

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA MUHASEBE HİLESİ
SUÇU

YETKİN KAAN GENÇTÜRK

2501181665

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. ESRA EKMEKCİ ÇALICIOĞLU

İSTANBUL-2020

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA MUHASEBE HİLESİ SUÇU

YETKİN KAAAN GENÇTÜRK

Tarihsel süreçte ekonominin canlanması ile gelişen ticari hayatta rekabette avantaj elde etmek, rasyonel şekilde işletme ile ilgili kararlar alabilmek gibi esasında ekonomik gerçekliğin türettiği muhasebe defterleri ve düzeni; devletin ekonomik alanı -kamu menfaatinin varlığı genel gerekçesiyle- düzenlemesi sonucu çağdaş hukuk sistemlerinde kanuni ödev olarak yer almaya başlamıştır.

Bu çalışmanın konusu ise geçmişten bugüne hukuki yükümlülük halini alan muhasebe düzenine uyum yükümlülüğü kapsamında yapılan muhasebe işlemlerindeki hileler ve öngörülen yaptırımlardan oluşmaktadır. Bu kapsamda öncelikle muhasebe hukukunun ışığında hesap ve muhasebe kavramları, muhasebenin temel ilkeleri ve Türk muhasebe sistemi açıklanarak devamında ceza hukuku temelinde hile kavramı ve hatadan ayrıştırılması yargı içtihadından da faydalanılarak sunulmuş ve VUK madde 359’da düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu incelenerek Türk hukukuna göre hesap ve muhasebe hilesi kavramının genel kavramsal çerçevesi çizilmiştir. Bu kapsamda suçun kanunda tanımının olmayışının suçu işlenemez kılıp kılmadığı, suç işlenebilecek ise hangi davranışlar ile işlenebileceği, muhasebe hilesini cezalandırır normların TTK, SerPK, BankK, Sigortacılık Kanunu ve genel ceza kanunu olan TCK’da da bulunması sebebiyle suçun düzenlenişinin farklı kanunlarda birbiriyle iç içe geçecek şekilde kaleme alınmış olması sorunları ilgili mevzuatla ilişkilendirilerek irdelenmiştir. Sonuç olarak vergi, muhasebe ve ceza hukuku ilkeleri ışığında muhasebe hilesinin suç olarak düzenlendiği diğer kanunların düzenlemeleri ve düzenlenme amaçları göz önünde bulundurularak VUK 359 hükmünün yeniden kaleme alınması gerekliliği hakkında önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Ceza Hukuku, Muhasebe Hilesi, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapma Suçu, Muhasebe Hatası, Muhasebe Hukuku.

ABSTRACT

CRIME OF ACCOUNTING FRAUD WITHIN THE TAX LAW

YETKİN KAAAN GENÇTÜRK

Derived from the economic reality such as gaining a competitive advantage in business life that developed with the revival of the economy in the historical process and making business decisions rationally, accounting books and system started to take place as a legal duty in modern legal systems as a result of state's regulation of the economy on the grounds of public interest.

The subject of this study consists of frauds and nominal sanctions in accounting transactions made within the context of the obligation to comply with the accounting system, which has become a legal obligation from the past to present. In this context, firstly, in the light of accounting law, account and accounting concepts, basic principles of accounting and the Turkish accounting system have been explained, and then the concept of fraud on the basis of criminal law and its separation from error have been presented by making use of judicial case law and the crime of account and accounting fraud regulated in article 359 of the Tax Procedure Law has been examined to develop the conceptual framework of account and accounting fraud in line with Turkish law. Within this scope, the problems such as the fact that since the crime has no definition in the law, does it make the crime uncommittable or not and if the crime is committable, which behaviors are considered as the crime and the fact that the crime is regulated in different laws in a way to interlace since the norms that punish the accounting fraud are included in the Commercial Code of Turkey, Capital Market Law, Banking Law, Insurance Law and the Criminal Code of Turkey as the general penal code, have been examined in relation to the related legislation. Consequently, in the light of the principles of tax law, accounting law and criminal law, suggestions have been made on the necessity to re-write the article 359 of the Tax Procedure Law by taking into consideration the regulations in other laws in which the fraud is regulated as a crime and its regulation purposes.

