK’un 359. maddesindeki hükümlerden sorumluluk doğmayacaktır⁴¹².

⁴⁰⁹ Candan, **a.g.e.**, s.558.

⁴¹⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.278.

⁴¹¹ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.443.

⁴¹² Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.334-341.; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, ss.168-174.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.287-290.

Bu bakımdan vergi ceza hukukundaki “pişmanlık ve ıslah” kurumunun cezasızlık şeklindeki sonuçları bakımından ceza hukukundaki “etkin pişmanlık” müessesesine benzerlik gösterdiği söylenebilir⁴¹³.

Kanun koyucu, 08.04.2022 tarihinde kabul edilen 7394 sayılı Kanun’un⁴¹⁴ 4. maddesiyle VUK’un 359. maddesine son fıkrasından önce gelmek üzere;

“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”

hükümleri eklemek suretiyle “etkin pişmanlık” müessesesi ihdas etmiştir. Her ne kadar yapılan değişiklikte etkin pişmanlığa dair açıklık bulunmasa da; 7394 sayılı Kanun’un genel gerekçesi incelendiğinde düzenlemenin “etkin pişmanlık” hali olduğu sonucuna varılmaktadır⁴¹⁵.

Müessesesinin ihdas amacı ise 7394 sayılı Kanun’un gerekçesinde 213 sayılı Kanunun 371 inci maddesinde etkin pişmanlık müessesesine yer verilmiş olup, 359 uncu maddede, 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça düzenlenmiştir. Bununla birlikte, etkin pişmanlığın, suç soruşturmasına başlanmadan önceki dönem için kabul edilmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma evresinde fail tarafından bu yola başvurulamamaktadır. Maddede yapılan düzenlemelerle, bu maddede yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlamak olduğu ifade

⁴¹³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.475.

⁴¹⁴ 15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴¹⁵ Turgut Candan, “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma Ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık”, (Çevrimiçi) https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/#_ftnref1, 06 Mayıs 2023.

edilmiştir⁴¹⁶. Buna göre suçtan idarenin/adli makamların haberdar olmadığı dönemde geçerli olan pişmanlık müessesesine ilaveten suçla ilgili soruşturma ve kovuşturma safahatında da geçerli olacak bir müessese ihdas edilmiş bulunmaktadır.

i. Etkin Pişmanlık Müessesesinin Kapsamı

Vergi ceza hukukunda yer alan ve hapis cezası öngörülen vergi suçları kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işini yapma suçu olmak üzere üç başlıkta sınıflandırılabilir. Etkin pişmanlık, vergi ceza hukukunda yer alan bütün bu suçları kapsayan genel bir düzenleme olmayıp; hükümlerinin VUK'un 359. maddesinde yer alması sebebiyle sadece kaçakçılık suçları için öngörölmüş cezalarda indirim sağlayan bir müessesedir⁴¹⁷. Buna göre kaçakçılık suçunun unsurlarından biri olan muhasebe hilesi suçunda, şartların yerine getirilmesi halinde faile verilecek cezada etkin pişmanlık hükümleri uygulanabilecektir.

VUK'un 359. maddesinde pişmanlık ve ıslah müessesesinin hükümlerinin düzenlendiği maddeye atıfta bulunularak, 371. maddede yer alan pişmanlık ve ıslah şartların yerine getirilmesi halinde faile ceza verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. 371. maddede pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için bazı şartların arandığı görölmektedir. Bunlardan birincisi vergi ziyaına sebebiyet veren bir fiilin varlığıdır. İkincisi ise ihbarda bulunulmadan, inceleme veya takdir komisyona intikal öncesinde müracaatın yapılmış olmasıdır⁴¹⁸.

Göröldüğü üzere pişmanlık ve ıslah müessesesi soruşturma ve kovuşturma aşamasında olan ve matrah farkının oluşmadığı suçlar için indirim imkânı sunmayan bir müessesedir. Buna karşın VUK'un 359. maddesine eklenen "etkin pişmanlık" ise "soruşturma" veya "kovuşturma" aşamasında olan; tarh edilecek bir vergi bulunmasa dahi cezalarda indirim imkânı sunan bir müessesedir. Bununla birlikte pişmanlık ve

⁴¹⁶ 7394 sayılı Kanun gerekçesi, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/d27/2/2-4336.pdf>, 05.05.2023

⁴¹⁷ Murat Batı, "Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık", (Çevrimiçi) <https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vergi-suclarinda-etkin-pismanlik,34980>, 06 Mayıs 2023.

⁴¹⁸ İzzettin Özgenç, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", (Çevrimiçi) <https://izzetozgenc.com/data/contents/vergi-kacakciligi-sucunda-etkin-pismanlik.pdf>, 07 Mayıs 2023.

ıslah şartlarının yerine getirilmesi halinde iştirakçilere ceza verilmesini engellemekte iken etkin pişmanlık ise iştirakçilerde ceza indirimini kapsamamaktadır⁴¹⁹.

Kanun koyucu etkin pişmanlık hükümlerinin, kanunun yürürlük tarihinden önce hüküm verilmiş ve infaz aşamasında olan dosyalar için de uygulanabilmesi için 7394 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile VUK'a geçici 34. madde eklenmişti. Bahse konu geçici maddeye göre soruşturma ve kovuşturma aşamalarındaki dosyalar için de öngörülen ödeme ve kanun yollarından feragat edilmesi şartlarının sağlanması halinde 359. maddedeki etkin pişmanlık hükümleri infaz aşamasındaki dosyalar için de geçerli olacaktır. Ancak vergi, zam ve faizin tamamı ile cezaların yarısının ve cezalara dair gecikme zammının kanunun yürürlük tarihini müteakiben 1 yıl içerisinde ödenmesi gerekmektedir⁴²⁰.

Ancak bahse konu hüküm "Kuralla etkin pişmanlık kurumunun dışına çıkıldığı, dava açanla açmayanın farklılaştırıldığı, vergi ve cezalara karşı dava açma hakkından vazgeçen kişinin beraat etmesi durumunda buna dayanarak dava açmasının mümkün olmayacağı belirtilerek kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu" iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne taşınmış, yüksek mahkeme hükmü iptal etmiştir⁴²¹.

⁴¹⁹ Güliden Şişman, Şenel Sarsıkoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", **Selçuk Üniversitesi-Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.30, S:3, 2022, ss.1597-1600.

⁴²⁰ Candan, "Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma Ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık", (Çevrimiçi) 06 Mayıs 2023.

⁴²¹ **Anayasa Mahkemesi, 28.09.2022 Tarih ve E.2022/59, K.2022/111 Sayılı Kararı:** "...etkin pişmanlık ve özel aştan yararlanabilmek için ödenen vergi ve diğer kalemlerin dava konusu yapılmaması koşulu dolayısıyla yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle beraat kararı verilmesi hâlinde vergi suçunun muhatap tarafından işlenmediği, bu suçun işlendiği varsayımına dayalı olarak doğduğu iddia edilen vergilerin doğmadığı, dolayısıyla etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla muhatabın ödememesi gereken vergiyi ve buna bağlı diğer kalemleri ödediği kesin olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer hâllerde ise vergi kaybını doğuracak ilave fiilin işlenmemiş olması, vergi suçunun muhatabı ile verginin muhatabının farklı kişiler olması, vergi ve ceza ile ilgili tespitlerde hatalar yapılması gibi ihtimallerin gerçekleşmesi durumunda aslında ödenmemesi gereken vergi ve diğer kalemlerin ödenmesi söz konusu olabilmektedir. Böylelikle bu ödemeleri yapmak durumunda kalan muhatap aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacaktır. Ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması biçiminde kamu yararının bulunmadığı da ortaya çıkacaktır.

Sonuçta kuralla kişilere yüklenen aşırı külfete karşılık sağlanacak kamu yararı sadece dava sayısının azalmasına bağlı olarak yargının iş yükünün hafifletilmesi olacaktır. Bu durum muhataba yüklenen aşırı külfetle karşılaştırıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil dengenin kişiler aleyhine bozulmasına neden olacaktır.

Geçici 34. madde ödemelerin kaynağını vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiillere bağlamaktadır. Dolayısıyla bu suça ilişkin yargılamada ceza mahkemesinin yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle verdiği beraat kararı, kamu makamları tarafından dikkate

ii. Etkin Pişmanlık Müessesesinde Cezalarda İndirim Şartları ve Sonuçları

Kanun koyucu, VUK'un 359. maddesinde tanımlanan suçlar sebebiyle soruşturma ve kovuşturma yapılan kimselere verilecek cezalarda "etkin pişmanlık" hükümleri gereği indirim uygulanabilmesinde, tarh edilen bir vergi ve buna bağlı olarak cezanın bulunup bulunmadığına göre ikili bir ayrıma gitmiştir⁴²².

VUK'un 359. maddesindeki fiillerle verginin ziyaa uğratılması halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için aranan ilk şart vergi ve ferilerin ödenmesi şartıdır. Daha açık bir ifade ile tarhiyatı yapılan vergi, buna bağlı gecikme faiziyle gecikme zammının tamamının ödenmesi istenmektedir. Ayrıca kesilen cezaların yarısı ve bu cezalara isabet eden gecikme zammının da ödenmesi gerekmektedir. Etkin pişmanlık hükmünün yer aldığı fıkra "kesilen cezalar" ifadesi açık olmamakla beraber, bu ifadede daha sonra gelen "isabet eden gecikme zammının" ibaresinden vergi ziyai olduğu anlaşılmaktadır⁴²³. Vergi ve feri ödemelerin belli bir zaman içerisinde yapılması gerekmektedir. Buna göre bahse konu ödemeler soruşturma safhasında yapılması halinde hükmedilecek ceza yarı oranında indirilecektir. Eğer ödeme şartı kovuşturma⁴²⁴ safhasında -hükmün verilmesine kadar- yerine getirilirse ceza 1/3 oranında indirilecektir⁴²⁵.

Cezalarda indirim imkanından yararlanabilmek için vergi ve buna bağlı cezanın öngörülen zaman ve miktarda ödenmesi yeterli olmamakta; ayrıca idarenin bu

alınmalıdır. Aksi durum Anayasa'nın 38. maddesinde güvence altına alınan masumiyet karinesi ile çelişecektir. Zira bir suçun işlenmediğinin kesinleşmiş ceza mahkemesi kararıyla sabit bulunmasına rağmen bu tespitin kamu makamlarınca vergi ile ilgili meselelerde dikkate alınmayıp geçici 34. maddede ödemenin kaynağı olarak belirtilen '359'uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığı'nın sabit görülmesi Anayasa'nın 38. maddesinin 'Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.' hükmüyle bağdaşmaz." (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr/tr/haberler/norm-denetimi-basin-duyurulari/dava-acilmamasini-acilmissa-vazgecilmesini-ongoren-kuralin-anayasa-ya-aykiri-oldugu>, 07 Mayıs 2023.

⁴²² Şişman, Sarsıkoğlu, **a.g.m.**, s.1603.

⁴²³ Candan, "Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma Ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık", (Çevrimiçi) 06 Mayıs 2023.

⁴²⁴ CMK, m.2'ye göre "Soruşturma: Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi; Kovuşturma: İddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi" ifade etmektedir.

⁴²⁵ Özgenç, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", (Çevrimiçi) 07 Mayıs 2023.

vergi tarh ve ceza işlemine karşı, “vergi mahkemesinde dava açılmaması, eğer açılmış ise feragat edilmesi; itiraz/temyiz yollarına müracaat edilmemesi, müracaat edilmişse vazgeçilmesi” şartı da aranmaktaydı. Ancak Anayasa Mahkemesi 13.09.2023 tarihinde, yukarıda ifade edilen VUK’un geçici 34. maddesinin iptal gerekçelerinin bu kural için de geçerli olduğuna hükmetmiş ve kuralı anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.⁴²⁶

VUK’un 359. maddesiyle düzenlenen kaçakçılık fiillerinin hepsi vergi ziyana sebep olmamaktadır. Dolayısıyla vergi ziyayı oluşmayan kaçakçılık fiilleri sebebiyle vergi tarhiyatı yapılmayacak, tarhiyata konu vergi bulunmadığı için gecikme zammı, gecikme cezası ve vergi cezası da doğmayacaktır. Böyle bir durumda etkin pişmanlık müessesesinin hüküm doğurup doğurmayacağı 359. maddeye eklenen fıkra ile açıklık getirilmiştir. Bahse konu fıkra göre herhangi bir zarar telafisine yönelik şart aranmaksızın bu durumda olan dosyalarda verilecek ceza yarı oranında indirilecektir⁴²⁷. Dolayısıyla muhasebe hilesi suçundan dolayı kovuşturulan faile fiili sebebiyle vergi ziyana yol açmaması halinde hükmedilen adli cezada yarı oranında indirim yapılacaktır.

Muhasebe hilesi suçu zarar suçu olarak tanımlanmayan diğer bir ifade ile vergi ziyayı neticesi aranmayan kaçakçılık fiillerinden biri olup, bu fiil sebebiyle vergi kaybına sebep olunmadığı durumlarda verilecek cezaların yarı oranında indirilmesi hakkaniyete uygun görünse de pişmanlığın nasıl gösterileceği hususu belirsizdir. Bununla birlikte ceza davası açılmış ve hükmün verilme aşamasına gelmiş olmasına karşın idari işlemlerin tamamlanamaması sebebiyle daha sonra idarece vergi tarhı ve ceza kesilmesi halinde nasıl bir işlem tesis edileceği yönünde de açıklık bulunmamaktadır⁴²⁸.

⁴²⁶ Anayasa Mahkemesi, 13.09.2023 Tarih ve E.2022/81, K.2023/153 Sayılı Kararı, 29.11.2023 ve 32384 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴²⁷ Şişman, Sarsıkoğlu, **a.g.m.**, s.1603.

⁴²⁸ Candan, “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma Ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık”, (Çevrimiçi); Özgenç, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, (Çevrimiçi); Şişman, Sarsıkoğlu, **a.g.m.**, s.1604.

g. Zamanaşımı

Zamanaşımı, suçun işlenmesinden itibaren kanunlarda yer alan sürenin geçmesiyle devletin yargılama/cezalandırma haklarını düşmesini ifade eden durumdur⁴²⁹. Zamanaşımının kabul edilmesindeki amaç; gecikmiş yargılamanın kendisinden beklenen faydayı ve fonksiyonu gerçekleştiremeyeceği, eylemin kamu vicdanı üzerinde etkisini kaybetmesiyle artık cezalandırmada sosyal yararın kalmadığı düşüncesidir⁴³⁰.

Vergi ceza hukuku bakımından zamanaşımı müessesesi, VUK'un 374. maddesinde düzenlenmiştir. Bahse konu düzenlemeye göre zaman aşımı vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezalarında 5 yıl; usulsüzlüklerde ise 2 yıldır. Bu sürelerin aşılması halinde vergi cezaları kesilemeyecektir. Zaman aşımı sürelerinin başlangıcı vergi ziyasında cezaya konu işlemin doğumunu; usulsüzlükte usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci günüdür. Eğer vergi ziyayı ile usulsüzlüğün birleşme hali mevcut ise vergi ziyayı cezasının zamanaşımı süresi geçerli olacaktır⁴³¹. Buradan hareketle vergi ceza hukukundaki zamanaşımının idarenin vergi cezası kesme yetkisini sınırlandıran ve vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun süre askıda kalmasını önlemeye yönelik bir müessese olduğu söylenebilir⁴³².

İdari nitelikli vergi suçlarının dışında muhasebe hilesi fiili gibi adli nitelikteki vergi suçlarının kovuşturulması ve soruşturulması ile ilgili vergi ceza hukukunda özel zamanaşımı hükümleri bulunmamaktadır. Bu sebeple TCK'da düzenlenen "dava ve ceza zamanaşımı" hükümlerinin adli nitelikli vergi suçları için de geçerli olduğu kabul edilir⁴³³.

⁴²⁹ Hakeri, **a.g.e.**, s.719.

⁴³⁰ Donay, **a.g.e.**, s.218.; Çavuş, **a.g.e.**, s.241.

⁴³¹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.416.

⁴³² Edizdoğan, Taş, Çetinkaya, **a.g.e.**, s.210.

⁴³³ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, s.204.; Taştan, **a.g.e.**, s.140.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.491.; Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.130.; Çavuş, **a.g.e.**, s.242.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.341-342.; Bayar, **a.g.e.**, s.148.

(1) Dava Zamanaşımı

Dava zamanaşımı, belli bir sürenin geçmesi halinde kamu davasının açılmaması veya açılan kamu davasının düşürülmesi sonucunu doğuran hukuki bir müessese olup, TCK'nın 66. maddesinde cezaların ağırlığı dikkate alınarak her suç için farklı zamanaşımı süreleri öngörülerek düzenlenmiştir⁴³⁴. Ceza davasının suçun işlendiği tarihten başlayarak ve bahse konu kanunun 66. maddesinde⁴³⁵ belirtilen süreler içerisinde açılması gerekmekte olup aksi halde zamanaşımına uğramış olur⁴³⁶.

Suçlara dair zamanaşımı sürelerinin belirlenmesinde suçun kanundaki cezasının üst sınırı göz önünde bulundurulur (TCK. m.66/f.4). VUK'un 359. maddesinde muhasebe hilesi suçu için üst sınır "beş yıl" olarak belirlenmiştir. TCK'nın 66. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde beş yıla kadar hapis cezaları için sekiz yıllık zamanaşımı öngörüldüğünden, muhasebe hilesi suçunda zamanaşımı süresinin "sekiz yıl" olduğu sonucuna ulaşılmaktadır⁴³⁷.

Genel olarak zamanaşımı süresi, tamamlanmış suçlarda fiilin işlendiği, teşebbüs halinde son hareketin yapıldığı, mütemadi suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda ise son suçun işlendiği günden itibaren başlar ve karar kesinleşip hüküm halini alıncaya kadar dava zamanaşımı devam eder⁴³⁸. Bu bağlamda suçun işlendiği tarihin belirlenmesi zamanaşımı bakımından önem arz etmektedir.

Defter ve kayıtlarda yapılan muhasebe hilesi sebebiyle VUK'a muhalefet suçları için hileye esas teşkil eden işlemin kayda girdiği tarih suç tarihi olarak kabul edilecektir⁴³⁹. Eğer aynı takvim yılı içerisinde birden çok hileli işlem yapılmış ise bu

⁴³⁴ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.257.; Taştan, **a.g.e.**, s.141.

⁴³⁵ Dava açma süreleri: Ağırlaştırılmış müebbette 30 yıl; müebbet cezalarında 25 yıl; yirmi yıldan az olmayan hapis cezalarında 20 yıl; beş ila yirmi yıl arasındakiler için 15 yıl; beş yıla kadar olan hapis veya adli para cezasında 8 yıldır. Bu sürelerin geçmesi halinde kamu davası düşmektedir (TCK m.66).

⁴³⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.491.

⁴³⁷ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.343.; Bayar, **a.g.e.**, s.149.

⁴³⁸ Çavuş, **a.g.e.**, s.246.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.492.

⁴³⁹ **Yargıtay 11. C.D., 29/03/2012 Tarih ve E.2012/3111, K.2012/4467 Sayılı Kararı**, Birol Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2015/1, s.335.

durumda son hileli kaydın yapıldığı bir diğer deyişle teselsülün son bulunduğu işlem tarihi suç tarihi olacaktır⁴⁴⁰.

Suç tarihi itibarıyla sekiz yıllık süresinin sona ermesi halinde suça dair kamu davası açılmamış ise zamanaşımının dolması sebebiyle savcı dava açamayacaktır. Dava açılmakla birlikte bu süre içerisinde sonuçlandırılmamışsa kovuşturmaya devam edilemeyecektir⁴⁴¹.

Dava zamanaşımı süresinin bazı durumlarda uzama ihtimali bulunmaktadır. Bu durumlardan ilki dava zamanaşımının durmasıdır. Dava açılabilmesi izin veya karar alınmasına ya da başka bir makamda çözülmesine bağlanmış ise bu durumda izin, karar alınıncaya, mesele çözülünceye; fail hakkında kaçak kararı kalkıncaya kadar dava zamanaşımı duracaktır (TCK. m.67/f.1). Bu hallerin ortadan kalkmasıyla birlikte zamanaşımı süresi kaldığı yerden işlemeye devam edecektir⁴⁴².

Dava zamanaşımı üzerinde etkili olan ikinci durum ise zamanaşımının kesilmesidir. Buna göre şüpheli/sanıklardan birinin ifadeye çağırılması veya bunlardan biri hakkında tutuklama kararı verilmesi, suçla ilgili iddianame düzenlenmesi, sanıklardan bir kısmı hakkında mahkûmiyet kararı verilmesi halinde dava zamanaşımı kesilir (TCK. m.67/f.2). Dava zamanaşımının kesilmesine yol açan bu hallerin varlığı, zamanaşımı süresinin yeniden işlemeye başlaması sonucunu doğurur⁴⁴³. Bununla birlikte dava zamanaşımını kesen ve yukarıda sıralanan sebeplerden biri ortaya çıktığında zamanaşımı süresi en fazla kanunda öngörülen zamanaşımı süresinin yarısı kadar uzar (TCK. m.67/f.4). Buna göre muhasebe hilesi fiilinde dava zamanaşımını kesen bir sebep meydana geldiğinde zamanaşımı süresi 8 yıl yerine en fazla 12 yıl olacaktır.

Son olarak doktrinde “mütalaa şartı” olarak anılan müessesenin muhasebe hilesinde dava zamanaşımı üzerine etkilerinin incelenmesi gerekmektedir. VUK’un

⁴⁴⁰ Yargıtay 11. C.D., 25/04/2012 Tarih ve E.2012/2943, K.2012/6522 Sayılı Kararı, Kırmaz, **a.g.m.**, s.335.

⁴⁴¹ Özcan, **a.g.e.**, s.402.

⁴⁴² Donay, **a.g.e.**, s.219.; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, ss.297-298.; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.344.; Çavuş, **a.g.e.**, s.244.

⁴⁴³ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, s.208.

367. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, kanunun 359. maddesinde belirtilen suçların işlendiğini sair surete öğrenen savcının ilgili vergi dairesinden talep edeceği incelemenin dava zamanaşımı üzerinde etkisi ile ilgili iki farklı görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilki savcının kamu dava açabilmesi için ilgili vergi dairesinden inceleme talep etmesi başka bir mercide çözümü gereken bir meseleye bağlı olduğundan incelemede geçen süre içerisinde zamanaşımının durmasını gerektirir⁴⁴⁴. İkinci görüş ise dava zamanaşımı süresinin hangi hallerde duracağı ve kesileceği ceza kanununda tahdidi bir şekilde ayrıntı olarak düzenlendiğinden bu haller dışındakilerin dava zamanaşımını durdurması ve kemesi söz konusu olmayacaktır⁴⁴⁵.

(2) Ceza Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı, kesin hükme bağlanmış bir cezanın, hüküm tarihinden itibaren belirli bir süre içerisinde infaz edilmemesi halinde, bu cezaya dair infaz yetkisini ortadan kaldıran müessesedir⁴⁴⁶. Cezanın kesin hükme bağlanması ise karara karşı üst yargı mercilerine müracaat yollarının tüketilmesi ile ortaya çıkan bir durumdur⁴⁴⁷.

Ceza zamanaşımı TCK'nın 68. maddesinde⁴⁴⁸ hükmedilen ceza türü ve süresi dikkate alınarak farklı ceza zaman aşım süreleri belirlenmiştir⁴⁴⁹. Bahse konu maddede hükmedilen cezanın “beş yıla kadar hapis ve adli para” olması halinde ceza zamanaşımı süresi “on yıl” olarak belirlenmiş olduğu görülmektedir. Buna göre muhasebe hilesi fiili için öngörülen ceza üst sınırının beş yıl olduğundan, ceza zamanaşımı süresi “on yıl” olacağı anlaşılmaktadır⁴⁵⁰.

⁴⁴⁴ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.344.; Çavuş, **a.g.e.**, ss.244-245.; Donay, **a.g.e.**, ss.219-220.

⁴⁴⁵ Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.130.; Taştan, **a.g.e.**, ss.142-143.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.493-494.;Özcan, **a.g.e.**, ss.399-400.

⁴⁴⁶ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.III, s.298.

⁴⁴⁷ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.495.

⁴⁴⁸ Cezalarda zamanaşımı: Ağırlaştırılmış müebbet için 40 yıl; müebbet hapis için 30 yıl; yirmi ve daha fazla süreli hapis cezaları için 24 yıl; beş yıldan fazla cezalarda 20 yıl; beş yıla kadar olan hapis ve adli para cezaları için 10 yıldır (TCK m.68/1).

⁴⁴⁹ Taştan, **a.g.e.**, s.143.

⁴⁵⁰ Çavuş, **a.g.e.**, s.251.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.495.; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, s.209.; Taştan, **a.g.e.**, s.143.

Ceza zamanaşımı süresinin başlangıcı, cezanın infazına başlanıp başlanmadığına göre özellik göstermektedir. Buna göre cezanın infazı başlamamışsa hüküm kesinleştiği tarihten itibaren zamanaşımı süresi başlayacaktır. Eğer cezanın infazına başlanmış ancak kesintiye uğramış ise kesintinin meydana geldiği günden itibaren ceza zamanaşımı süresi başlayacaktır⁴⁵¹.

Ceza zamanaşımını durduran sebeplere ceza kanununda yer verilmemişken;⁴⁵² kesen sebepler cezanın infazına yönelik tebligatın yapılması, hükümlünün yakalanması ve üst sınırı 2 yıldan fazla olan yeni bir suçu kasıtlı olarak işlemesi şeklinde sıralanmıştır (TCK m.71). Bahse konu sebeplerden dava zamanaşımı kesildiğinde süre, kesintinin gerçekleştiği gün yeniden işlemeye başlar⁴⁵³.

III. MUHASEBE HİLESİNE BAŞVURUNUN VERGİSEL SONUÇLARI

Mükellefler vergi matrahını olduğundan düşük göstermek ya da tamamen gizlemek amacıyla muhasebe hilesine başvurabilmektedir. Vergi matrahının bu şekilde aşındırılmasıyla hukuksuz bir vergi avantajı elde edilmek amaçlanmaktadır⁴⁵⁴.

Vergi matrahının muhasebe hilesi ile azaltılması mükellefe haksız olarak vergisel avantaj sağlarken; hazineyi vergi kaybına uğratmakta ve vergi uygulamalarının beklenmeyen şekilde gerçekleşmesine yol açmaktadır. Kanun koyucunun öngördüğü şekilde vergi uygulamasının gerçekleşmemesi, verginin mali ve mali olmayan amaçlarında sapmalara sebep olmakta, bir taraftan yeterli ölçüde vergi hasılatının sağlanamamasına, diğer taraftan da vergi adaletinin bozulmasına yol

⁴⁵¹ Özcan, **a.g.e.**, s.404.

⁴⁵² Diğer mevzuat hükümlerinde konu ile ilgili çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Anayasa'nın 83. maddesinin üçüncü fıkrasındaki TBMM üyeleri hakkındaki cezalarda hükmün ifası millet vekilliğinin son bulmasına bırakılacağı, bu süreler içerisinde zaman aşımının işlemeyeceği yönündeki hükmü örnek olarak gösterilebilir. Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, s.210.

⁴⁵³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.496.; Taştan, **a.g.e.**, s.143.

⁴⁵⁴ Oktar, "Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi", (Çevrimiçi) 17 Kasım 2022.

açabilmektedir. Dolayısıyla ülkedeki ekonomik ve sosyal yapının olumsuz yönde etkilenmesine sebep olmaktadır⁴⁵⁵.

Vergilerin kamu harcamalarına önemli bir kaynak olmanın yanında; gelirin yeniden dağılımının sağlanması, ekonomik istikrarın temini, iktisadi büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesinde devletin ekonomik ve sosyal politikalarına yön verme özelliği de bulunmaktadır⁴⁵⁶.

Mali, ekonomik ve sosyal politikaların başarıya ulaşabilmesi, her şeyden önce devletin yeterli seviyede vergi geliri elde etmesine bağlıdır. Başka bir ifade ile kamu hizmetlerinin kalitesinin ve miktarının artırılması, sosyal adaletin tesisi, ihtiyaç duyulan yatırımların yapılabilmesi, belirli alanlarda teşvik uygulanabilmesi gibi pek çok kamu hizmetinin sunulabilmesi için öngörülen miktarda vergilerin tahsil edilmesi gerekmektedir⁴⁵⁷.

Muhasebe hilesi sonucu hazinenin vergi kaybına uğratılmasıyla devletin bütçe gelirlerinde azalmaya sebep olmakta, bu ise devletin öngördüğünden daha az vergi geliri elde etmesine ve bütçe dengesinin bozulmasına yol açabilmektedir. Bütçe dengesinin bozulması ile ortaya çıkan bütçe açıklarının telafisi için yeni vergi ihdas edilmesini, vergi oranlarının arttırılmasını, emisyon ve borçlanmayı gündeme getirecektir⁴⁵⁸.

Vergi gelirlerindeki azalmanın neticesinde bütçeyi dengelemek için yeni vergi ihdası veya oranlarının arttırılması bir taraftan adaletsiz bir vergi sisteminin oluşmasına, gelir dağılımının bozulmasına sebep olabilmektedir. Diğer taraftan ise işletmeler arası eşitsizlik doğuran, serbest rekabet şartlarını bozucu bir etkisi de bulunmaktadır. Hile yapan işletmeler vergi kaçırarak vergi yükünden kurtulurken,

⁴⁵⁵ Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları, 54. Seri, 2010, s.85.; Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, s.175.

⁴⁵⁶ Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.15-16.

⁴⁵⁷ Mehmet Arslan, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önemlerinin Etkinliği”, İstanbul Üniversitesi SBE, Doktora Tezi, İstanbul, 1994, s.1.

⁴⁵⁸ Nihat Edizdoğan, “Bir Vergi Suçu ve Cezası Olarak Vergi Kaçakçılığı”, **Bursa İktisadi Ticari İlimler Dergisi**, C.VII, S.1-2, 1978, s.131.

dürüst mükelleflerin mali yükümlülüklerinin daha da artmasına sebep olarak rekabet şartlarının vergi kaçırıcı işletmeler lehine gelişmesine yol açabilecektir⁴⁵⁹.

Hazinenin uğradığı gelir kaybı sonucu meydana gelen bütçe açıklarının borçlanma ile giderilmesi ise faiz oranlarının artması sonucunu doğurabilecektir. Faiz oranlarındaki artış özel sektörde maliyet artışı ve yatırımların azalmasına neden olacak, bu durum ise enflasyonu ve işsizliği artırabilecektir. Faizlerdeki artış, kamuda ise borçlanma maliyetinin yükselmesi ile bütçe açıklarının daha da artmasına sebep olabilecektir⁴⁶⁰.

IV. MUHASEBE HİLESİNE BAŞVURUNUN VERGİ SORUMLULARI AÇISINDAN SONUÇLARI

Kanun koyucu, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde esas olarak mükellefleri sorumlu tutmaktadır. Ancak bazı durumlarda mükellefin maddi ve şekli vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde üçüncü kişilere de sorumluluk yüklemiştir. Bu durumda mükellefler vergi borçlusu olmaya devam etmektedir. Ancak mükellefin vergi ile ilgili ödeme, defter tutma, muhafaza, ibraz ... gibi sorumlulukları, vergi sorumlusu olarak ifade edilen mükellef dışındakilere ait olmaktadır⁴⁶¹.

Vergi sorumluluğu müessesinin amacı hızlı ve kolay bir şekilde verginin tahsilini sağlamak, vergi alacağını güvence altına almak, vergi ödevlerinin doğru olarak yerine getirilmesini temin etmek şeklinde sıralanabilir⁴⁶².

Vergi sorumlusu, VUK'un 8. maddesinin ikinci fıkrasında “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” olarak tanımlanmaktadır. Maddede vergi sorumlusu genel olarak tanımlanmakla birlikte bazı durumlarda mükellefe yaptığı/yapacağı ödemelerde vergi kesinti yapma yükümlülüğünde olan kişileri, bazı durumlarda asıl vergi borçlusuyla birlikte ya da onun yerine kendi mal varlığından vergiyi ödemek durumunda olanları, bazı hallerde

⁴⁵⁹ Edizdoğan, **a.g.m.**, s.131.; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.175.

⁴⁶⁰ Arslan, **a.g.e.**, ss.44-47.

⁴⁶¹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.79.

⁴⁶² Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **AÜHFD**, C.54, S.3, 2005, ss.157-158.; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.79.

de vergi ödevlerinin doğru bir şekilde yerine getirilmesinde sorumlu olan kişiyi ifade etmektedir⁴⁶³. Bu bakımdan vergi sorumlusu “vergi kesmekle yükümlü olan vergi sorumlusu”, “fer’i vergi sorumlusu” ve “vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu” olarak üç grupta toplanabilir⁴⁶⁴.

Vergi sorumluluğunun bir türü olan vergi kesmekle yükümlü olan vergi sorumlusu, yaptıkları/yapacakları ödemelerden vergi kesmek mecburiyetinde olanları ifade etmekte olup, bu kimseler verginin eksiksiz olarak tevkifata tabi tutulmasından ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumludur⁴⁶⁵. Yanlarında işçi çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler örnek olarak verilebilir. Bu kimseler çalıştırdıkları işçilere yaptıkları ödemelerden GVK’nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapma ve vergi dairesine ödeme noktasında sorumludurlar.

Diğer bir vergi sorumluluğu, fer’i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu olup; asıl mükellefle birlikte veya bazen de onun yerine geçen kişiyi ifade etmektedir. Burada kendi mal varlığından başkasına ait verginin ödemesinden doğan sorumluluk söz konusudur. Kanuni temsilcilerin, tasfiye memurlarının ve mirasçıların sorumluluğu bu özellikte sorumluluğa örnektir⁴⁶⁶.

Vergi sorumluluğu sınıflandırmasında yer alan üçüncü sorumluluk türü vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusudur. Vergi kanunları ve diğer kanunlar bazı kimselere, asıl mükellefin şekli vergi ödevlerini yerine getirme sorumluluğu; yerine getirilmemesi halinde ise yaptırım gerektiren ödevler yüklemiştir. Vergi ile ilgili ödevlerin kanunlarda belirtilen usul ve esaslara göre yerine getirilmesinde sorumlu tutulan vergi ödevlisi durumundaki sorumluğa, serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) ile yeminli mali müşavirlerin (YMM) sorumluluğu örnek teşkil etmektedir⁴⁶⁷.

⁴⁶³ Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi” s.160.

⁴⁶⁴ Ersan Öz, Gözde Kabayuka, “Meslek Mensuplarının Mali ve Cezai Sorumluluklarına Dair Bir Saha Araştırması:Denizli İli Örneği”, **Vergi Sorunları**, S:398, Kasım 2021, s.22.

⁴⁶⁵ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.84.

⁴⁶⁶ Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi” s.161.

⁴⁶⁷ **A.e.**, ss.160-161.

SMMM ve YMM'lerin (meslek mensubu olarak anılacaktır) görev ve sorumluluklarını zamanında, tam ve mali mevzuatın ön gördüğü şekilde ifa etmesi, mükellefin vergi yükümlülüğünün doğru ve eksiksiz yerine getirilmesinde önem arz etmektedir. Bu itibarla meslek mensuplarının yerine getirmesi gereken görev ve sorumlulukları 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve VUK ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan tebliğ ve yönergelerle belirlenmiştir⁴⁶⁸. Meslek mensupları, mesleki faaliyetlerini mevzuatın öngördüğü şekilde yerine getirmemesi durumunda “mali sorumluluk” ve “cezai sorumluluk” ile karşı karşıya kalabileceklerdir.

A. Meslek Mensuplarının Mali Sorumlulukları

Meslek mensuplarının mesleğe kabul şartlarından, mesleki faaliyetleri yerine getirirken sahip olduğu yetki ve sorumluluklarına kadar kapsamlı bir düzenleme meslek kanunu olarak da anılan 3568 sayılı Kanunda yer almaktadır. Bahse konu kanuna ilaveten VUK mükerrer 227. maddesinde de meslek mensuplarının mali sorumluluğuna yönelik hüküm bulunmaktadır. Dolayısıyla meslek mensuplarının mali sorumluluğunun kapsamı için bu iki kanunda yer alan düzenlemelerin birlikte incelenmesi gerekmektedir.

1. Meslek Mensuplarının 3568 Sayılı Kanun'dan Kaynaklı Mali Sorumlulukları

3568 sayılı Kanun, işletme faaliyetlerinin güvenilir ve sağlıklı kaydedilmesini sağlamak, işletmenin faaliyetlerine ait sonuçları mevzuat kapsamında denetleme ve değerlendirme yaparak, gerçek durumu tarafsız bir şekilde sunmak üzere yetkilendirilecek SMMM ve YMM mesleklerinin konularını, kapsamlarını ve sorumluluklarını düzenlemektedir (3568 sayılı K. m.1). Kanunun 2. maddesinde “*muhasebe prensipleri, mevzuat hükümleri çerçevesinde işletmelerin defterlerini tutma, mali tablolarını hazırlama, beyanname ve belgeleri düzenleme*” mali müşavirlerin yetkileri arasında sayılmıştır. Aynı maddenin B fıkrasında YMM'ler, kanunun 12. maddesi kapsamında çıkarılacak yönetmeliğe istinaden tasdik yapmakla

⁴⁶⁸ Öz, Kabayuka, **a.g.m.**, s.21.

yetkilendirilmiştir. YMM’lerin yapacakları tasdik işleminin konusu Kanun’un 12. maddesinin birinci fıkrasında “*gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik eder*” şeklinde yer almaktadır. Bahse konu tasdik işleminin amacı ise işletmelerin hesap ve kayıtlarına ait mali tablolarda eksiksiz ve gerçeğe uygun bilgilerin bulunmasını sağlayarak kamunun istifadesine sunmak, ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar vergisinin doğruluğunun araştırılması, bu yönde tespitler yapmak ve kayıtların doğrulunun sağlanması, vergi dairesi ile mükellefler arasında güveni hâkim kılmaktır⁴⁶⁹.