Key Words: Tax Criminal Law, Accounting Fraud, Tax Fraud Crimes, Crime of Account and Accounting Fraud, Accounting Error, Accounting Law



ÖNSÖZ

Türk muhasebe sistemi, verginin -ilk olarak eksik ikinci olarak ise fazla alınmamak üzere- tam isabetle tespit edilmesini sağlama amacıyla olan VUK öncülüğünde düzenlenmiştir. Bu kapsamda Türk ekonomisinin (yapılan iş ve işlemlerin kayıt altına alınması bakımından) şekli yönü olan muhasebe sisteminin ise “devlet için vergi, vergi için muhasebe” hakim anlayışı doğrultusunda düzenlendiği belirtilebilir. Nitekim bu anlayış; (Osmanlı Devleti'nde ve Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında özel sermaye birikiminin yok denecek kadar az ve özel sermayenin güçsüz olması sonucu) devletin ekonomi içerisindeki payının oransal olarak günümüze göre daha fazla olduğu tarihsel koşullar göz önüne alındığında anlaşılabilir. Bu sebeple VUK, hem ekonomik düzenin temeli olarak kurguladığı muhasebe sisteminin düzenliliğini ve güvenilirliğini (kamu güvenini) hem de hazine yararını koruma işlevine sahiptir. VUK'un koruduğu değerlerin doğrudan bir sonucu ise muhasebe defterlerinde yaratılacak zarar verme imkân ve ihtimalini haiz ve aldatıcı nitelikteki görünüşün cezalandırılmasıdır. Bu sebeple muhasebe sisteminde kasıtlı olarak gerçeğin aldatıcı şekilde -gizlenerek- değiştirilmesi ve bu sonuçtan her türden ekonomik değerle ifade olunabilecek bir maddi menfaat sağlanması olarak ifade olunabilecek muhasebe hilesi gerek VUK gerekse mevzuattaki diğer çeşitli kanunlarca suç olarak belirlenmiştir.

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kabul edildiği 1961 yılından bu yana gerek madde başlığı gerek madde yapısı ve numarası olmak üzere çokça değişikliğe uğramış vergi suçları içinden belki de - sözcük anlamı itibariyle diğer suçların genel düzenlemesi şeklinde görünen fakat esasında çok dar bir alanı düzenleyen ve bu sebeple de- en az uygulanan vergi kaçakçılığı suçudur. Suçun uygulamasının az olmasının belki de en önemli nedeni madde metninde suçun bir tanımının ya da en azından açıklamasının yapılmaması ile birlikte hatadan hileyi ayırt etmedeki güçlülüktür. Çalışmada ise suçun belirsiz yapısının giderilmesi amacıyla açıklanan konular vergi, muhasebe ve ceza hukuku ilkeleri ışığında netleştirilmeye çalışılmıştır.

Tez çalışması boyunca desteklerini esirgemeyen,engin bilgi ve tecrübeleriyle çalışmanın şekillenmesini sağlayarak katkıda bulunan saygıdeğer hocalarım Prof. Dr. Esra EKMEKCİ ÇALICIOĞLU'na, Prof. Dr. S. Ateş OKTAR'a, Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ'e, Prof. Dr. Mahmut Kaşıkçı'ya ve Prof. Dr. İrfan BARLASS'a teşekkürü bir borç bilirim.

Yetkin Kaan GENÇTÜRK

İstanbul, 2020



İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMA CETVELİ	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HESAP VE MUHASEBE HİLESİ KAVRAMI

1	HESAP VE MUHASEBE KAVRAMI	7
1.1	Muhasebenin Dünyadaki ve Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi	11
1.2	Türk Muhasebe Sistemi	21
1.2.1	Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Sistemleri.....	24
1.2.2	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği-Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesi.....	28
1.2.2.1	Temel Muhasebe İlkeleri	28
1.2.2.2	Muhasebe Politikaları	35
1.2.2.3	Mali Tablolar	36
1.2.3	Defter Tutma Ödevi ve Tutulması Gerekli Defterler	40
1.2.4	Vergi Usul Kanunu’na Göre Hesap ve Muhasebe Kayıtlarının Yapılacağı Tutulması Zorunlu Defterler.....	42
2	HİLE KAVRAMI	46
2.1	Genel Olarak.....	46
2.2	Türk Medeni Hukukunda Hile Kavramı	46
2.3	Türk Ceza Hukukunda Hile Kavramı.....	47
2.4	Türk Vergi Hukukunda Hile Kavramı.....	48