Tasdik işlemi ile doğruluk denetimi yapması beklenen YMM’lerin bu işleminden kaynaklı sorumluluğu da 3568 sayılı Kanun’un 12. maddesinin dördüncü fıkrasında “*Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.*” şeklinde hüküm altına alınmıştır⁴⁷⁰.

SMMM, YMM Kanunu Tebliğ (Sıra N:18)’de yapılacak tasdikte hangi işlemlerin YMM’lerin sorumluluğunda olduğu etraflıca açıklanmıştır. Buna göre tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu, belgelerin yasal süresi içerisinde MSUGT’lerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması, bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması, bu çerçevede yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin VUK hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydı

⁴⁶⁹ Tasdik Yönetmeliği, m.5.; SMM, YMM Kanunu G.T. (Sıra N:18).

⁴⁷⁰ Öz, Kabayuka, **a.g.m.**, s.22.

envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır.

Buna göre yaptıkları tasdik işleminin tebliğde belirtilen şartlara uygun olmaması diğer bir ifade ile tasdik raporunun doğruyu yansıtmamasından kaynaklı ortaya çıkacak vergi ve cezalarda mükelleflerle birlikte YMM'lere müşterek ve müteselsil sorumluluk doğabilecektir. Bu sorumluluk tasdik işleminin kapsamı ile sınırlı olacak, vadesi gelmiş ancak tahsil edilememiş vergi borçlarını kapsamayacaktır⁴⁷¹.

3568 sayılı meslek kanununda YMM'lerin tasdik sorumluluğu yanında SMMM'lere de bazı mali sorumluluklar yüklemiştir. Buna göre SMMM'ler beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerin KDV iadelerine dayanak teşkil edecek rapor hazırladıklarında; bu raporun doğruluğundan sorumludurlar. Aksi halde ziyaa uğratılan vergi ve cezalarından müştereken ve müteselsilen sorumluluk doğacaktır (3568 Sayılı K. 8/A).

2. Meslek Mensuplarının Vergi Usul Kanunu Uyarınca Mali Sorumlulukları

3568 sayılı Kanun'da, YMM'lerin mali sorumluluğu yer almasına rağmen; SMMM'lerin iade raporundan kaynaklı sorumluluk dışında mali sorumluluğuna dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu eksiklik VUK'un mükerrer 227. maddesi ile giderilmeye çalışılmıştır⁴⁷². Bahse konu maddeye göre *“beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.”*

⁴⁷¹ Naci Tolga Saruç, Mustafa Ali Sarılı, “Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Müteselsil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, **Ankara YMM Odası**, 2004, ss.168-170.

⁴⁷² Doğan Şenyüz, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyatı Ve Cezasından Sorumluluğu”, **MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Y:2016, C.XXII, S:3, ss.2563-2564.

Meslek mensuplarının mali sorumluluklarına yönelik bu düzenleme 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesindeki mali sorumluluğa dair hükümle birlikte değerlendirildiğinde bazı farklılıkların olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki 3568 sayılı Kanun'nda sadece YMM'lerin tasdik işleminden kaynaklı mali sorumluluğu düzenlemektedirken; VUK. mükerrer 227. maddesi beyanname tasdikinden kaynaklı SMMM ve YMM'lerin sorumluluğu ile YMM'lerin hazırlayacakları tasdik raporu kapsamındaki mali sorumluluğunu ilgilendiren bir hüküm içermesidir. Bir diğer husus tasdik işleminde YMM'lerin sorumluluk tipindeki farklılıktır. 3568 sayılı Kanun'a göre YMM'ler "tasdikin doğru" olmamasından sorumlu tutulmaktayken; VUK'un mükerrer 227. maddesinde ise meslek mensubu "kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun" olmamasından sorumlu tutulmaktadır⁴⁷³.

VUK'un mükerrer 227. maddesine göre meslek mensuplarının, mükelleflerce sunulan belgeleri muhasebe tebliğleriyle muhasebenin prensipleri uyarınca doğru ve süresi içerisinde defterlere kaydetmekle ve bu bilgileri mali tablolara aktarma sorumlulukları bulunmaktadır. Böylece beyannamelerde yer alan bilgiler mükelleflerle birlikte meslek mensuplarının sorumluluğu altına alınmakta ve meslek mensuplarına, muhasebe kayıtlarının dayanağını teşkil eden vesikaların harici araştırmaya gerek olmadan yanıltıcı belge veya işle mütenasip olmayan bir belge olup olmadığı yönünde ön denetim yaptırılmak istendiği söylenebilir⁴⁷⁴.

Meslek mensuplarının sorumluluğu için bu belirtilen hususların yerine getirilmemesinden ortaya çıkacak vergi ziyaının varlığı yeterli olacaktır. Dolayısıyla muhasebe iş ve işlemlerin yürütülmesinde sehven dahi olsa defter toplamalarının yanlış aktarılması, işlemin yanlış hesaba kaydedilmesi suretiyle vergi ziyasına yol açan meslek mensubu, mükellefle birlikte vergi, ceza ve gecikme faizinden müşterek ve müteselsilen sorumlu olacaktır⁴⁷⁵.

⁴⁷³ Öz, Kabayuka, **a.g.m.**, s.23.; Şenyüz, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyayı Ve Cezasından Sorumluluğu", s.2567.; Gündoğdu, **Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları**, Ankara, TÜRMOB Yayınları-273, 2005, ss.15-38.

⁴⁷⁴ Gündoğdu, **a.g.m.**, s.16.

⁴⁷⁵ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu Genel Tebliği (Sıra N:4)

3. Müşterek ve Müteselsil Mali Sorumluluğun Tespiti

VUK'un mükerrer 227. maddesi kapsamında meslek mensubunun gerekli mesleki özeni göstermemesi sebebiyle mükellefe kesilecek vergi ve cezalardan müteselsil ve müşterek sorumlu olabilmesi için her şeyden önce meslek mensubunca imzalanmış/tasdik edilmiş beyanname/tasdik raporunun bulunması ve bu beyannamenin/tasdik raporunun defter kayıtları ve belgelere uygun olmamasından kaynaklı bir vergi ziyaının ortaya çıkması aranmaktadır⁴⁷⁶.

Gerek VUK'un mükerrer 227. maddesi gerekse 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi uyarınca meslek mensuplarına hangi şartlarda mesleki sorumlulukların doğacağı kadar önem arz eden diğer bir hususta sorumluluğun tespiti. Meslek mensuplarının sorumlulukları, vergi müfettişlerinin incelemeleri esnasında tespit edilebilmektedir. Meslek mensuplarının mesleki sorumluluklarına aykırı işlemlerinin tespitinde vergi müfettişlerinin yürütmesi gereken işlemler ile izleyecekleri usullere açıklık getirmek ve uygulama birliği sağlamak adına Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 20/02/2005 tarihinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge yürürlüğe konulmuştur.

Bahse konu yönergeye göre, meslek mensuplarınca imzalanan/tasdik edilen vergi beyannamelerinin/tasdik raporlarının, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesindeki ve VUK'un mükerrer 227. maddesindeki hüküm çerçevesinde gerçeği yansıtmadığı, defter kayıtlarına ve belgelere uygun olmadığı ve bundan kaynaklı bir vergi ziyaının meydana geldiğinin tespit edilmesi halinde, vergi müfettişlerince meslek mensuplarından otuz gün içinde yazılı savunma yapmaları istenir⁴⁷⁷.

Daha sonra meslek mensuplarının sorumluluklarını içeren Görüş ve Öneri Raporları düzenlenir. Görüş ve Öneri Raporlarından birisi meslek mensubunun mali sorumluluğuna ait tespitleri içeren "Mali Sorumluluk Raporu"dur⁴⁷⁸. Bu raporda

⁴⁷⁶ Şenyüz, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyayı Ve Cezasından Sorumluluğu", ss.2571-2572.

⁴⁷⁷ "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge", m.9.

⁴⁷⁸ A.e., m.10.

meslek mensubunun davranışı ile incelemede tespit edilen hususlar arasında ne gibi bir illiyet bağının bulunduğu delilleriyle birlikte açıkça ortaya konulması gerekmektedir⁴⁷⁹. Ancak meslek mensuplarına düzenlenen raporlarda sorumluluğun somut ve açık bir şekilde ortaya konulmadığı ve bu sebepten yüksek mahkemece iptal edildiği görülmektedir⁴⁸⁰. Bunun üzerine Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 03.08.2022 tarihli bir genel yazı⁴⁸¹ ile “*Vergi Müfettişlerince düzenlenecek Görüş ve Öneri Raporlarında, meslek mensuplarının sorumluluk doğuran icrai ya da ihmali fiilinin ne olduğu, bu fiilin mevzuatın hangi hükmünü ihlal ettiği ve fiilin icrası neticesinde ortaya çıkan sonucun ne olduğu açıkça belirtilir. Ayrıca, düzenlenen sorumluluk raporlarında, tespit edilen fiil ile bu fiil neticesinde ortaya çıkan vergi ziyayı arasında kurulan illiyet bağına, ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle, somut delillerle birlikte açık bir biçimde yer verilmesi gerekmektedir. Somut vakalar delilleri ile birlikte ortaya konulmadan, genel ibareler kullanılmak suretiyle rapor tanzim edilmez.*” şeklinde hazırlanacak sorumluluk raporunda belirtilmesi gereken hususlara açıklık getirilmiştir.

Meslek mensubuna yönelik düzenlenen Mali Sorumluluk Raporu’nun bir örneği meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilecektir. Meslek mensubunun kayıtlı olduğu vergi dairesince yapılacak takibat ise rapora konu vergi ve cezaların tahakkukunun kesinleşmesinin ardından başlayacak; kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır⁴⁸².

Vergi müfettişlerince meslek mensubuna yönelik düzenlenecek Görüş ve Öneri Raporlarından biri de “Disiplin Sorumluluğu Raporu”dur. Bu raporda meslek mensuplarının disiplin sorumluluğu doğuran fiilleri ortaya konulacak ve bu fiiller ile

⁴⁷⁹ A.e., m.6.

⁴⁸⁰ **Danıştay, 9. D., 20.2.2020 Tarih ve E.2017/2642, K.2020/988 Sayılı Kararı:** “*Görüş ve Öneri Raporu(SMMM Sorumluluk Raporu)’nda davacının bu sorumluluğunu doğuracak hususların açık ve somut bir şekilde ortaya konulmadığı, mükellefçe kendisine verilen bilgi ve belgelerden farklı olarak muhasebe kayıtlarına aykırı biçimde kayıt yaptığına veya kayıtları mali tablolara yansıtmadığına yönelik tespitlere yer verilmediği görüldüğünden, dava konusu düzeltme ve şikayet başvurusunun reddi yolundaki işlemlerde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.*” (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 05 Aralık 2022.

⁴⁸¹ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın bahse konu genel yazısı için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.turmob.org.tr/haberler/54a8d6e3-e555-488e-b8e8-b96f5ecc0343/meslek-mensuplarinin-sorumluluklari->, 5 Aralık 2022.

⁴⁸² SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (Sıra No 4).

3568 sayılı Kanun ile disiplin yönetmeliğinin hangi hükümlerinin ihlal edildiği duraksamaya ve şüpheyeye yer vermeyecek biçimde ortaya konulacaktır⁴⁸³. Bu rapor disiplin cezası yönünden gereği yapılmak üzere meslek mensubunun bağlı olduğu odaya gönderilecektir⁴⁸⁴.

Görüldüğü üzere meslek mensubunun beyanname imzalama ve tasdik işlemlerinde defter kayıt ve belgelere uygun olmayan veya gerçeği yansıtmayan durumun ortaya çıkması halinde mali sorumluluğun yanında bir de disiplin yönünden sorumluluğu da bulunmaktadır.

B. Meslek Mensuplarının Cezai Sorumlulukları

Meslek mensupları, kayıtlarının yapılması, mali tabloların hazırlanması ve beyannamelerin verilmesi gibi muhasebe işlemlerinde icra ettikleri görev sebebiyle mükellefe en yakın meslek gruplarından biri konumundadır⁴⁸⁵. Dolayısıyla meslek mensuplarına muhasebe hilesi suçuna iştirak konusu gündeme gelecek ve cezai sorumluluk doğabilecektir.

“Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge”nin 7. maddesinde “*Vergi Müfettişleri, yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, VUK’un 359. maddesiyle sayılan suçların işlendiğini tespit etmeleri halinde, meslek mensubunun bu suça iştirak edip etmediğini belirler. Vergi Müfettişleri, meslek mensubunun bu suça iştirak ettiğini net bir şekilde tespit ettiği durumda, tanzim edilecek vergi suçu raporunda bu hususa yer verirler*” denilmektedir. Buna göre meslek mensubunun suça ne şekilde iştirak ettiği düzenlenecek raporda somut şekilde tespit edilecek ve meslek mensubunun suça iştiraki konusundaki karar ceza hakimince verilecektir⁴⁸⁶.

VUK’un 360. maddesinde “*359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde,*

⁴⁸³ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 03.08.2022 tarihli yazısı.

⁴⁸⁴ SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (Sıra No 4).

⁴⁸⁵ Öz, Kabayuka, **a.g.m.**, s.26.

⁴⁸⁶ **A.e.**, s.26.

TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.” hükmü yer almaktadır. Anılan hüküm ile TCK'nın 5. maddesindeki *“Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”* hükmü birlikte değerlendirildiğinde, muhasebe hilesi suçuna iştirak hususu TCK'nın genel hükümleri içinde çözümleneceği söylenebilir⁴⁸⁷. Diğer bir ifade ile meslek mensuplarının muhasebe hilesi suçuna iştirakinin durumu ceza hakimince TCK'nın 37 ila 41. maddeleri arasında düzenlenen iştirak hükümlerine göre belirlenecek, ceza miktarının tespitinde VUK'un 360. maddesine göre menfaatin bulunup bulunmadığı göz önünde bulundurulacaktır⁴⁸⁸. VUK'un 360. maddesinde ne tür bir menfaatin aranacağı konusunda açıklık bulunmamaktadır. Doktrindeki bir görüşe göre buradaki menfaat, maddi olabileceği gibi suçun işlenmesine iştirak etmesi halinde terfi ettirme vaadi gibi manevi bir menfaat de olabilecektir⁴⁸⁹. Buna karşın başka bir görüşe göre ise aranacak menfaatin sadece maddi bir menfaat olması gerekmektedir⁴⁹⁰. Bununla birlikte bazı Yargıtay kararlarında *“VUK'nin 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde edip etmediği araştırılıp karar yerinde açıklanıp tartışılmak suretiyle hüküm kurulması gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması, yasaya aykırı”*⁴⁹¹ denilmek suretiyle maddi menfaatin araştırılmaması bozma gerekçesi olarak görülmüştür.

TCK'nın iştirak kurumu faillik (m.37), azmettirme (m.38) ve yardım etme (m.39) olarak düzenlendiği görülmektedir. Bahse konu hükümler çalışmanın “Suçun Özel Şekilleri” başlığı altında ele alındığından tekrara düşmemek adına burada meslek mensubunun anılan hükümler çerçevesindeki cezai sorumluluğuna değinilecektir.

⁴⁸⁷ Kerametdin Tezcan, Nebahat Kayser, “Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki”, Metin Taş'a Armağan, Ankara, Gazi Kitabevi, 2015, s.105.

⁴⁸⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.461-462.

⁴⁸⁹ Tezcan, Kayser'e göre; *“Mükellef mali müşavirden almış olduğu ücretin dışında belli maddi menfaat karşılığında vergi kaçırma konusunda kendisine yardım etmesini, yol göstermesini istemesi halinde ve mali müşavirinde bu konuda ona yardım etmesi halinde artık ceza indirim uygulanmayacaktır. Aynı durum mükellefin yanında çalışan mali müşavirden terfi etme vaadiyle vergi kaçırma konusunda yardım isterse yine menfaat olarak değerlendirilecektir.”* Tezcan, Kayser, **a.g.m.**, s.106.

⁴⁹⁰ Taştan'a göre; *“VUK 360. maddesinde sadece ‘menfaatin’ olmaması halinde indirim uygulanacağı hükmünü yer verilmiş, buradaki menfaatin maddi bir menfaat olması gerekir. Başka deyişle manevi menfaat indirimin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.”* Taştan, **a.g.e.**, ss.116-117.

⁴⁹¹ **Yargıtay, 11. C.D., 14.2.2019 Tarih ve E.2016/8787, K.2019/1468 Sayılı Kararı**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 05 Aralık 2022.

Muhasebe hilesi fiiline yönelik hüküm VUK'un 359. maddesinde “*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar.... Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.*” şeklindedir. Buna göre muhasebe hilesinde cezanın muhatabı cezaların şahsiliği gereği fiili işleyendir. Eğer meslek mensubu mükellefin haberi olmadan muhasebe defterlerinde bilerek muhasebe hilesi yapmış ise suçunun doğrudan faili konumunda olabileceklerdir⁴⁹². Burada önemli olan fiilin meslek mensubunca ve mükellefin bilgisi ve isteği dışında işlendiğinin ispatlanmasıdır⁴⁹³.

Meslek mensubunun doğrudan failliğinin yanında, mükellefle birlikte suç işleme kararı ve fiil üzerinde müşterek hakimiyet kurması da söz konusu olabilir. Örneğin mükellefin vergi matrahını azaltmak amacıyla gider faturalarının bakiyelerinde fazladan sıfır eklenerek defterlere kaydedilmesi konusunda meslek mensubu ile mükellef anlaşması halinde “birlikte faillik” söz konusu olabilecektir. Mükellef hileyi tek başına değil meslek mensubu ile birlikte vergi kaçırmak amacıyla yapmakta ve meslek mensubu olmadan fiil gerçekleştirilemeyeceğinden birlikte faillik meydana gelmektedir. Birlikte faillikte meslek mensubu mükellefle beraber fail olarak ceza sorumlusu olabilecektir (TCK m.37/f.1). Ancak menfaatin olmaksızın suça iştirak halinde cezanın yarısı indirilecektir (VUK m.360)⁴⁹⁴.

Meslek mensubunun suç ortaklığı hallerinden birisi azmettirmedir. Azmettirme, suç ortaklığı şekillerinden birisi olup suç işleme niyeti olmayan bir kimsenin ikna edilerek suç işleme kararının oluşturularak suçun işlenmesidir. Örneğin meslek mensubu, beyanname gönderme aracılık hizmeti verdiği mükellefin yüksek çıkan vergisini muhasebe hilelerine başvurarak azaltması gerektiği yönünde telkinde bulunabilir. Böylece meslek mensubu tarafından vergi kaçırma düşüncesi ve niyeti olmayan mükellefe suç işleme kararı verdirilmektedir. Başka bir deyişle kendi muhasebe kayıtlarını tutan ve muhasebe hilesi yapma niyeti olmayan mükellefin beyannamesini gönderen meslek mensubu tarafından suç işlemesine sebep

⁴⁹² Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) Ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, **TAAD**, S:29, Yıl:7, Ocak 2017, ss.17-18.

⁴⁹³ Tezcan, Kayer, **a.g.m.**, s.111.

⁴⁹⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.464-465.; Tezcan, Kayer, **a.g.m.**, s.114.; Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) Ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, ss.7-8.

olunmaktadır. Bu durumda meslek mensubu işlenen suçun cezası ile cezalandırılacaktır (TCK m.38/f.1). VUK'un 360. maddesindeki indirim burada da geçerli olacaktır⁴⁹⁵.

Suçta iştirak türlerinden sonuncusu yardım etmedir. Yardım etmede suç işlenme kararı ve niyeti bulunan birinin bu düşüncenin icrası kolaylaştırılmakta; suçun işlenmesine teşvik edilmektedir. Örneğin meslek mensubunca muhasebe hilesi yapma konusunda karar vermiş ancak zamanlama konusunda tereddüt içinde olan birine vergi denetiminin zayıf bir ihtimal olduğunun, inceleme olsa bile ortaya çıkmasının güç olduğunun söylenmesi; muhasebe hilesini nasıl yapılsa yakalanma ihtimalinin azalacağını anlatılması; muhasebe kayıtlarında hesap bakiyeleri üzerinde değişiklik yapmaya yardımcı olacak programın temin edilmesi yardım şekilleri olarak değerlendirilebilir. Suça yardım etmenin cezası faile verilen cezanın yarısı olup menfaat gözetilmeksizin iştirak halinde bu ceza ayrıca yarı oranında indirilecektir.⁴⁹⁶

⁴⁹⁵ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.141-143.; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.466-467.; Tezcan, Kayer, **a.g.m.**, ss.122-125.

⁴⁹⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.467-4679

SONUÇ

Mükellef ile idare arasındaki vergi ilişkisinin kanunlarda öngörülen şekilde yürütülmesini amaçlayan ve vergi hukukunun alt disiplini olan vergi ceza hukukunda; vergi kabahatleri idari cezalarla karşılanırken vergi suçları için ise adli cezalar öngörülmektedir. Vergi suçlarından ve adli ceza öngörülen hukuka aykırılıklardan birisi vergi kaçakçılığı suçu olup; bu suçu meydana getiren fiiller, VUK'un 359. maddesinde dört ayrı fıkra ve fıkralarında kendi içerisinde bentlere ayrılmak suretiyle sıralanmış bulunmaktadır.

Maddenin (a) fıkrasının birinci bendinde kaçakçılık suçunu teşkil eden ilk fiil “hesap ve muhasebe hileleri yapanlar” şeklinde yer almakta ve bu fiili işleyenlere 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Bu çalışmada, anılan maddede hükmüyle yasaklanan hareketlerin neler olduğu, hükmün bu haliyle suç teşkil eden davranışları yeterli açıklıkta tanımlayıp tanımlamadığı ana ekseninde, düzenlemenin dar manada suç olması sebebiyle suçun unsurları, özel görünüş şekilleri, suçun tespiti ve bildiriminde izlenecek usul hükümleri, fiil için öngörülen idari ve adli cezalar ile cezaya etki eden haller ve suçun devlet, mükellef, vergi uygulayıcıları bakımından doğurması muhtemel sonuçları incelenmiştir.

Hesap ve muhasebe hileleri, ilk VUK olan 5432 sayılı Kanunun 324. maddesinin dördüncü fıkrasındaki “*mevhum adlara hesap açmak ve her türlü hesap ve muhasebe hilesi yapmak*” şeklinde kaçakçılık fiili olarak idari para cezası öngörülen bir fiil olarak vergi mevzuatımıza girmiştir. Ancak 5432 sayılı Kanunun yürürlüğü girmesinden kısa bir süre sonra kaçakçılık kabahatlerinin düzenlendiği madde neredeyse hiç değişikliğe uğratılmadan kanunun ek 2/A maddesine taşınmış; böylece “Hileli vergi suçları” başlığı altında hapis cezası öngörülen ceza hukuku anlamında bir suç ihdas edilmiştir. Muhasebe hilesi fiiline yönelik hüküm, maddenin 4. fıkrasında “*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*” şeklinde yer almıştır. Hükümdeki “...yapmak” ifadesinden yasaklanan davranış biçimine yönelik bir dilin kullanıldığı anlaşılmakta ancak muhasebe hilesi suçunun ne olduğu yönünde açıklık bulunmamakla birlikte defterlerin

tahrif edilmesi, mevhum adlarda hesap açılması ifadesinin hemen ardından “...veyahut” ibaresiyle muhasebe hilelerinden bahsedilmesi, bunlar dışında kalan ve sayılmayan fiillerin kastedildiğini düşündürmektedir.

Suçu düzenleyen hüküm vergi mevzuatımıza girdiği günden itibaren zaman içerisinde madde numaraları, madde başlıkları ve cezasında değişikliklere uğramış; halen yürürlükte olan 213 sayılı VUK’da da varlığını korumuştur. Suçun kanuni unsuruna son şeklini veren ve günümüzde de geçerli olan önemli bir değişiklik 4369 sayılı Kanun ile yapılmıştır. Böylece 213 sayılı VUK’un 359 maddesinde (a) fıkrasının birinci bendinde “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*” şeklinde suçun konusu; birinci bentte ise “*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar...*” şeklinde hareket unsuruna yönelik kanuni unsur yeniden düzenlenmiştir.

Değişiklikten önceki dönemde mükellef veya sorumluların muhasebe hilesi fiilliyle vergi ziyasına sebebiyet vermesi kaçakçılık olarak tanımlanmakta ve suçun tamamlanması için netice unsuru olarak vergi ziyayı şartı aranmaktaydı. Ancak değişiklikle birlikte kanuni unsorda suçun tamamlanması için vergi ziyayı neticesi aranma şartı kaldırılmıştır. Böylece muhasebe hilesi, neticenin hareketlerin yapıldığı anda gerçekleştiği kabul edilen, neticesi harekete bitişik suçlar sınıfına dahil olmuştur. Neticesi harekete bitişik suçlar ise kural olarak teşebbüse uygun olmayan suçlar olduğundan bu suçlarda tek bir hareketin icrası suçun tamamlanması için yeterli olacak ve elde olmayan sebeplerle tamamlanamama hali söz konusu olmayacaktır. Daha açık bir ifade ile hareketin icrası ile suç tamamlanacağından muhasebe hilesinde suça teşebbüsün mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte dikkat çeken bir diğer husus “veyahut her türlü hesap ve muhasebe hilesi yapmak” şeklinde cümlemin sonunda yer alan ifadenin, değişiklik sonrası fıkranın hemen başında kendisinden sonra gelen fiillerden farklı bir hareket görünümü sergileyen ifadeyle yer almasıdır. Ayrıca kanuni unsurdaki fiili yönelik ifadenin, faili belirlemeye yönelik bir dile dönüşmesidir.

Suçun kanuni unsurunda yaşanan gelişmelerin suç ile korunan hukuki değer üzerine yansımaları olmuştur. Kanun koyucu, ilk 5432 sayılı VUK’da idari ceza

öngörülen kaçakçılık suçlarını, 5815 sayılı Kanun ile hapis cezası ile cezalandırılan fiiller kapsamında yeniden düzenlemiş; düzenlemenin gerekçesini ise mevcut üç katı idari ceza hükümlerinin hazine hukukunu teminat altına almada yeterli olmadığı, vergi kaçakçısını korkutacak ve âmmeye karşı böyle bir suçu işlemekten alıkoyacak yeterlilikte olmaması sebebiyle hedeflenen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'nin toplanamaması olarak ifade etmiştir. Bu gerekçeden muhasebe hilesi suçunun ihdasında hedeflenenin mükellefin vergi matrahını doğru olarak beyana mecbur edilmesi böylece hazinenin menfaatinin korunması yararının güdüldüğü anlaşılmaktadır. Korunan hukuki değer hazine yararı olduğu görüşü, vergi ziyanının suçun netice unsuru olmaktan çıktığı tarihe kadar genel kabul görmüştür.

4369 sayılı Kanun ile vergi ziyaı kavramının madde metninden çıkartılması ile korunan hukuki değer değişikliğe uğradığı değerlendirilmektedir. Bu değişiklik sonrası hazinenin gelir kaybını önlemenin yanında muhasebe hilesi suçunda korunan diğer hukuki değer; beyana dayalı vergileme sistemindeki önemli bir yere sahip olan defter ve kayıtlara güven ve bunların ispat değerini korumak, muhasebe sisteminde üretilen bilgilerin gerçekliğinin sağlanması ile bütün mali sistemin işleyişine zarar verebilecek fiillerin önüne geçilmesi, dürüst mükelleflerin haklarının korunması şeklinde sıralanabilir. Bütün bu çıkarımların dayanağı, kanun koyucunun 4369 sayılı Kanun gerekçesinde, muhasebe hilesi suçunu mali sistem, belge düzeni ve malî otoriteyi zayıflatan hatta çökertebilecek özellikte suç olarak görmesidir. Ancak suç ile korunan hukuki değer üzerinde böyle bir değişikliğin olumlu yansımalarının olduğunu söylemek güçtür. Vergi ziyaı şartı arandığı dönemde nispeten sınırlı sayıda fiiller suçun hareket unsurunu oluştururken; değişiklikle suç olarak değerlendirilebilecek fiillerin sayısı artmış ve bu durum yasaklanan davranışın tespitini daha da zorlaştırmıştır.

Muhasebe hilesinde kanuni unsur ve korunan hukuki değerden sonra fiilin tespitine yönelik çalışmada incelenen bir diğer husus suçun konusudur. Çünkü suç teşkil eden her fiilin, mutlaka üzerinde meydana geldiği bir konusu bulunmaktadır. Failin hareketinin yöneldiği şey olarak da ifade edilen suçun konusu, suç tipinde yer alan maddi konuyu işaret etmektedir. 359. maddenin (a) fıkrasında muhasebe hilesinin konusu “defter ve kayıtlar” olarak zikredilmiştir. Ancak defter ve kayıtların belli

özellikte olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle her türlü defter ve kayıtlardan ziyade; muhasebe hilesi suçunun konusunu teşkil edeceklerin vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi, saklanma ve ibrazı mecbur olan defter ve kayıtlar olması gerekmektedir. Bahsi geçen “vergi kanunları” tabiri, VUK’un 3/A maddesine göre VUK ve bu kanunun hükümlerine tabi olan vergi, resim ve harç kanunlarıdır. VUK hükümlerinin gümrük idareleri hariç; genel bütçe, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağına göre bunlarla ilgili kanunlar vergi kanunu sayılmaktadır.

Muhasebe hilesi suçunun konusu olan defter ve kayıtların vergi kanunları gereğince tutulan, düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan türden olması suçun ön şartı olarak da ifade edilmektedir. Bir fiilin suç teşkil edebilmesi için aranan mantıkî ve hukukî gerekliliği ifade eden bu ön şartın bulunmaması suçun gerçekleşmesini engelleyecektir. Mükelleflerin defter tutma ödevlerine dair düzenlemeler başta VUK olmak üzere TTK’da ve başka kanunlarda da yer almaktadır. Ancak vergi kanunlarının tutulmasını, düzenlenmesini, saklanma ve ibrazını mecbur kıldıkları dışında kalan defter ve kayıtlar üzerinde işlenen fiillerin vergi ceza hukuku anlamında muhasebe hilesi suçu olarak kabulü mümkün değildir. Buna göre TTK’da tutulması öngörülen pay defteri, yönetim kurulu karar defteri gibi defterler suçun konusunu oluşturmayacaktır. Aynı zamanda vergi kanunlarınca tutulması mecbur olmayan defterlerin tutulması halinde, bu defterlerin muhasebe hilesi suçunun konusunu oluşturmayacağı da açıktır.

Suç konusu defter ve kayıtların, vergi kanunları uyarınca tutulması veya düzenlenmesinin yanında muhafaza ve yetkililerce istenmesi halinde ibraz zorunluluğu öngörülen defter ve kayıtlardan olması da gerekmektedir. VUK’un 253. maddesinde sadece defterlerin muhafazasına yönelik hükümler bulunmakta; 256. maddesinde ise defter ve elektronik kayıtların ibrazı düzenlenmekte; elektronik kayıtların muhafazası ile kâğıt ortamında tutulan kayıtların hem muhafaza hem de ibrazına yönelik herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Elektronik kayıtların ibrazının mecbur olması zımnen muhafazasını da gerekli kıldığı düşünülebilir. Çünkü bir şeyin ibraz edilebilmesi için muhafaza edilmesi gereklidir. Yazılı şekilde tutulan kayıtların hem muhafaza ve hem de ibrazı hususunda kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Dolayısıyla defterlerin yanında listeler şeklinde düzenlenerek, takibinin mükellefin isteğine bırakılan yazılı ortamdaki kayıtların da muhasebe hilesi suçunun konusunu oluşturabilmesinde aranan şartın sağlanabilmesi için bu hususta düzenleme yapılmasını gerektirmektedir.

Suçun hukuki konusu olan vergi kanunları uyarınca tutulan, düzenlenen, saklanma ve ibrazı mecbur olan defter ve kayıtların üzerinde gerçekleşen hangi hareketlerin vergi ceza hukuku anlamında muhasebe hilesi suçunu oluşturacağı, vergi mevzuatımıza girdiği günden itibaren açıklığa kavuşturulmamış, zaman içerisinde yaşanan değişikliklere rağmen madde hükmünde tanımlayıcı ifadelere ve örnek bir tipe yer verilmemiştir. Kanun koyucunun muhasebe hilesini düzenlemedeki özensizliği hükmün, torba suç ve kaçakçılık fiillerinin en geneli olarak da nitelendirilmesine yol açmıştır. Dolayısıyla genel, muğlak ve kapsamı geniş yorumlamalara müsait kanuni unsurun bu yönüyle hukuk devletinin bir gereği olan kanunilik ilkesini karşılayıp karşılamadığı tartışmalıdır.

Anayasa'nın ikinci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti devletinin bir hukuk devleti olduğu ifade edilmektedir. Devletin bütün faaliyetlerine yön veren hukuk kurullarının olduğu, tam bir hukuki belirlilik ve hukuki güvencenin sağlandığı bir toplum düzeni olan hukuk devletinin olmazsa olmaz şartlarından biri hukuki güvencenin sağlanmasıdır.

Hukuki güvencenin sağlanması; kişi hak ve hürriyetlerini güvence altına alma ve bunlara yapılacak müdahalelerde gücün kötüye kullanılmasını önlemek için gerek ceza kurallarının oluşturulmasında gerekse bunların uygulanmasında bazı prensiplerin kabulüyle mümkündür. Yaptırımları itibariyle kişilerin hak ve hürriyetlerine en fazla müdahalenin bulunduğu hukuk dallarından biri olan ceza hukukunda, hukuki güvenliği sağlanmaya yönelik benimsenen mekanizmanın başında “suç ve cezada kanunilik” gelmektedir. Öneme binaen kanunilik ilkesi, Anayasa'nın 38. maddesinde kimsenin işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunlarca suç sayılmayan bir fiilden sorumlu tutulamayacağı şeklinde anayasal güvenceye alınmıştır. Bu anayasal güvencenin bir yansıması TCK'nın 2. maddesinde kanunların açıkça suç saymadığı bir fiil sebebiyle kimseye ceza verilemeyeceği şeklinde olmuştur. Buna

göre hangi davranışların suç sayılacağı ve bunlara öngörülen yaptırımların önceden kanunlarda gösterilmesi gerekmektedir. Böylece kanunilik ilkesiyle bir taraftan yürütme ve yargının bireye karşı keyfiliğini önlemekte, devletin cezalandırma yetkilerinin sınırları çizmekte; diğer taraftan ise suç fiillerinin önceden bilinmesi suretiyle insanlara davranışlarını buna göre belirleme imkânı sunmaktadır.

Kanunilik ilkesinin bahsedilen güvence fonksiyonunu icra edebilmesi; kanun koyucunun hukuk düzeninde suç teşkil eden fiilleri bütün unsurları ile tanımlamasına bağlıdır. Vergi ceza hukuku özel ceza kanunu görünümünde olduğu için hukuki güvencenin gereği olan kanunilik ilkesinin burada düzenlenen fiiller için de geçerli olacaktır.

“Hesap ve muhasebe hilesi yapanlar” ifadesiyle kanun koyucunun muhasebe hilesi suçunun işlenmesini yasaklamayı öngördüğü; madde hükmünün bu şekliyle suç ve cezada kanunilik ilkesini karşıladığı düşünülebilir. Ancak hukuk devletinin gereği olan hukuki güvencenin kendisinden beklenen fonksiyonu icra edebilmesi için herhangi bir ifadenin kanunlarda şeklen bulunması kanunilik ilkesi bakımından yeterli olmamaktadır. Çünkü kanunilik ilkesinin bir gereği de “belirlilik”tir.

Belirlilik, kanunlarda yer alan ifadelerin suçu tanımlamak bakımından açık ve seçik olmasıdır. Daha açık bir ifadeyle kanunlardaki hükümlerin hem kişiler hem de idare açısından tereddüt ve şüpheye yer vermeyecek açıklıkta, net anlaşılır ve uygulanabilir olması gerekmektedir. Buna göre kanunlarda suçu tanımlarken farklı anlamlara gelebilecek, muğlak ve çok kapsamlı terimler kullanılmamalıdır. Bu özellikleri ihtiva eden kurallar, kişilerin hak ve özgürlüklerini güvenceye alabilecek; onları kamu otoritesinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu olabilecektir. Muhasebe hilesinin düzenlendiği hükmün, bu özellikleri bünyesinde barındırdığı söylenemez.