2.5	Türk Muhasebe Sistemi'nde Hile Kavramı	50
3	MUHASEBE HİLESİNİN BENZER KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ	53
3.1	Vergiden Kaçınmadan Ayırt Edilmesi	53
3.2	Peçeleme ve Muvazaadan Ayırt Edilmesi	54
3.3	Muhasebe Hatasından Ayırt Edilmesi	57
4	MUHASEBE HİLESİNİN MEVZUATTAKİ GÖRÜNÜMLERİ	64

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN HESAP VE MUHASEBE HİLESİ YAPMA SUÇU

1	SUÇUN HUKUKİ NİTELİĞİ	70
2	SUÇUN KANUN SİSTEMATİĞİNDEKİ YERİ	73
3	KORUNAN HUKUKİ DEĞER	76
4	SUÇUN UNSURLARI	78
4.1	Suçun Maddi Unsuru	78
4.1.1	Fail	78
4.1.2	Mağdur	79
4.1.3	Hareket Unsuru	80
4.1.3.1	Serbest Hareket	81
4.1.3.2	İcrai Davranış	81
4.1.3.3	Aldatıcılık Yeteneği ile Zarar Verme İmkân ve İhtimali	91
4.1.3.3.1	Aldatıcılık Yeteneği	93
4.1.3.3.2	Zarar Verme İmkân ve İhtimali	96
4.1.3.3.2.1	Verginin Ziyaa Uğraması İmkân ve İhtimali	97
4.1.3.3.2.2	Bilanço Maskelemesi	103
4.1.3.4	Suçta konu Davranışların Değerlendirilmesi	108

4.1.4	Suçun Konusu	112
4.1.4.1	Tutulan veya Düzenlenen ve Saklanma ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Kayıtlar	115
4.1.4.1.1	Kayıt ve Belge Terimlerinin Farkı.....	120
4.1.4.1.2	Mali Tablolar	125
4.1.4.2	Vergi Kanunlarına “Göre” Teriminden Anlaşılması Gereken....	127
4.1.5	Suçun Neticesi.....	134
4.1.6	Nedensellik Bağı	138
4.2	Suçun Manevi Unsuru	138
4.3	Hukuka Aykırılık Unsuru	140
5	SUÇUN TANIMI	141

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜM ŞEKİLLERİ

1	SUÇUN NİTELİKLİ UNSURLARI	143
1.1	Genel Olarak.....	143
1.2	Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçları	144
2	KUSURLULUK	148
3	YAPTIRIMIN UYGULANMASI İÇİN GEREKEN VEYA YAPTIRIM UYGULANMASINI ENGELLEYEN ÖZEL KOŞULLAR.....	150
3.1	Kovuşturma Şartı.....	150
3.2	Dava Zamanaşımı	151
3.3	Pişmanlık ve Islah	152
3.4	İzaha Davet.....	153
4	ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ	154
4.1	Suçta Teşebbüs	154
4.2	Suçta İştirak	156

4.3	Suçun İçtimaı (Suçun Birleşmesi)	159
4.3.1	Zincirleme Suç	160
4.3.2	Bileşik Suç	167
4.3.3	Fikri içtima	167
4.3.3.1	Genel Olarak	168
4.3.3.2	Özellikli Haller	171
4.3.3.2.1	Vergi Usul Kanununda Yer Alan Diğer Suçlar	171
4.3.3.2.2	Görünüşte İçtima Kapsamında Özel Belgede Sahtecilik Suçu	172
4.3.3.2.3	Fikri İçtimanın Uygulanacağı Haller	175
4.3.3.2.3.1	TTK'daki Ticari Defterlere Kasıtlı Olarak Gerçeğe Aykırı Kayıt Yapma Suçu	176
4.3.3.2.3.2	SerPK'da Yer Alan Yasal Defterlerde, Muhasebe Kayıtlarında ve Finansal Tablo ve Raporlarda Usulsüzlük Yapma Suçu	177
4.3.3.2.3.3	BankK'da Düzenlenen İşlemlerin Kayıt Dışı Bırakılması ve Gerçeğe Aykırı Muhasebeleştirme Suçu	180
4.3.3.2.3.4	Sigortacılık Kanunu'nda Düzenlenen Mali Tabloları Gerçeğe Aykırı Düzenleme, Tasdik Etme ve Usulüne Uygun Olmayan Şekilde Karşılık Ayırma Suçu	181
4.3.3.2.4	Görünüşte ve Fikri içtima Uygulanacak Ceza Hükümlerinin Değerlendirilmesi	182
4.3.3.2.5	TCK'nın 212'nci Maddesinde Düzenlenen İçtima Kuralının Değerlendirilmesi	185
5	YAPTIRIM	186
	SONUÇ	188
	KAYNAKÇA	194

KISALTMA CETVELİ

A.g.e.	:	Adı geçen eser
A.g.k.	:	Adı geçen karar
BankK	:	Bankacılık Kanunu
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	:	Bağımsız Denetim Standartları
Bkz.	:	Bakınız
BOBİ FRS	:	Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
C	:	Cilt
CD	:	Ceza Dairesi
CMK	:	Ceza Muhakemesi Kanunu
D	:	Daire
E.	:	Esas numarası
GSMH	:	Gayrisafi Milli Hasıla
GSYİH	:	Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
K.	:	Karar numarası
KAYİK	:	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	:	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	:	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KK	:	Kabahatler Kanunu
m.	:	Madde

MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
s.	:	Sayfa
S	:	Sayı
SerPK	:	Sermaye Piyasası Kanunu
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TDS	:	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	:	Tekdüzen Hesap Planı
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
Yarg.	:	Yargıtay
YCGK	:	Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

Toplumda üretim gerçekleştiren gerçek veya tüzel kişi ya da tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların, kurdukları işletmelerle yaptıkları işin düzeyine göre bir kayıt, hesap düzeni kurmaları ilk planda işlerinin devamı, ötesinde ise toplum ve devletin faydası için elzemdir. Öyle ki ekonomik faaliyetteki detaylara hakim olmak üretim gerçekleştiren işletmenin devamını sağlayacaktır. Bu sebeple de bireylerin servetlerini koyarak kurdukları işletmelerin büyümesi ve devamlılığı toplumun faydasına sonuç doğuracakken bu işletmelerin kötü yönetim sonucu ortadan kalkması ise toplumsal servetin verimsiz kullanılması sonucunu doğuracaktır.

Öte yandan hesap düzeni işletmeler düzeyinde tutulabildiği gibi birey ve aile düzeyinde gelirler ve giderler belirli bir yere kaydedilmek suretiyle de tutulabilmektedir. Hatta toplum düzeyinde dahi GSMH, GSYİH gibi milli ekonominin genel durumu tespit edilmektedir ki bu veriler uğruna kayıtların yapıldığı her düzeyde gerek geçmiş bir dönem ya da tarihte; gerekse gelecekte mali durumun nasıl olduğu veya nasıl olacağı gösterilmektedir. Yani bahsedilen muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun olmaları -ev, işletme, milli muhasebe gibi hangi düzeyde yapılmış olursa olsun- kayıtların yapılma amaçlarının gerçekleşebilmesi için gereklidir¹.

Toplumsal hayatta ekonomi geliştikçe büyüyen işletmeler ve daha çok kâr elde etmek isteyen tacirler ve beraberindeki matematikçilerin gayretleri ile muhasebe tekniği ve kuralları oluşmuş fakat devamında devletlerin muhasebe alanını kolonize etmesi ve üretilen bilgiyi dönüştürerek kullanması sonucunda işletmelerin kendi ekonomik rasyonalizasyonları için türetilen muhasebe, günümüze değin kademe kademe bir hukuki yükümlülük halini almıştır. Devletin muhasebe alanına müdahalesinin önemli bir sebebi ise işletmelerin büyümesi ile gelişen ekonomik hayatın sonucunda işletmelerin ekonomik durumunun gerek toplum gerekse devlet

¹ Yaşar, Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1998, s. 1-4.

için önem kazanmasıdır ki bu sebeple muhasebe alanında kamu menfaati ön plana geçerek korunmaya başlamıştır.