Mezkur maddede muhasebe hilesi fiilini tanımlayan ifadenin eksikliği doktrinde muhasebe ve vergi ceza hukuku yazarlarınca giderilmeye çalışılmış ve muhasebe hilesinin ne olduğuna dair farklı farklı tanımlar geliştirilmiştir. Bu tanımlardaki farklılık muhasebe hilesi kavramı ile ne anlaşılması gerektiği hususunda tam bir mutabakatın olmadığını göstermektedir. Ortak bir tanımın geliştirilemeyişi ise maddedeki ifadenin genel olduğu ve belirlilik ilkesini karşılamadığı görüşümüzü

desteklemektedir. Kanuni unsurunda “hesap ve muhasebe hilesi”nin tanımlanmamasının isabetli olduğu görüşünü; zaman içerisinde yaşanan gelişmelere paralel yeni yöntemlerin ortaya çıkabileceği, eğer tanımlama ya da hareketlerin sıralanması yapılsaydı bu yeni geliştirilen fiiller cezasız kalabileceği gerekçesiyle savunanlar dahi maddedeki ifadenin genel ve seyyal (akışkan) bir tabir olduğunu kabul etmektedir.

En yalın haliyle işletmelerin mali karakterli işlemlerinin belgelendirilmesi, kaydedilmesi ve raporlanması süreçlerini kapsayan muhasebe; sistematik bir işleyişin bulunduğu, ilke ve standartların benimsendiği bir kayıt düzenidir. Buna göre muhasebe hilesi ise bu kayıt düzeninde ortaya çıkan, belli amaçları gerçekleştirmek için muhasebe iş ve işlemlerini gerçeğe aykırı değiştiren kasti düzensizlikler olarak tanımlanabilir ve kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, uydurma hesaplar, belge sahtekârlığı, bilanço oyunları...vb. şeklinde sınıflandırılabilir. Dolayısıyla muhasebe hukukunda muhasebe hileleri belgelendirme, işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların hazırlanmasında muhasebe ilke, kavram ve standartlara aykırı hareketler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi ceza hukukunda kaçakçılık fiillerinin hüküm altına alındığı maddenin (a) fıkrasının birinci bendinde muhasebe hileleri, hayali adlara hesaplar açma, çift defter tutma, ikinci fıkrasında defter ve belgelerde tahrifat, gizleme ve yanıltıcı belge düzenleme-kullanma; (b) fıkrasında defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi ve sahte belge düzenleme-kullanma; (c) fıkrasında anlaşmalı olmadığı halde belge basma ve bunları kullanma; (ç) fıkrasında ödeme kaydedici cihaz hileleri olarak sıralanmıştır.

Kaçakçılık fiilleri incelendiğinde muhasebe hukuku bakımından muhasebe hilesi sayılan hareketlerin (ödeme kaydedici cihaz hileleri hariç) ayrı ayrı kaçakçılık fiili olarak düzenlendiği ve farklı sürelerde cezaların öngörüldüğü; muhasebe hilesi ifadesine, kaçakçılık suçunun bir unsuru olarak ilk fıkra ve maddenin hemen başında yer verildiği anlaşılmaktadır. Buradan muhasebe hukukundaki muhasebe hilelerinin suçun geniş anlamı olduğu vergi ceza hukukundaki fiilin ise diğer kaçakçılık fiillerinden bağımsız, (a) fıkrasının birinci bendindeki gerçek olmayan kişiler adına hesap açma ve çift defter tutma eylemlerinden başka hareketler şekilde düzenlendiği

sonucuna ulaşılmaktadır. Dolayısıyla düzenleniş şekli itibariyle muhasebe hilesinin, vergi kaçakçılık fiillerinin en geneli olduğu görüşünde isabet bulunmamaktadır. Buna rağmen hesap ve muhasebe hileleri ifadesinin maddede sıralanan kaçakçılık fiilleri dışındakileri kapsayan nitelikte olduğu ve normun bu şekilde işlerlik kazandırılacağı iddia edilebilir. Bu düşüncenin kabulü düzenlemenin “torba” nitelikli olmasına yol açacağı gibi suç ve cezalardaki kanunilik prensibine aykırılığı da doğuracaktır. Ayrıca ifadenin içeriğinin doldurulması, yorum yapılmasını gerektirecek böylece kıyas yasağının ihlaline yol açabilecektir.

Kanun koyucunun, kaçakçılık fiillerinden yanıltıcı belge ve sahte belge suçlarını tanımlamadaki özeni muhasebe hilesinde göstermemesi yargı kararlarına da yansıdığı görülmüştür. Yanıltıcı ve sahte belgelere dair çok sayıda yüksek yargı içtihadı bulunurken; incelenen kararlar içerisinde muhasebe hilesi suçunda yerleşik içtihadı rastlanamamıştır. Bu durum iki ihtimali akla getirmektedir. Birinci ihtimal uygulamacıların muhasebe hilesi suçuna tevessül etmedikleri; ikinci ihtimal ise normun şeklen var ancak fonksiyonunu ifa etmemesidir. Vergi matrahını hukuksuz olarak aşındırmanın en kolay yollarından birinin muhasebe kayıt düzeninde hilelerin yapılması olduğu düşünüldüğünde; yeterince açık düzenlenmeyişiinden kaynaklı normun işletilmediği, bu yüzden içtihadın oluşmadığı ihtimalini güçlendirmektedir. Nitekim sayın Doğrusöz bir eserinde “geçmiş tarihte konunun Vergi Konseyi’nde gündeme geldiğini, hükmün bu şekliyle suçu tanımlamada yetersiz kaldığı, bu sebepten normun çalışmadığının tartışıldığını ve hatta kaldırılıp kaldırılmaması gündeme geldiğinde, kaldırılması halinde muhasebe hilelerinin serbest bırakıldığının anlaşılabileceği için vazgeçildiğini” nakletmektedir. Konunun bu şekilde Vergi Konseyi’nde müzakere edilmesi normun şeklen var ama işlerliğinin olmadığı kanaatimizi destekler niteliktedir.

Suçun düzenlenmesinde genel bir ifadenin kullanılması değişen ve gelişen şartlarda ortaya çıkan yeni yöntemlerin cezasız kalmamasını sağlamaktan ziyade suçun karşılıksız kalması ihtimalini artırdığı kanaatindeyiz. Bununla birlikte hangi davranış biçimlerinin muhasebe hilesi olarak değerlendirileceğine dair objektif bir düzenlemenin bulunmayışı, bu boşluğu doldurmada inceleme elemanlarının, vergi ve ceza hakiminin ve hatta bilirkişilerin kendilerini yetkili görmelerine sebep

olabilecektir. Amortismanların yanlış hesaplanması, değerlemede farklı tutum sergilenmesi, mükerrer kayıtların yapılması gibi işlemler bazı uygulamacılar tarafından hata olarak değerlendirilirken bazılarınınca muhasebe hilesi suçu olarak kabul edilebilecektir. Ayrıca konuyla ilgili dikkat çekici bir örnek; hareketinin düzenlendiği maddenin mevcut hali suçun, ihmali olarak işlenemeyeceği şeklindeki değerlendirmeler verilebilir. Buna göre bir gelir faturasının satış hesabı yerine matrahın tespitinde etkili olmayan başka bir hesaba kasten kaydedilmesi, muhasebe hilesinin hareket unsurunu meydana getirecektir. Ancak aynı faturanın hiç kaydedilmemesi düzenlemedeki eksiklikten kaynaklı muhasebe hilesi olarak nitelendirilmemektedir. Bu durum uygulamacıları işlemleri kayıt düzeni kurallarına aykırı bir şekilde kaydetme yerine, işlemi hiç kaydetmeyerek cezadan kurtulma yolları aramaya sevk edebilecektir. Dolayısıyla gelir artıcı kayıtların kasten defterlere işlenmemesi gibi bir konuda bile mutabakatın sağlanamaması dikkate değerdir.

Böyle sübjektif değerlendirmeler neticesinde kendi içlerinde bile uygulama farklılıklarının ortaya çıkmasına, aynı zamanda suçun hareket unsurunu belirleme yetkisinin bu şekilde yorumcunun bakış açısına terk edilmesine ve kanunilik ilkesinin zarar görmesine, normun amacından uzaklaşmasına sebep olacağı açıktır.

Muhasebe hilesi suçunda genel ifadenin kullanılmasının yanında, hareket unsuru maddede, hesap hileleri ve muhasebe hileleri olarak iki kısımdan meydana gelecek şekilde düzenlenmesi de eleştiriye açık bir durumdur.

Birinci hareket unsuru olan hesap hilesi ifadesinden, muhasebeleştirme işlemlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan hesaplarda meydana gelen ve hesap işleyiş kurallarına aykırı fiiller anlaşılabilir. Şöyle ki tek düzen muhasebe sisteminde hesapların ilk kayıtlarının hangi tarafa yapılacağı, borç mu alacak mı kalan vereceği, hangi hallerde borç yazılacağı veya alacak kaydedileceğine dair kurallar bulunmaktadır. Kasten bu kurallara aykırı işlemlerin yapılması halinde hesap hilesi fiili ortaya çıkabilecektir. İşletme satışlarına ait yevmiye kaydı yaparken gelir hesabını alacaklandırması gerekirken kasten borçlandırması veya işlemin gelir hesabı yerine vergi matrahının hesaplanmasında etkili olmayan bilanço hesaplarından birine kaydedilmesi bu tür hilelere örnek olarak verilebilir. Bunun yanında hesap hilesi

tabirinden, muhasebeye dayanak olan matematik işlemlerinde kasten yapılan yanlışlıklar da anlaşılabilmektedir. Muhasebe defterlerinin sayfalarının toplamının alınması, sayfadan sayfaya aktarım yapılması, yevmiye defterinden defteri kebire oradan da mali tablolara yapılan aktarımlarda hesaplamalarda yapılacak hileler bu gruba örnek teşkil etmektedir.

Maddedeki ikinci hareket unsuru olan muhasebe hilesi, muhasebe kayıt ve işlemlerinde muhasebenin temel kavramlarına, ilkelerine ve vergi mevzuatına kasten aykırı davranılmasıdır. Muhasebe kayıt düzeninde yapılacak hileler, kasten hesapların işleyiş kurallarına aykırı davranılması, olması gerekenden farklı bir hesaba işlemlerin kaydedilmesi, kayıtlarda fazladan sıfır konulması, hesaplamalarda toplama yanlışlıkları yapılması şeklinde örneklendirildiğinde; muhasebe hilesi tabirinin hesap hilesini de kapsayan bir kavram olduğu iki kavramın birlikte kullanılmasının yerinde olmadığı, bu durumun fiili tanımlamadaki belirsizliği artırdığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu sebepten fiil için yalnızca “muhasebe hilesi” ifadesinin kullanılmasının daha uygun olduğunu düşünmekteyiz.

Geniş anlamda muhasebe hilesinde hareket unsuru, fiilin icrası ile amaçlanan neticeye göre farklılık gösterebilecek niteliktedir. Uygulamada muhasebe hileleri farklı farklı amaçlarla işlenebilmekle birlikte şu şekilde özetlenebilir:

- ✓ Vergi matrahını azaltmak veya ortadan kaldırmak,
- ✓ Yolsuzlukları gizlemek,
- ✓ Erişilemeyen finansal kaynağa ulaşmak,
- ✓ Daha uygun şartlarda borçlanabilmek,
- ✓ Yeni yatırımcı çekebilmek,
- ✓ Ortakların birbirini aldatma düşüncesi,
- ✓ Yöneticilerin işletmenin performansını iyi gösterme çabası...vb.

İşletmenin ön muhasebe personelinin satışlardan tahsil ettiği tutarı zimmetine geçirmesi durumunda bunu gizlemek için peşin şekilde yapılan satışı vadeli olarak kaydetmesi, yolsuzluğu gizleme amacını taşırken; mali tabloların işletmenin olduğundan daha iyi görünmesini sağlayacak şekilde makyajlanması ise finansal piyasaları, yatırımcıları, işletme sahip ve ortaklarını aldatmaya yönelik muhasebe

hileleridir. Bu doğrultuda işletme açısından hileler varlıkların kötüye kullanımı, muhasebe manipölasyonu, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar şeklinde sınıflandırılabilir. Bu doğrultuda işletme açısından hileler varlıkların kötüye kullanımı, muhasebe manipölasyonu, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar şeklinde sınıflandırılabilir.

İşletmelerde, vergi matrahını azaltmak veya tamamen ortadan kaldırmak amacıyla da muhasebe kayıt düzeninin temel muhasebe prensiplerine ve mevzuata aykırı değiştirilmesi mümkündür. Kanaatimizce vergi ceza hukukundaki hüküm ile önlenmeye çalışılan hareket unsuru, işletmelerin muhasebe sisteminde ortaya çıkan her türlü hileden ziyade; vergi idaresini aldatma amacı taşıyan, vergi matrahı üzerinde azaltıcı etkisi olan hareketlerdir.

Kanun koyucu mükelleflere vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirirken uyması gereken maddi ve şekli ödevler yüklemekte, böylece verginin eksiksiz, doğru ve zamanında idareye intikal ettirilmesini amaçlamaktadır. Bu doğrultuda mükelleflere yüklenen ödevlerinden biri defter tutmadır. Vergi ödevlerine uyumu sağlamak amacıyla zorlayıcı tedbirler olarak da bazı cezai müeyyideler öngörülmekte, vergi ceza hukukunda düzenlenen muhasebe hilesi suçu da bu müeyyidelerden biri olduğuna göre bu fiilin ihdasıyla defter tutma ödevinin kurallara uygun yerine getirilmesi hedeflenmektedir. Muhasebenin temel fonksiyonlarından biri olan defter tutmada maksadın; mükellefin ve mükellefle iktisadi, mali ilişki içerisinde olan üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumunu tespit etmek olduğunu açıktır. Buna göre vergi ceza hukuku bakımından muhasebe hileleri defter tutma ödevinin bu amacını ortadan kaldıracı olacak, diğer bir ifade ile vergi matrahını olumsuz etkileyecek nitelikteki hareketler olmalıdır. Vergi matrahının olması gerektiğinden daha az gösterilmesi veya tamamen ortadan kaldırılması ise mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde gelirin gizlenmesi ve/veya giderleri artırma şeklinde yapılacak hareketlerle mümkün olacaktır. Buna göre;

- ✓ İşlemlerin mükerrer olarak kaydedilmesi,
- ✓ Vaktinden önce veya sonra kayıt,
- ✓ Muhasebeleştirilmesi gereken işlemlerin kayıt dışı bırakılması,
- ✓ Gerçekte olmayan bir işlemin kayıtlara alınması,
- ✓ Maliyet, amortisman ve değerleme gibi konulardaki yanlışlıklar,

- ✓ Hesaplamalarda çeşitli matematik hataları yapılması,
- ✓ Rakamların yerlerinin değiştirilmesi,
- ✓ Tutarlara fazla veya eksik sıfır konulması,
- ✓ İşlemlerin olması gerektiğinden farklı bir hesaba kaydedilmesi,
- ✓ Hesaba kaydederken borç ve alacak taraflarının değiştirilmesi,
- ✓ Sayfalar arası ve defterden deftere aktarımlarda yanlışlıklar yapılması,
- ✓ Defterlere doğru aktarılan işlemlerin mali tablolarda farklı gösterilmesi,

gibi işlemler vergi matrahını aşındırmak kastıyla ve sistematik bir şekilde yapılması halinde muhasebe hilesinin hareket unsurları arasında yer alacaktır.

Bütün bunlar ışığında, muhasebe hilesi suçunun, hukuk devletinin bir gereği olan hukuki güvenceyi sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi adına, VUK'un 359. maddesine;

“Muhasebe hilesi, vergi matrahının azaltılması veya ortadan kaldırılması amacıyla muhasebenin temel kavramlarına, genel kabul görmüş ilkelerine ve vergi mevzuatı kurallarına aykırı davranılması suretiyle muhasebe kayıt ve işlemlerinin gerçeği yansıtmayacak şekilde değiştirilmesidir. Kasten ve sistematik bir şekilde, muhasebeleştirilmesi gereken işlemlerin kayıt dışı bırakılması, mükerrer kayıt yapılması, gerçekte olmayan işlemlerin kaydedilmesi, işlemin olması gerekenden farklı bir hesaba kaydedilmesi ve bunların sıklıkla tekrarlanması; bilerek matematik, amortisman ve değerlendirme hataları ile sayfadan sayfaya, defterden deftere ve mali tablolara yanlış aktarımların yapılması gibi çeşitli yöntemlerle defter tutmanın amaçlarını ortadan kaldıran davranışlar muhasebe hilesi olarak kabul edilir.”

şeklinde fiili tanımlayan ve aynı zamanda örnek tipe de yer veren bir hüküm eklenmesi teklif edilmiştir. Getirilen bu tanım önerisiyle hükmün, kanunilik prensibine uygun suça konu fiilin açık, seçik ve belirli olması sağlanarak, ihdasından beklenen faydanın gerçekleşmesine, normun işlerlik kazanmasına yardımcı olacağını düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- Açık, Serap: “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, **Atatürk Üniversitesi SBE Dergisi**, C.XVI, Sayı:3, 2012, ss.351-366.
- Ağar, Serkan: “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:58, 2005, ss.273-301.
- Ağar, Serkan: **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Ankara, Seçkin, 2016.
- Akarca, Akif; Şafak, Mehmet: “Defter Tutma ve İşlemlerin Kayıt Zamanı”, **Dünya Gazetesi**, 20 Nisan 2017, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-tutma-ve-islemlerin-kayit-zamani/359003>, 29 Temmuz 2019.
- Akarca, Akif; Şafak, Mehmet: “Muhasebe Hileleri ve Muhasebede Manipülasyon ve Vergi Cezaları”, **Dünya Gazetesi**, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/muhasebe-hileleri-ve-muhasebede-manipulasyon-ve-vergi-cezalari/11286>, 07 Ağustos 2019.
- Akbulut, Berrin: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2019.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, Kasım 2017.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019.
- Akdoğan, Nalan; Sevilengül, Orhan: **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. bs., Ankara, Gazi, 2007.
- Akgül, Hakan: “Peçelemenin Özellikleri, Unsurları ve Vergi Hukuku Bakımından Sonuçları”, **Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.II Sayı:5, Haziran 2016, ss.71-87.
- Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- Akkaya, Mustafa: “Vergi Mahkemesi Ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.49, Sayı:1, Yıl:2000, s.85-96.