Çalışmanın konusunu ise geçmişten bugüne hukuki yükümlülük halini alan muhasebe düzenine uyum yükümlülüğü kapsamında yapılan muhasebe işlemlerindeki hileler oluşturmaktadır. Bu sebeple tezin başlığı çalışma konusuna uygun olarak “Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hilesi Suçu” olarak belirlenmiştir.

Esasında muhasebe hilesi terimi vergi hukuku alanında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu çağrıştırmaktadır. Bu sebeple de “muhasebe hilesi” yerine “hesap ve muhasebe hilesi” teriminin neden kullanılmadığını açıklamak gerekirse; ileride belirtileceği üzere muhasebe sözcüğünün hesap sözcüğünden türemesi ve hesap kavramını içinde barındıran² bir kavram olması sebebiyle -yazı başlığında tekrara düşmemek için- hesap sözcüğün kullanılmadığı belirtilmelidir.

Bu tercihin gerekçesini biraz daha detaylandırmak gerekirse; hem aritmetik işlemler yoluyla hem de muhasebe kayıtlarının yapılmasına araç olan hesaplarda yapılacak kayıtlar yoluyla yapılan hilelerin üst başlık olarak muhasebe hilesi³ kavramının içinde yer alması ve de tez başlığının sade ve çarpıcı olarak özü ifade etmesi gerekçelerinin sunulması gerekmektedir. Ayrıca uygulamada muhasebe hilesi yerine hesap ve muhasebe hilesi terimini tercih eden ve bunu da Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi suçunun bir unsuru olan hesap sözcüğü ile muhasebe kayıtlarının yapıldığı hesapların değil de aritmetik işlem

² Diğer bir deyişle çalışma konusunun başlığında sadece muhasebe hilesi teriminin kullanılmasının sebebi ileride de açıklanacağı üzere muhasebe hilesinin matematiksel işlemlerle yapılacak hesap hileleri dâhil -ki aktif ve pasif tüm hesapları tam isabetle toplamak ve denkleştirmek de muhasebe işlemleri içinde yer aldığından- tüm hesap hilelerini kavram olarak karşılamasıdır.

³ Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hesap ve muhasebe hilesinin üst kavram olan muhasebe hilesinden farklı olması nedeniyle sadece Vergi Usul Kanunu’nda yer alan suç tipinden bahsedildiğinde hesap ve muhasebe hilesi terimi kullanılacak olup muhasebe sisteminde yer alan kayıt, defter, belge vb. her türlü araçta yapılacak hileli işlemler gibi daha geniş bir anlamı ifade eden muhasebe hilesinden bahsedilirken ise sadece muhasebe hilesi terimi kullanılacaktır. Bu sebeple teorik olan muhasebe hilesi terimiyle açıklanan hususlar Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi suçunun kapsamında kalabileceği gibi düzenleme kapsamının dışına da taşanabilmektedir.

yapma anlamındaki hesap teriminin işaret edildiği kimi yazarlarca ifade edilse de⁴ yukarıdaki gerekçe sebebiyle biz bu görüşe katılmamaktayız.

Çalışmanın konusu ilk olarak incelenecek hukuk sistemleri bakımından Türk hukuku temelli olmak üzere daraltılmıştır. Zira cezalandırmanın birtakım evrensel ilkeleri olduğu ve uluslararası gelişmelerden yararlanılmasının kuşkusuz hukuk sistemleri için faydalı olduğu görüşüne katılmakla beraber; bu türden bir karşılaştırmalı hukuk çalışmasının ilk olarak seçilen ülkeler ile Türkiye'nin muhasebe sistemlerini, ardından ceza sistemlerini ve son olarak vergi ceza hukuku sistemlerini sırasıyla ve derinlemesine incelenerek karşılaştırılmasını gerektireceğinden hali hazırda mali hukuk dışında muhasebe ve ceza hukuku alanlarına nüfuz edilmesi ve bu üç hukuk dalının harmanlanması ile sonuca gidileceğinden böylesi bir uluslararası hukuk karşılaştırmasına girilmeyecektir.