- Akkurt, S. Sami;
Erdoğan, Kemal;
Tokat, Hüseyin: **Borçlar Hukuk**, Ankara, Seçkin, 2018.
- Akman, Şefik Taylan: “Vergi Hukukunda ‘Peçeleme’ Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:66, Sayı:3, Yaz 2008, ss.26-48.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Yargısı Ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- Aktaş, Batuhan: “Kabahatler Kanununda Düzenlenen Kast, Taksir ve Hata Halleri Üzerine Bir inceleme”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C.X, Sayı:105, Mayıs 2015, ss.26-35.
- Aktaş, Suat: “213 Sayılı Vergi Usul Kanun’da Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 471, Kasım 2020, ss.6-22.
- Alacakaptan, Uğur: **Suçun Unsurları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:372, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975.
- Alaslan, Fatma: “Medeni Hukuk’da Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.I, Sayı:2, Ekim 2016, ss.413-434.
- Albrecht, W. Steve
et.al.: **Fraud Examination**, 4. Editon, South-Westem Cengage Learning, USA, 2012.
- Alpaslan, Mustafa;
Şentürk, Akın Gencer: “Hesap ve Muhasebe Hileleri, Soyut Bir Kavram Olarak Temel Hukuki İlkeler Aykırılıklar İçermekte Midir ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa Göre Hesap ve Muhasebe Hilesi, Başlı Başına Ayrı Bir Suç Mudur?”, **Legal Hukuk Dergisi**, Ekim 2009, Sayı:58, C.V, s.2048. (Çevrimiçi) [315](https://legalbank.net/belge/hesap-ve-muhasebe-hileleri-soyut-bir-kavram-olarak-temel-hukuki-ilkelere-aykiriliklar-icermekte-midi/825913/muhase%E2%80%A6, 24 Kasım 2020.</p><p>Altaş, Soner: “Yeni Türk Ticaret Kanunun Defter ve Belge Düzeni İle Muhasebe Standartlarına Aykırılık Halleri için Öngördüğü Cezalar”, Terazi Hukuk Dergisi, C.VI, Sayı:59, Temmuz 2011, ss.80-83.</p></div><div data-bbox=)

- Altıntaş, Nergis Nalan: “Denetimde Hata ve Hile”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:1, Yıl:2010, ss.151-161.
- Altuk, Evrim;
Ataman, Başak: “Kâr Yönetimi ve Yöntemleri”, **Öneri Dergisi**, C.XI, Sayı:42, Temmuz 2014, ss.13-25.
- Apaydın, Cengiz: "Ceza Hukukunda Hukuki Hata", **Terazi Hukuk Dergisi**, C.XII, Sayı:133, Eylül 2017, ss.34-47.
- Arıkan, Fahri: “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”, **Vergi Dünyası**, Aralık 1995, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1437>, 19 Mayıs 2020.
- Arslan, Çetin;
Erdoğan, Yağmur
Müge: Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, (Çevrimiçi) <https://api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/Arslan-Erdog%CC%86an,%20VERGI%CC%87%20KAC%CC%A7AKC%CC%A7ILIG%CC%86I%20SUC%CC%A7LARINDA%20ZI%CC%87NCI%CC%87RLEME%20SUC%CC%A7.pdf>, 03 Mayıs 2021.
- Arslaner, Hakan: **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Nisan 2017.
- Artuk, Mehmet Emin;
Gökçen, Ahmet;
Yenidünya, A. Caner: **Ceza Hukuku Genel Hükümleri I**, Ankara, Seçkin, 2002.
- Aslan, Tunay; Kızıl, Cevdet; Din, Aslı: "Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerine Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi:Yalova Örneği", **Journal of Social And Humanities Sciences Research**, C.IV, Sayı:5, ss.1125-1138.
- Ataman, Başak; Aydın, Ruhan: "Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma", **Marmara Business Review**, C.II, Sayı:1, 2017, ss.1-23.
- Atar, Yusuf: "Türkiye'de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları", **Vergi Dünyası**, Sayı:418, Haziran 2016, ss.36-47.

- Ateşagaoglu, Erdem: “Kâr Payının Peçeleme İşlemleri İle Gizli Şekilde Dağıtılması”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmalı Dergisi**, Cilt:17, Sayı:3-4, Ocak 2011, ss.113-123.
- Atmaca, Metin: "Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.XIV, Sayı:I, 2012, ss.191-205.
- Ay, Hakan: “İdari Nitelikli Vergi Suç Ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2001, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2791>, 16 Nisan 2020.
- Ayan, Mehmet: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 11. bs., Ankara, Seçkin, 2016.
- Ayboğa, Hanifi: “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, **Mali Çözüm**, Sayı:56, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, (çevrimiçi) <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-56/--2020>, 29 Temmuz 2019.
- Ayboğa, Hanifi: "Muhasebe-Hukuk İlişkisi", **Mali Çözüm**, Sayı:68, Temmuz-Ağustos 2004, ss.30-43.
- Bahçeci, Barış: “AİHM vergi kaçakçılığı ve vergi ziyai cezalarına dur dedi mi?”, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/aihm-vergi-kacakciligi-ve-vergi-ziyai-cezalarina-dur-dedi-mi/405598>, 7 Kasım 2021.
- Başaran Yavaşlar, Funda: “Vergi Suç Ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82, Sayı:6, Yıl:2008, s.2839-2859.
- Batı, Murat: **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı**, 2. bs., Ankara, Seçkin, Mart 2017.
- Batı, Murat: “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık”, (Çevrimiçi) <https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vergi-suclarinda-etkin-pismanlik,34980>, 06 Mayıs 2023.

- Batirel, Ömer Faruk: “Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu Unsurları”, **Yaklaşım**, Mart 2013, Sayı:243, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=17144>, 02 Aralık 2020.
- Batun, Mehmet: “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, **Yaklaşım**, Eylül 2010, Sayı:213, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11708>, 21 Nisan 2021.
- Batur, Ömer: “Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, **TAAD**, S:43, Temmuz 2020, ss.203-217.
- Bayar, İbrahim Nihat: **Vergi Kaçakçılığı**, Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2013.
- Baykara, Bekir: “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, **Yaklaşım**, Sayı:146, Şubat 2005, <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=5161>, (Çevrimiçi) 04 Nisan 2020.
- Baykara, Bekir: “VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:446, Ekim 2018, ss.61-67.
- Baykara, Bekir: “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi”, (Çevrimiçi) http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/2_VERGi_SUcLARI_VE_MUHASEBE_HiLESi_1709.pdf, 24 Kasım 2020.
- Baykara, Bekir: “Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Mümkün Mü?”, **Yaklaşım**, Ekim 2001, Sayı:106, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=105>, 16 Nisan 2021.
- Baykara, Bekir: “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2004, (Çevrimiçi) <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-sucu-raporu-ve-vergi-ceza-muhakemesindeki-yeri-3304>, 31 Ağustos 2021.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Vergi Ceza Hukuku**, 4. bs., Afyonkarahisar, Celepler Matbaası, Eylül 2018.

- Bayraklı, Hasan
Hüseyin: “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) Ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, **TAAD**, Ocak 2017, Yıl:7, Sayı:29, s.1-21.
- Bayraklı, Hasan
Hüseyin: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Birleşme (İçtima)”, **TADD**, Sayı:30, Yıl:7, s.1-18.
- Bayraklı, Hasan
Hüseyin: “Pişmanlık Ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **TAAD**, Yıl:8, Sayı:31, Temmuz 2017, s.47-64.
- Bayraklı, Hasan
Hüseyin: “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) Ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, **TAAD**, S:29, Yıl:7, Ocak 2017, ss.1-21.
- Bayraklı, Hasan
Hüseyin; Erkan,
Mehmet; Elitaş,
Cemal:
Bayraktar, Ahmet: **Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri**, Bursa, Ekin, 2012.
- Bayri, Osman: “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Trakya Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, Haziran, 2007.
- Bayri, Osman: “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kapsamında Muhasebe Kârı veya Zararı, Vergisel Kâr veya Zarar ve Ertelenmiş Vergiler”, **MUVU**, C.VII, S:1, 2014, s.81-116.
- Bekçioğlu, Selim;
Çoşkun, Ahmet;
Gümü, Umut Tolga: “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:59, 2013, ss.1-15.
- Berki, Osman Fazıl: “Devletler Hususi Hukukunda Kanuna Karşı Hile”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.I, Sayı:3, Ocak 1944, ss.46-423, (Çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/218/1828.pdf>, 12 Eylül 2019.
- Bezirci, Muhammet;
Karahana, Nebi Salih: “Muhasebe Kayıt Sürecindeki Manipülasyonların Neden ve Sonuç İlişkisinin Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı:29, Nisan 2015, ss.216-240.
- Bilici, Nurettin;
Başaran Yavaşlar,
Funda: “ ‘Non Bis In Idem’ Kuralı Ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri), (Çevrimiçi) <https://www.fundabasaran.com/pdf/non-bis-in-idem-kurali-ve-yasallik-ilkesi.pdf>, 06 Kasım 2021.

- Biyan, Özgür: “Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyat Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis In Idem İlkesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:145, Ocak 2016, s.100-107.
- Bozdoğanoglu, Burçin: “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, **International Journal of Public Finance**, C.I, Sayı:2, Yıl:2016, s.146-167.
- Bozkur, Nejat: "İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler", **Yaklaşım**, Sayı:92, Ağustos 2000, (çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=595>, 25 Temmuz 2019.
- Bozkurt, Nejat: **İşletmelerin Kara Deliği Hile - Çalışan Hileleri**, İstanbul, Alfa, 2016.
- Bulca, Handan; Yeşil, Tolga: "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı", **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimler Dergisi**, C.I, Sayı:2, 2014, ss.47-58.
- Bulut, Nusret; Kaplan, Recep: “Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezalar (İdari Vergi Cezaları) Açısından Zaman Bakımından Uygulama Kuralları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:371, Temmuz 2012, ss.93-101.
- Can, Funda: “Muvazaa ve Muris Muvazaası”, **Konya Barosu Dergisi**, C.II, Sayı:1, Ocak 2018.
- Can, Sibel: “İdari Para Cezası, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:29, Ocak 2017, ss.407-429.
- Candan, Turgut: **Vergisel Kabahatler Ve Suçlar**, 4. bs., Ankara, Yetkin, 2019.
- Candan, Turgut: “Ceza Mahkemesinin Kararının Vergi Cezalarına Etkisi”, (Çevrimiçi) https://turgutcandan.com/2022/02/20/ceza-mahkemesinin-kararinin-vergi-cezalarina-etkisi/#_ftnref5, 08 Kasım 2022.

- Candan, Turgut: “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma Ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık”, (Çevrimiçi) https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/#_ftnref1, 06 Mayıs 2023.
- Cansel, Erol; Özel, Çağlar: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C.I, 2. bs. Ankara, Seçkin, 2017.
- Çatıkkaş, Özgür: "Mali Tablo Hileleri", **Denetişim**, Sayı:8, 2011, ss.18-30.
- Çavuş, Adnan: **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Beta, 2016.
- Çavuş, Adnan: “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Konu Olabilecek Kayıt ve Belgeler”, **Yaklaşım**, Temmuz 2000, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=732>, 16 Mayıs 2020.
- Çavuş, Adnan: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Netice Unsuru”, **Yaklaşım**, Ağustos 2001, Sayı: 104, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=736>, 05 Aralık 2020.
- Çıtak, Nermin: “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır?”, **Mali Çözüm**, Sayı:91, 2009, Ocak-Şubat 2009, s.81-109.
- Çorbacı, Öznur; Doğan, Ebubekir: “Bilanço Makyajlama Yöntemleri ve Örnek Şirket İncelemesi”, **9. Ulusal İşletmecilik Kongresi Bildiriler Kitabı**, Zonguldak, 6-8 Mayıs 2010, ss. 82-87.
- Demir, Şeref: “Muhasebe Hataları ve Hileleri İle Bunlara Dair Yatırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi”, **MÖDAV**, Yıl:2014, Sayı:1, ss.169-193.
- Demir, Volkan; Bahadır, Oğuzhan: “Muhasebe Manipülasyonu”, **Mali Çözüm**, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007, s.103-119.
- Demirbaş, Timur: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. bs., Ankara, Seçkin, 2019.
- Demirci, Azmi: “Vergi Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde (Vergi Suçu Raporlarında) Aranan ‘Mütalaa Şartı’nın Hukuka Aykırılığı”, **Vergi Dünyası**, S:405, Mayıs 2015.

- Demirel, Hakkı: "Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hata", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XII, S:3, Ocak 1955, ss.94-110.
- Doğan, Saime;
Kayakıran, Dilek: "İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi", **Maliye Finans Yazıları**, Sayı:108, 2017, ss.167-187.
- Doğmuş, Simay: "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi", **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVII, Sayı:1, Yıl:2020, ss.61-121.
- Doğrusöz, A. Bumin: "Vergi Hataları ve Düzeltme Hükümlerinin Eleştirisi", **Yaklaşım**, Sayı:197, Mayıs 2009, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=10004>, 20 Mayıs 2019.
- Doğrusöz, A. Bumin: "Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler", **Yaklaşım**, Ekim 2008, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9259&arananKey=sahte%20belge>, 1 Ağustos 2019.
- Doğrusöz, A. Bumin: "Vergi Ceza Sistemi Üzerine", **Yaklaşım**, Nisan 2009, Sayı:196, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=9898>, 17 Kasım 2020.
- Doğrusöz, A. Bumin: "Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler", Vergi Sorunları, S.233, Şubat 2008. (Çevrimiçi) www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-ceza-sistemine-yonelik-elestiriler/2139, 20 Mart 2022.
- Doğrusöz, A. Bumin: "Bir Garip Madde:359", (Çevrimiçi) <https://www.bumindogrusoz.com/article /bir-garip-madde-359>, 18 Kasım 2020
- Doğrusöz, Bumin: "Vergi Ceza hukukuna İlişkin Bir Yüksek Mahkeme Kararı" (Çevrimiçi) <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/vergi-ceza-hukukuna-iliskin-bir-yuksek-mahkeme-karari/690214>, 07 Mayıs 2023.
- Doğrusöz, M. Ezhan: "Vergi Mahkemesi Ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi Sorunu", (Çevrimiçi) <https://www.bumindogrusoz.com/article/verg-mahkemes-ve-ceza-mahkemes-kararlarinin-b>, 04 Ekim 2021.
- Donay, Süheyl: **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta, 2008.

- Dölen, Tuğba: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Açısından Borsa İstanbul'da İşlem Gören Gıda Sektöründeki Şirketler Üzerine Bir Uygulama", **İşletme Araştırmaları Dergisi**, C.VIII, Sayı:1, 2016, ss.576-591.
- Dönmez, Adnan; Çavuşoğlu, Kürşat: "Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması", **Journal of Accounting, Finance And Auditing Studies**, Vol:1, Issue:3, 2015, pp.34-67.
- Dönmezer, Sulhi; Erman, Sahir: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, 6. Bası, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1978.
- Dönmezer, Sulhi; Erman, Sahir: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, 7. bs., İstanbul, Sermet Matbaası, 1979.
- Dumanoğlu, Sezai: "Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi", **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.XX, Sayı:1, 2005, ss.347-358.
- Edizdoğan, Nihat: "Bir Vergi Suçu ve Cezası Olarak Vergi Kaçakçılığı", **Bursa İktisadi Ticari İlimler Dergisi**, C.VII, S.1-2, 1978, ss.109-143.
- Edizdoğan, Nihat; Taş, Metin; Çetinkaya, Ali: **Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2007.
- Elitaş, Bilge Leyli: "Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:58, Nisan 2013, ss.41-53.
- Elitaş, Cemal; Aydemir, Oğuzhan; Elitaş, Bilge Leyli: "Muhasebe Açısından Kamu Güveni: Türk Ceza Kanunu'nun İncelenmesi", **Mali Çözüm**, Sayı:93, Mayıs-Haziran 2009, s.29-43.
- Erdem, Tahir: "Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme (Müteselsil) Suç", **Vergi Sorunları**, Haziran 2009, Sayı: 249, (Çevrimiçi) www.vergisorunlari.com.tr/makale/kacakcilik-suclari-acisindan-zincirleme--muteselsil--suc/2523, 29 Nisan 2021.
- Erdinç, Burcu: "İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2, Yıl:2012, ss.239-276.

- Eren, Fikret: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. bs., İstanbul, Beta, 2001.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, 13. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1988.
- Erman, Sahir: **Vergi Suçları (Ticarî Ceza Hukuku –VI)**, İstanbul, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Basım Atölyesi, 1988.
- Erman, Sahir: **Ticari Ceza Hukuku (Genel Kısım)**, İstanbul, Matematik Araştırma Enstitüsü Atölyesi, 1976.
- Eroğlu, Orhan: **Açıklamalı-İçtihatlı Tasarrufun İptali Davaları İle Muvazaa Davaları ve Karşılaştırılması**, Ankara, Seçkin, Mart 2019.
- Erol, Mikail: "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler", **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.XIII, Sayı:1, 2008, s.229-237.
- Evren, Çınar Can: "Kabahatlerde Kanunilik İlkesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.69, Sayı:1-2, Yıl:2011, ss.967-1001.
- Gaffar, Uğur Hakan: "Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi", **Vergi Sorunları**, S:379, Nisan 2020, ss.122-133.
- Geçer, Ahmet Emrah: "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler:2019/4E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı Ve 7394 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler", **İMİHFD**, C.VII, S.13, 2022, ss.273-324.
- Gerçek, Adnan: "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu", **Yaklaşım**, Mart 2008, Sayı:183, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=8473>, 26 Nisan 2020.
- Gerçek, Adnan: "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **AÜHFD**, C.54, S.3, 2005, ss.157-193.

- Gişi, Selçuk: “Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Kabahatler Kanunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.VIII, Sayı:1, Yıl:2017, ss.129-152.
- Gökçay, Şerif Emre: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Temmuz 2018.
- Güleç, Selim Soyer: "Türk Ceza Kanununda Haksızlık Yanılgısı (M.30/4)", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.X, Sayı:1, 2008, ss.59-91.
- Gülşen, Reçep: “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda Düzenlenen Suçlar”, **Zirve Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.II, Sayı:2, Eylül 2013, ss.7-24.
- Gültekin, Saadettin: “Vergi Yolsuzluğunun Mali Etik ve Ekonomik Kalkınma Açısından Analizi”, **E-Yaklaşım**, Sayı:193, Ocak 2009, (Çevrimiçi)
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9620>
15 Ağustos 2019.
- Günday, Melih: “Muhasebe Hilesi”, **Vergi Sorunları**, S.281, Şubat 2012.
- Gündoğdu, Burhan: “Muvazaa ve Peçeleme”, **Yaklaşım**, Sayı:193, Ocak 2009, (Çevrimiçi)
<https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=9563>,
14 Eylül 2019.
- Gündoğdu, Burhan: “Muvazaa I – Özel Hukukta Muvazaa”, **Vergi Dünyası**, Sayı:287, Temmuz 2005, ss.97-104.
- Gürbüz, Hasan: **Muhasebe Denetimi**, 4. bs., Eskişehir, Bilim Teknik Yayınevi, 1995.
- Gürdal, Kadir: "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:32, Ocak 2006, ss.1-12.
- Güredin, Ersin: **Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, 13. bs., İstanbul, Türkmen, 2010.
- H. Erkiner, Kısmet: “Hileli Vergi Suçu”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:18, Yıl:1969, ss.221-265.

- Hafizoğulları, Zeki: “Hukuka Uygunluk Nedenleri”, (Çevrimiçi) <http://www.abchukuk.com/cezahukuku/hukuka-uygunluk.html>, 04 Nisan 2020.
- Hafizoğulları, Zeki; Güngör, Devrim: “Türk Ceza Hukukunda Suçların Tasnifi”, **TBB Dergisi**, Sayı:69, Yıl:2007, ss.21-50.
- Hakeri, Hakan: **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 22. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2019.
- Hızlı, Yılmaz: **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık**, Ankara, Kazancı, 1984.
- Hiçşasmaz, Mazhar: **İşletme Hesaplarının İncelenmesi (Revizyon ve Kontrol)**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:177, Ankara, AİTİA Gazetecilik ve Halkla İlişkiler Yüksek Okulu Basımevi, 1982.
- Irmak, Ramazan v.d.: **Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi**, VDD Eğitim Yayınları Serisi:7, Ankara, Şafak, 2002.
- Işık, Ekrem: “Bir Vergi Kaçakçılık Suçu: Hesap ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:252, Eylül 2009, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/bir-vergi-kacakcilik-sucu-hesap-ve-muhasebe-hilesi/2573>, 18 Mayıs 2020.
- Işık, Ekrem: “Vergi Suçlarına ve Vergi Ziyatı Cezasına İştirak”, **Vergi Sorunları**, Mart 2014, Sayı:306, s.130-144.
- Işık, Ekrem: “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Cezai Sorumluluk Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Mart 2008, (Çevrimiçi) www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-kacakcilik-suclarinda-cezai-sorumluluk-uygulamasi/2148 02 Nisan 2021.
- İnanç, Mustafa: “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbrahim Yükümlüğü”, **Mali Çözüm**, Sayı:105, Mayıs – Haziran 2011, s.227-246.
- İşgüden Kılıç, Burcu; Anadolu, Zafer: "Dijital Çağın Yarattığı Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Hilelerinin Önlenmesine Etkisi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 10. Yıl Özel Sayısı, 2018, s.55-97

- İyilikli, Ahmet Cahit: “Kanuna Karşı Hile Kavramının Boşanma (Aile) Hukukundaki Görünümünün Suç Genel Teorisi Meseleleri Bağlamında İrdelenmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:12, Yıl:4, Ocak 2013, s.255-282.
- Kamışlı, Gani: **Yargıtay Kararları Çerçevesinde Dolandırıcılık Suçu**, Ankara, Seçkin, 2017.
- Kaneti, Selim: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:131, Temmuz 1992, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1041>, 11 Ekim 2019.
- Kaneti, Selim;
Ekmekci, Esra; Güneş,
Gülseren; Kaşıkçı,
Mahmut: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019.
- Kaplan, Recep: “Kabahatler Açısından Hukuka Uygunluk Nedenleri ve Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller”, **Vergi Dünyası**, Sayı:187, Nisan 2013, s.186-200.
- Karaarslan, Mehmet: “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **TBB Dergisi**, Sayı 64, 2006, s.115-150.
- Karakaya, Gencay: "Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi", **Vergi Sorunları**, Sayı:330, Mart 2016, ss.159-172.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin, 2016.
- Karakoç, Yusuf: “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının ‘Mütalaa’ Şartına Bağlı olması”, **Vergi Dünyası**, Şubat 1996, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/ceza-mahkemesinde-yargilanmasi-gereken-vergi-suclari-hakkinda-kamu-davasi-acilmasinin-mutalaa-sartina-bagli-olmasi-1477>, 24 Haziran 2021.
- Karakoç, Yusuf;
Şenyüz, Doğan;
Bayraklı, Hasan
Hüseyin: **Vergi Ceza Hukuku**, Editör: Yusuf Karakoç, Mustafa Erkan Üyümez, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No:2065, Eskişehir, Nisan 2015.
- Karakurt, Ahu: "Türk Ceza Kanunu'nda Hata", **Ceza Hukuku Dergisi**, C.IV, Sayı:10, Ağustos 2009, ss.109-155.

- Karayalçın, Yaşar: **Muhasebe Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1988.
- Kartal, Zihni: "Yanılma Tarih Mi Oluyor?", **Yaklaşım**, Sayı:214, Ekim 2010, (Çevrimiçi) https://uye.yaklas_m.com/Magaz_nePr_nt.aspx?ID=1182, 20 Mayıs 2019.
- Kaşıkcı, Mahmut: **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007.
- Kaval, Hasan: **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, 3. bs., Ankara, Gazi, 2008.
- Kaya, Can Tansel; Ökten, Ayşe Begüm: "Kültür Olgusunun Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, C.VIII, Sayı:2014/2, ss.63-80.
- Kaya, Uğur: "Muhasebe-Vergi Kanunları Etkileşiminin Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Açısından Değerlendirilmesi", **MÖDAV**, C.XII, S:3, 2011, ss.177-201.
- Kayar, İsmail: **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku**, Ankara, Seçkin, Eylül 2018.
- Kayıhan, Şaban; Ünlütepe, Mustafa: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 6. bs., Ankara, Seçkin, 2018.
- Kepkep, Burak: "Anonim Şirketlerde Kanuna Karşı Hile (Kuruluştan Sonra Devralma ve Kiralama)", **İstanbul Barosu Dergisi**, C.91, Sayı:3, Mayıs 2017.
- Kıllı, Mustafa; Evci, Samet: Muhasebe Manipülasyonlarının Tespitinde Kullanılan Modeller", **Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.I, Sayı:1 Haziran 2017, ss.68-79.
- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015.

- Kıvıncı, Çetin: “Vergi Usul Kanunu’ndaki Muhasebe Hilesiyle İlgili Düzenlemeye İlişkin Değerlendirme ve Öneri”, **Yaklaşım**, Haziran 2012, Sayı:234, (Çevrimiçi) uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=14024, 17 Kasım 2020.
- Kızılot, Şükrü vd.: **Vergi Hukuku**, 3. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2008.
- Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhâl: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11. bs., Ankara, Yaklaşım, 2006.
- Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhâl: **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Kızılot, Şükrü; Taş, Metin: **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009.
- Koca, Mahmut; Üzülmüş, İlhan: **Türk Ceza Hukuk Genel Hükümler**, 12. bs., Ankara, Seçkin, 2019.
- Kocahanoğlu, Osman Selim: **Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve Kurtulma Yolları**, 2. bs., İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1983.
- Kocameşe, Mustafa: “İşletmelerde Suistimal (Yolsuzluk) Risklerinin Yönetimi”, **Mali Çözüm**, Sayı:127, Ocak-Şubat 2015, ss.199-207.
- Kolotoğlu, Olcay: "Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi İncelemesi, Özelge, Yanılma ve Görüş Değiştirme", **Vergi Sorunları**, Sayı:336, Kasım 2015, ss.77-83.
- Kula, Ayşegül: “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:140, Yıl:2019, ss.43-70.
- Kumkale, Rüknettin: “Yeni Türk Ticaret Kanunuyla Getirilen Suç ve Cezalar”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C.VII, Sayı:69, Mayıs 2012, ss.74-75.
- Küçük, Sema: "Yanılma Hali ve Ceza Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:353, Ocak 2011, ss.15-18.
- Küçük, Sema; Küçük, Muzaffer: “Kaçakçılık Fiilleri ve Cezalarında Yapılan Yeni Düzenlemenin Uygulanması, Amacı ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1995, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1389>, 7 Ekim 2020.

Küçüksözen, Cemal;
Küçükocaoğlu, Güray: “Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Amprik Bir Çalışma”, 1 st International Accounting Conference on the Way to Convergence, **MÖDAV**, 3-5 November 2004, (Çevrimiçi) <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/kisiselearningmanipulation2.pdf>, 08 Ağustos 2019.

Küçüktaşdemir, Özgür: **Ekonomik Suçlar Bağlamında Türk Ticaret Kanununda Düzenlenen Suçlar ve Cezaları**, Ankara, Seçkin, Nisan 2018.

Maç, Mehmet: “Yanılıcı Belgeler ve Sahte Belgeler İle İlgili Hapis Ve Ağır Hapis Cezalarında Hatalı Anlayış ve Uygulamalar”, **Yaklaşım**, Şubat 2002, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1801>, 30 Temmuz 2019.

Mahmutoğlu, Fatih Selami: “Suç-Kabahat Ayrımı – İdari Ceza Hukukunun Temelleri”, (Çevrimiçi) <http://fsmahmutoglu.av.tr/pdf/e347388642006e588cf2c697c444aa95c3fa57d77818090242.pdf>, 09 Nisan 2020.

Maliye Bakanlığı
Tetkik Kurulu
Neşriyatı
Maliye Hesap
Uzmanları Derneği

Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, Yayın No:128, İstanbul, Damga Matbaası, 1967.

Denetim İlke ve Esasları, C.I, 6.bs., İstanbul, Acar, 2015.

Meran, Necati: **Dolandırıcılık, Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma**, Ankara, Seçkin, 2016.

Mercimek, Fulya;
Gerçek, Adnan: “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Ve Cezai Sorumluluk”, **TAAD**, Temmuz 2013, Yıl:4 Sayı:14, s.191-228.

Mutluer, M. Kâmil;
Dayanç Kuzeyli, N.
Nilay: **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Mart 2019.

Mutluer, M. Kâmil;
Dayanç Kuzeyli, N.
Nilay: **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2014.

- Narter, Recep;
Sarıcaoğlu, Ercan: **Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında İçtima**", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVII, Sayı:I-II, Yıl: 2013.
- Nazalı, Ersin: **Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil midir?**", **Vergi Dünyası**, Sayı:333, Mayıs 2009, s.90-103.
- Ocak, Murat; Güçlü, Fırat Çoşkun: **"Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve"**, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, C.VI, Sayı:3, 2014, s.123-135.
- Oğurlu, Yücel: **"İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı"**, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.III, Sayı:1, 1999, s.143-194.
- Ok, Nuri; Gündel, Ahmet: **Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Seçkin, 2002.
- Oktar, S. Ateş: **"Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi"**, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:249, Haziran 2009, (Çevrimiçi)
<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/muhasebe-hileleri-ve-bir-hukuka-uygunluk-sebebi/2512>, 19 Ekim 2019.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 13. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018.
- Oktar, S. Ateş: **"Muhasebe Hilesi Üzerine Bazı Düşünceler"**, **Mali Çözüm**, Sayı:162, Kasım-Aralık 2020, ss.13-31.
- Öncel, Muallâ;
Kumrulu, Ahmet;
Çağan, Nami;
Öner, Erdoğan:
Öz, Ersan; Karayuka, Gözde: **Vergi Hukuku**, 27. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, Eylül 2018.
- Vergi Hukuku**, 10. bs., Ankara, Seçkin, 2018.
- "Meslek Mensuplarının Mali ve Cezai Sorumluluklarına Dair Bir Saha Araştırması:Denizli İli Örneği"**, **Vergi Sorunları**, S:398, Kasım 2021, ss.20-36.
- Özbek, Veli Özer;
Doğan, Koray;
Bacaksız, Pınar;
Özbek, Veli Özer: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. bs. Ankara, Seçkin, 2019.
- "Türk Ceza Kanununda Hata (m.30)"**, **Ceza Hukuku Dergisi**, C.III, Sayı:7, Ağustos 2008, ss.83-99.

- Özcan, Onur: **Vergi Suçları**, Ankara, Seçkin, 2015.
- Özçelik, Hakan;
Karataş Aracı, Ö.
Nilüfer; Keskin,
Serkan: "Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:29, Yıl:2017/4, ss.197-214.
- Özel, Salih: "Muhasebe Hilesi Kavramı", **Yaklaşım**, Sayı:226, Ekim 2011, ss.13-16.
- Özel, Salih: "Türk Vergi Hukukunda Yanılma - I", **Yaklaşım**, Sayı:120, Aralık 2002, (Çevrimiçi) https://uye.yaklas_m.com/Magaz_nePr_nt.aspx?ID=3366, 20 Mayıs 2019.
- Özel, Salih: "Vergi Hukukunda Muvazaa", **Yaklaşım**, Sayı:156, Aralık 2005, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6052&arananKey=muvaaza>, 22 Eylül 2019.
- Özel, Salih: "Muhasebe Hilesi Kavramı", **Yaklaşım**, Yıl:19, Sayı:226, Ekim 2011, ss.13-16.
- Özen, Mustafa: **Ceza Hukuku Genel Hükümler Dersleri**, 3. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.
- Özen, Mustafa: **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 2. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.
- Özer, Gökhan; Özcan, Murat: "Kâr Yönetimi Uygulamaları Karşısında Öğretim Elemanları, Meslek Mensupları ve Denetçiler Arasındaki Etik Yargı Farklılıkları", **Journal of Yasar University**, C.VIII, Sayı:31, Yıl:2013, ss.5159-5186.
- Özeroğlu, Ali İhsan: "Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri", **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Sayı:2/2, Haziran 2014, ss.180-196.
- Özgenç, İzzettin: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. bs., Ankara, Seçkin, 2019.
- Özgenç, İzzettin: "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", (Çevrimiçi) <https://izzetozgenc.com/data/contents/vergi-kacakciligi-sucunda-etkin-pismanlik.pdf>, 07 Mayıs 2023.

- Özkan, Gülşen; Nas, Tevfik: “Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:335, Temmuz 2009, ss.121-125.
- Özkan, Özgür; Uzun Kocamış, Tuğçe: "İşletmelerde Yapılan Hile Çeşitlerinden Satıcı Hileleri ve Bu Hilelerin Engellenmesine Yönelik Önlemler", **E-Yaklaşım**, Sayı:226, Ekim 2011, (Çevrimiçi) https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13211&arananKey=hile#_ftn12, 25 Temmuz 2019.
- Özkaya Özlüer, Ilgın: “İdari Yaptırımların Özellikleri ve Çevre Kanunu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:1 Yıl:2015, ss.123-186.
- Özkaya, Eraslan: **Yanılma-Aldatma-Korkutma-Davaları (Hata-Hile-İkrah-Davaları)**, 4. bs., Ankara, Seçkin, 2019.
- Özkaya, Eraslan: **Açıklamalı – İçtihatlı İnançlı İşlem ve Muvazaa Davaları**, Ankara, Seçkin, Mart 2017.
- Özyer, Mehmet Ali : **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. bs., İstanbul, Acar Matbaacılık, Aralık 2004.
- Pedük, Tüben: “Kanuna Karşı Hile, Muvazaa, Peçeleme ve Vergi Planlaması Kavramları”, **Yaklaşım**, Sayı:155, Kasım 2005, ss.81-87.
- Pehlivan, Osman: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2019.
- Rençber, Altan: “Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi”, **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Nisan 2017, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/kitaplar/KI801Y2017N9786051525211V1P2PG81>, 19 Ekim 2019.
- Rençber, Altan: **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul, Onikilevha Yayıncılık, Ekim 2017.
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, 8. bs., İstanbul, Beta, Nisan 2009.
- Saruç, Naci Tolga; Sarılı, Mustafa Ali: “Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, **Ankara YMM Odası**, 2004, ss.155-260.

- Selek, Seha; Arıkan, Zeynep: “Muhasebe Düzensizlikleri (Accounting Irregularities) ve Vergilendirme (Taxation)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:275, Temmuz 2004, ss.20-30.
- Sevilengül, Orhan: **Tek Düzen Hesap Planı İle Uyumlu Genel Muhasebe**, 12. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2005.
- Sinat, Adem: “Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası ve Kanuna Karşı Hile Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:354, Şubat 2011, ss.124-128.
- Somuncuoğlu, Ünal: “7129 Sayılı Bankalar Kanunun 38. Maddesi ve Kanuna Karşı Hile”, **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, C.VIII, Sayı:4, Aralık 1976, ss.127-136.
- Sonsuzoğlu, Elif: “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyatı Şart mı?” **Yaklaşım**, Sayı:210, Haziran 2010, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=11404>, 7 Ekim 2020.
- Soyaslan, Doğan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. bs., Ankara, Yetkin, 2005.
- Söyler, Halil: “İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Hileler”, (Çevrimiçi) www.alomaliye.com/2003/08/30/isletme-yonetimleri-tarafindan-yapilan-hileler/, 25 Temmuz 2019.
- Şen, Ersan; Bergün, Beyza Başer: “Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu” (Çevrimiçi) <https://sen.av.tr/tr/makale/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu>, 15 Eylül 2023.
- Şen, Ersan: “Vergi Suçlarında ‘Zincirleme Suç’ Kavramı, (Çevrimiçi) <https://www.sen.av.tr/tr/makale/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-kavrami>, 03 Mayıs 2021.
- Şenol, Cem: “5237 Sayılı TCK'ya Göre Hukuka Uygunluk Sebeplerinin Maddi Koşullarında Hata”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C.XIV, S:149, Ocak 2019, ss.60-69.
- Şenol, Cem: “5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre Suçun Maddi ve Nitelikli Unsurlarında Hata (TCK m30/1,2)”, **Ceza Hukuk Dergisi**, C.XIII, S:38, Aralık 2018, ss.113-145.
- Şentürk, Akın Gencer: **Vergi (Ceza) Hukuku Uygulamasında Bir Fenomen: Muhasebe Hilesi**, s.63, (Çevrimiçi) <http://agencerhukuk.com/024.pdf>, 30 Kasım 2020.

- Şentürk, Akın Gencer; Arslan, Mustafa: “Vergi (Ceza) Hukuku Yönünden Bir Suç Olarak ‘Hesap ve Muhasebe Hilesi’ (I)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:71, Kasım 2009, ss.270-282.
- Şenyüz, Doğan: “Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, **Yaklaşım**, Sayı:185, Mayıs 2008, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=8739>, 14 Eylül 2019.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 10. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın, 2017.
- Şenyüz, Doğan: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, **İzmir Barosu Dergisi**, Mayıs 2016, Sayı:2, ss.13-50.
- Şenyüz, Doğan: “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’ ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, **Mali Hukuk Dergisi**, C.16, S:10, ss.1165-1198.
- Şenyüz, Doğan: “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyatı Ve Cezasından Sorumluluğu”, **MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Y:2016, C.XXII, S:3, ss.2557-2575.
- Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın, Ocak 2018.
- Şimşek, Cenk Tolga: “Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:277, Eylül 2004, ss.96-98.
- Şişman, Gülden; Sarkıoğlu, Şenel: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, **Selçuk Üniversitesi-Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.30, S:3, 2022, ss.1591-1623.
- Tarhan Mengi, Banu; Yılmaz Türkmen, Sibel: “Yatırım Hileleri”, **Öneri Dergisi**, C.X, Sayı:39, 2013, ss.31-39.
- Tarhan Mengi, Banu: “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu”, **Mali Çözüm**, Sayı:114, Kasım-Aralık 2012, ss.113-128.

- Taşdelen, Nihat: “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.III, Sayı:1, Ocak 2012, ss.257-294.
- Taşkın, Yasemin: **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012.
- Taşkın, Yasemin: “Pişmanlık ve Islah Üzerine Bazı Değerlendirmeler”, **Yaklaşım**, Ekim 2013, Sayı:250, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=21946&arananKey=YASEM%C4%B0N%20TA%C5%9EKIN>, 23 Kasım 2021.
- Taşkın, Yasemin: “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları**, 54. Seri, 2010.
- Taşkın, Yasemin: “Yeni Bir İdari Çözüm Yolu:Kanun Yolundan Vazgeçme”, **Yaklaşım**, S:325, Ocak-2022, (Çevrimiçi) <https://portal.yaklasim.com/makale/2020-1/yeni-bir-idari-cozum-yolu-kanun-yolundan-vazgecme?term=null>, 15 Kasım 2022.
- Taşkıran, Tarık: "Vergide Dostane Çözüm Yolları (Hata ve Düzeltme)", **Vergi Dünyası**, Sayı:452, Nisan 2019, ss:157-162.
- Taştan, Mehmet: **Açıklamalı – İctihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2. bs., 2015.
- Taştan, Yusuf Ziya: **Vergi Hukuku**, 2. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2019.
- Tezcan, Kerametdin; Kayer, Nebahat: “Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki”, Metin Taş’a Armağan, Ankara, **Gazi Kitabevi**, 2015.
- Toroslu, Nevzat: **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 16. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2011.
- Tosun, Öztekin: **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul, Baha Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın No:935, 1962.
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Muvazaa”, **Yaklaşım**, Sayı:156, Aralık 2005, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6052&arananKey=vergi%20hukukunda%20muvaza>, 18 Eylül 2019.

- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Muvazaa II”, **Yaklaşım**, Sayı:81, Eylül 1999, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=2851>, 25 Eylül 2019.
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Muvazaa III”, **Yaklaşım**, Sayı:82, Ekim 1999, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=2852>, 19 Ekim 2019.
- Turan, Osman Fırat: "Sözleşmede İrade Sakatlıkları Hata-Hile-İkrah", (Çevrimiçi) <http://osmanfiratturan.av.tr/wp-content/uploads/2014/04/S%C3%B6zle%C5%9Fmede-%C4%B0rade-Sakatl%C4%B1klar%C4%B1hatahiletehdit.pdf>, 20 Nisan 2019.
- Türkal, Hasan; Ekici, Mehmet Sena; İnan, Mahmut: “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri Ve Cezaları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVIII, Sayı:1, Yıl:2010, ss.45-83.
- Türkay, İmdat: “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi-III”, **E-Yaklaşım**, Ekim 2016, Sayı:286, (Çevrimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=29179>, 21 Kasım 2021.
- Uğur, Hüsamettin; Elibol, Mert: **Açıklamalı, İctihantlı Vergi Suçları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.
- Ulucan Özkul, Fatma; Özdemir, Zehra: "Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar:Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma", **Öneri Dergisi**, C.X, Sayı:40, Ocak 2013, ss.75-89.
- Ünver, Yener: “Ceza Hukukunda Hukuksal Değer”, **Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi 8. Kitap**, İstanbul, İstanbul Barosu Yayını, 2003, s.113-119.
- Üstün, Ümit Süleyman: “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.IX, Sayı:3-4, Yıl:2001, ss.293-323.
- Varıcı, İdris: "Muhasebe ve Denetim Standartları Açısından Muhasebe Tahminleri", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, C.I, Sayı:2, 201/2, ss.81-115.

- Varıcı, İdris: “Hileli Finansal Raporlama açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi”, **Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi**, Sayı:5 Ocak 2012, ss.122-144.
- Yaltı Soydan, Billur: “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu İle Okumak: Adil Ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2002, Sayı:169, ss. 49-71.
- Yaltı, Billur: “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem ilkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları**, Sayı:317, Şubat 2015, ss.85-92.
- Yardımcıoğlu, Mahmut; v.d.: “Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.IV, Sayı:2, 2014, ss.171-188.
- Yavuz, Mustafa: “Yeni Türk Ticaret Kanununda Şirketler Hakkında Öngörülen Adli Cezalar”, **Mali Çözüm**, Sayı:114, Kasım – Aralık 2014, ss.149-158.
- Yazıcı, Nusret: "Hile Üçgeni:Fırsatların Önlenmesinde Kırık Camlar Teorisi", **Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi**, C.53, Sayı:3, 2018, ss.843-851.
- Yel, Tülay; Erdem, Meziyet Sema: “Karları İstikrarlı Hale Getirme Uygulamalarının Hisse Senetleri Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketlerde Tespit Edilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı:138, Kasım-Aralık 2016, ss.57-74.
- Yıldırım, Mehmet: “Kanuna Karşı Hile Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2006, Sayı:302, ss.71-73.
- Yılmaz, Elif: “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa İle Mukayesesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVII, Sayı:1-2, Yıl:2013, ss.1757-1781.
- Yiğit, Uğur: **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar-Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta, 2004.
- Yüce, Aydın Alber: “Sermaye Piyasasında Manipülasyon”, **TBB Dergisi**, Sayı:98, 2012, ss.363-388.

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

Yücel, Mehmet: “Vergi Baskısı Karşısında Mükelleflerin Gösterdiği Bazı Tepkiler”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:82, C.VII, Ekim 2011, ss.2485-2493.

Zengin, Sait: **Finansal Tablo Hileleri Ve BOBİ FRS Kapsamında Örnek Uygulamalar**, Ankara, Seçkin, 2018.

Zeytin, Zafer; Ergün, Ömer: **Türk Medeni Hukuku**, Ankara, Seçkin, Eylül 2018.

Diğer Kaynaklar

1 Seri No’lu Muhasebe Uygulama Tebliği.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

240 No’lu Bağımsız Denetim Standardı (KGK).

3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu.

517 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği.

519 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği.

5235 sayılı Adli Yargı Ve İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu.

5271 Ceza Muhakemesi Kanunu.

5326 sayılı Kabahetler Kanunu.

5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

544 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

818 Sayılı Borçlar Kanunu.

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

Hakim ve Savcılar Kurulu Birinci Daire Kararı, (Çevrimiçi)
<https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/30112021092825112021-1227pdf.pdf>, 10 Ocak 2022.

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS8) Hakkında Tebliğ.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu Genel Tebliği (Sıra N:4).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği (Seri: X, N: 22).

Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü, (Çevrimiçi)
https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/vergi_cezalarinda_indirim_brosur.pdf, 04 Mayıs 2023.

Anayasa Mahkemesi, B.N.:2014/72, 25/3/2015 Tarihli Kararı, Doğmuş, a.g.m., ss.108-109.

Anayasa Mahkemesi, 23.10.1996 Tarih ve E.1996/48, K.1996/41 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/print/1996-48-E,-1996-41-K,-23101996-T_xxvid57937 11 Mart 2020.

Anayasa Mahkemesi, 10.2.2011 Tarih ve E.2009/89, K.2011/40 Sayılı Kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Kalkan Matbaacılık, 2012, C.I, Sayı:49, s.71.

Anayasa Mahkemesi, 22.11.2012 Tarih ve E.2012/136, K.2012/181 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2012/181>, 04 Ekim 2021.

Anayasa Mahkemesi, 7.4.2016 Tarih ve E.2015/94, K.2016/27 Sayılı Kararı, 03.05.2016 tarih ve 29701 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 20.12.2018 Tarih ve E.2018/33, K.2018/113 Sayılı Kararı, 20.02.2019 tarih ve 30692 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 4.11.2021 Tarih ve E.2019/4, K.2021/78 Sayılı Kararı, 9.3.2022 tarih ve 31773 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 4.11.2022 Tarih ve E.2019/4, K.221/78 Sayılı Kararı, 9.3.2022 tarih ve 31773 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 4.11.2022 Tarih ve E.2019/4, K.221/78 Sayılı Kararı, m.81.; Geçer, a.g.m., s.301.

Anayasa Mahkemesi, 28.09.2022 Tarih ve E.2022/59, K.2022/111 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr/tr/haberler/norm-denetimi-basin-duyurulari/dava-acilmamasini-acilmissa-vazgecilmesini-ongoren-kuralin-anayasa-ya-aykiri-oldugu>, 07 Mayıs 2023.

Anayasa Mahkemesi, 26.12.2013 Tarih ve E:2013/67, K.2016/164 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2013/164>, 16 Kasım 2022.

Danıştay, 12.6.1980 Tarih ve E.1977/1, K. 1980/2 Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı, Kaneti v.d., a.g.e., s.347.

Danıştay İBKK., 23.10.1986 Tarih ve E.1986/2, K.1986/2 Sayılı Kararı, Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.273-274.

Danıştay VDDK., 25.12.2013 Tarih ve E.2013/122, K.2103/986 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 10 Ekim 2022.

Danıştay VDDK., 23.6.2021 Tarih ve E.2019/1908, K.2021/971 Kararı, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 10 Ekim 2022.

Danıştay, 3. D., 28.06.2018 Tarih ve E.2014/5545, K.2018/3664 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2014-5545.htm&kw=`2014/5545`&cr= danistay#fm>, 09 Mart 2021.

Danıştay, 4. D., 5.4.2016 Tarih ve E.2012/454, K.2016/1437 Sayılı Kararı,(Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 10 Ekim 2022.

Danıştay, 4.D. 28.4.2015 Tarih ve E.2012/5448, K.2015/1817 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 10 Ekim 2022.

Danıştay, 7. D., 25.2.2021 Tarih ve E.2018/2630, K.2021/1236 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 10 Kasım 2022.

Danıştay, 7.D., E.2008/4440, K.2012/1136 Kararı, Çavuş, a.g.e., s.151.

Danıştay, 9. D., 20.2.2020 Tarih ve E.2017/2642, K.2020/988 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 05 Aralık 2022

Danıştay, 9.D., 22.5.2013 Tarih ve 2013/101119, K.2013/5056 Sayılı Kararı, Candan, a.g.e., s.143.

Yargıtay 1. Hukuk Dairesi, 2.10.2014 Tarih ve E.2014/605, K.2014/15404 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/1-hukuk-dairesi-e-2014-605-k-2014-15404-t-2-10-2014>, 10 Temmuz 2019.

Yargıtay 11. C.D., 28.05.2018 Tarih ve E.2017/8189, K.2018/5075 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2018-5075/11-Ceza-Dairesi-2017-8189-E,-2018-5075-K,-28-05-2018-T_xxvid12661562_xxmid12661562_search#12661562, 24 Kasım 2020.

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi., 10.04.2001 Tarih ve E.2001/858 K.2001/3023 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2001-858-k-2001-3023-t-10-04-2001>, 25 Ekim 2019.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 28.05.2008 Tarih ve E.2008/399, K.2008/408 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/hukuk-genel-kurulu-e-2008-4-399-k-2008-408-t-28-05-2008>, 14 Eylül 2019.

Yargıtay, 11. C.D., 04.06.2001 – 4810/6128.; Yiğit, a.g.e., s.78.

Yargıtay, 11. C.D., 16.09.1999 – 7580/8872.; Ok, Gündel, a.g.e., s.37.

Yargıtay, 11. C.D., 23.02.1989 Tarih ve E.1988/6394, K.1989/1042 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/1989-1042/9-Ceza-Dairesi-1988-6394-E,-1989-1042-K,-23021989-T_xxvid301363_xxmid301363_search#301363, 31 Ağustos 2021.

Yargıtay, 11. C.D., 27.09.2001 Tarih ve E.2001/5007, K.2001/8710 ve Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2001-8710/11-Ceza-Dairesi-2001-5007-E,-2001-8710-K,-27092001-T_xxvid286271_xxmid286271_search#286271 02 Nisan 2021.

Yargıtay, 11. C.D., 20.06.2001 Tarih ve E.2001/6284, K.2001/7059 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/belge/y-11-cd-e-2001-6284-k-2001-7059-t-20-06-2001-baska-defter-ve-belgelere-kayit-etmek/366578/Varl%C4%B1%C4%9F%C4%B1+Noter+Tasdik+%E2%80%A6> 17 Kasım 2020.

Yargıtay, 11. C.D., 7.05.2018 Tarih ve E.20018/3390, K.2018/4256 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 17 Kasım 2020

Yargıtay, 11. C.D., 24.3.2005 Tarih ve E.2004/2427, K.2005/1383 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2004-2427.htm&kw='vergi+mahkemesi+kararı'+&cr=yargitay#fm>, 14 Eylül 2021.

Yargıtay, 11. C.D., 10.02.2010 Tarih ve E.2009/2199, K.2010/665 Sayılı Kararı, Uğur, Elibol, a.g.e., s.329.

Yargıtay, 11. C.D., 26.05.2014 Tarih ve E.2012/25622, K.2014/10161 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2014-10161/11-Ceza-Dairesi-2012-25622-E,-2014-10161-K,-26052014-T_xxvid2984478_xxmid2984478_search#2984478, 02 Aralık 2020.

Yargıtay, 11. C.D., 06.06.2014 Tarih ve E.2012/26477, K.2014/11196 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.hukukturk.com/Goster?v=GE95G5GCE5I>, 07 Temmuz 2021.

Yargıtay, 11. C.D., 11.12.2014 Tarih ve E.2013/2593, K.2014/21446 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2014-21446/11-Ceza-Dairesi-2013-2593-E,-2014-21446-K,-11122014-T_xxvid8742431_xxmid8742431_search#.X8a6hmUzbDc, 01 Aralık 2020.

Yargıtay, 11. C.D., 11.04.2019 Tarih ve E.2016/2581, K.2019/3810 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2019-3810/11-Ceza-Dairesi-2016-2581-E,-2019-3810-K,-11-04-2019-T_xxvid17637096_xxmid17637096_search#17637096, 09 Mart 2021.

Yargıtay, 11. C.D., 13.03.2018 Tarih ve E.2016/2688, K.2018/2109 Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/belge/y-11-cd-e-2016-2688-k-2018-2109-t-13-03-2018/3097085/muhasebe+hilesi+yapma+ve+defter+gizleme+su%c3%a7lar%c4%b1>, 02 Aralık 2020.

Yargıtay, 11. C.D., 30.11.2016 Tarih ve E.2016/4501, K.2016/7977 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2016-7977/11-Ceza-Dairesi-2016-4501-E,-2016-7977-K,-30-11-2016-T_xxvid9551919_xxmid9551919_search#9551919, 24 Kasım 2020.

Yargıtay, 11. C.D., 05.07.2018 Tarih ve E.2016/7410, K.2018/6274 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/belge/y-11-cd-e-2016-7410-k-2018-6274-t-05-07-2018/3214397/kay%c4%b1t+d%c4%b1%c5%9f%c4%b1+i%c5%9flem+muhasebe+hile>, 01 Aralık 2020.

Yargıtay, 11. C.D., 14.2.2019 Tarih ve E.2016/8787, K.2019/1468 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 05 Aralık 2022.

Yargıtay, 11. C.D., 19.06.2017 Tarih ve E.2017/13053, K.2017/4737 Sayılı Kararı, Candan, a.g.e., s.418.

Yargıtay, 11. C.D., 18.05.2017 Tarih ve E.2017/1595, K.2017/3839 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2017-3839/11-Ceza-Dairesi-2017-1595-E,-2017-3839-K,-18-05-2017-T_xxvid10049839_xxmid10049839_search#10049839 01 Aralık 2020.

Yargıtay, 11. CD., 16.09.1999 – 7580/8872.; Ok, Gündel, a.g.e., s.37.

Yargıtay, 11. CD., 30.11.2016 Tarih ve E.2016/4501, K.2016/7977 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/2016-7977/11-Ceza-Dairesi-2016-4501-E,-2016-7977-K,-30-11-2016-T_xxvid9551919_xxmid9551919_search#9551919, 24 Kasım 2020.

Yargıtay, 11.C.D., 14.2.2002 Tarih ve E.2002/33, K.2002/1263 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/print/11-Ceza-Dairesi-2002-33-E,-2002-1263-K,-14022002-T_xxvid2359870, 05 Aralık 2020, 05 Aralık 2020.

Yargıtay, 9. C.D., 15.10.1993 – 2746/4129.; Yiğit, a.g.e., s.78.

Yargıtay, 9. C.D., 22.2.1994 Tarih ve E.1994/34, K.1994/920 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/1994-920/9-Ceza-Dairesi-1994-34-E,-1994-920-K,-22021994-T_xxvid2358860_xxmid2358860_search#2358860, 13 Temmuz 2021.

Yargıtay, 9. CD., 18.01.1990 Tarih ve E.1990/3649, K.1990/260 Sayılı Kararı, Ok, Gündel, a.g.e., s.22.

Yargıtay, 9. CD., 29.04.1997 Tarih ve E.1997/1251, K.1997/3001 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.hukukturk.com/Goster?v=GE95G9OtJtw>, 07 Temmuz 2021.

Yargıtay, C.G.K., 28.12.1987 Tarih ve E.1987/539, K.1987/700 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) https://www.kanunum.com/Yargitay/1987-700/Ceza-Genel-Kurulu-1987-539-E,-1987-700-K,-28121987-T_xxvid347662_xxmid347662_search#347662, 04 Aralık 2020.

Yargıtay, C.G.K., 08.06.2010 Tarih ve E.2010/11-98, K.2010/143 Sayılı Kararı, Demirbaş, a.g.e., s.550.

Yargıtay, CGK, 11.03.2014 Tarih ve E.2012/1382, K.2014/14 Sayılı Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.hukukturk.com/yargitay-kararlari?KararNo1=2014&KararNo2=124&Merci=4078>, 06 Temmuz 2021.

ÖZGEÇMİŞ

MEHMET ALİ PARLAK

EĞİTİMİ

Lise : Erbaa Ticaret Meslek Lisesi – (1994-1997)

Lisans : Gazi Üniversitesi, Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi
Muhasebe Ve Finansman Öğretmenliği (1998-2002)

Yüksek Lisans: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
Mali Hukuk Anabilim Dalı (2003-2006)

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi M. Ezhan Doğrusöz

Tez Konusu : Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Ve Zor Durum

Doktora : İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Bölümü
(2016-2024)

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

Tez Konusu: Vergi Ceza Hukukunda Muhasebe Hileleri Ve Hukuki
Sonuçları

ÇALIŞTIĞI KURUMLAR

Muhasebe Öğretmeni – İstanbul/Beşiktaş Mehmet Ali Büyükhanlı Ticaret Meslek
Lisesi (2002-2016)

Muhasebe Öğretmeni – Zehra Mustafa Dalgıç Ticaret Meslek Lisesi (2016-2017)

Öğretim Görevlisi – Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu,
Muhasebe Ve Vergi Bölümü (2017 – devam ediyor)

YAYINLARI

Türkiye’de Kamu Kesiminin Eğitim Harcamalarının Değerlendirilmesi (2006-2018),
Uluslararası Yönetim Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi, C.6, S:8, 2018,
ss.34-53.

Telif Kazanç İstisnasında Yapılan Son Değişiklikler ve Vergisel Yansımaları, **Vergi Raporu**, 2020/6, ss.170-184.