Mali hukuk ile muhasebe hukukunun⁵ çok yakın ilişkide olduğu bir gerçektir. Öte yandan mali hukuk kamu hukuku alanı içinde tasniflenmesi sebebiyle idare hukuku ilkelerinin uygulandığı hatta doğan uyuşmazlıkların dahi idari yargı içinde çözümlendiği ve içerdiği ceza normları sebebiyle ceza hukukuna da hakim olunması gereken bir hukuk dalıdır. Hukuk ve muhasebe birbirinden farklı olsa da mali hukuk içinde ortak bir alan olduklarından ikisine birden hakim olmak uygulayıcılar için elbette elzemdir. Bu sebeple çalışmada muhasebe ile ilgili açıklamalar; konu ile ilgili

⁴ “İddia edildiği” teriminin kullanılma sebebi Kanun’da bu konuda bir açıklama yapılmamış olmasıdır. Yani “hesap ve muhasebe hilesi yapmak” şeklinde terimleştirilen suçta yer alan hesap sözcüğünün ifade ettiği mananın aritmetik işlemleri mi yoksa muhasebe kayıtlarının yapıldığı hesapları mı ifade ettiği belirli değildir. Suçta yer alan hesap teriminin aritmetik işlemleri işaret ettiğine dair bkz. Bekir Baykara, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi**, (Çevrimiçi) http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/2_VERGi_SUCLARI_VE_MUHASEBE_HIlesi_1709.pdf, s. 5, 03.01.2020; Sakıp Şeker, “Muhasebe Hilesi Üzerine”, **Yaklaşım**, Sayı: 196, 2009, s. 107 ve karş. muhasebe hilelerinin hesap hilelerini de kapsadığı hakkında bkz. Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, Baha Matbaası, 1962, İstanbul, s. 75; Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2. Bası, 2019, Ankara, s. 303,305.

⁵ Çalışma boyunca “muhasebe hukuku” terimi de kullanılacaktır. Bu terimin kullanılmasının temel ise sebebi muhasebe alanının kendisine has kurallarının oluşu olmasıdır. Öte yandan yazında muhasebe hukuku teriminin kullanılmış olması -hukukçular tarafından olumsuz karşılanabilecek olsa da- bu yönde kanaatimizi güçlendirmiştir. Bkz. Karayalçın, **a.g.e.**, S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 13 Baskı, 2018, İstanbul, s. 241, Tuğba Uçma Uysal, “Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler Ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, **Mevzuat Dergisi**, S. 89, 2005 Mayıs, (Çevrimiçi) <https://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm#>, 22.11.2019; Abdurrahman Taylan, Altıntaş, **Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku**, **Sosyal Bilimler Dergisi**, (1), 162-174.

sınırlı tutulmuş olsa da okuyucuların bir muhasebe eseri kadar olmasa bile hukuk eserlerine göre muhasebe alanında derinlemesine bilgi alabilmesi amacıyla konudan sapılmadan sunulmaya çalışılmıştır.

Teze konu temel suç incelenirken ise ceza hukukunun alanına girilecektir. Bu aşamada suç, aynı maddede düzenlenen diğer kaçakçılık suçlarına bu kapsamda değinilmeden sadece vergi hukuku bakımından açıklanması gereken önemli hususlar bakımından suç inceleme sistematğine göre incelenecektir. Öte yandan Türk hukukunda muhasebe hilesine yönelik 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) ötesinde başka düzenlemeler de bulunmaktadır. Bu düzenlemeler esas olarak; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK), 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda (SerPK), 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda (BankK) ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nda bulunmaktadır. Bu sebeple anılan kanunlarda düzenlenen suçlara sadece hesap ve muhasebe hilesi suçu ile ortak olarak yaptırma bağladıkları eylemler bakımından değinilecek olup bahsedilen suçlar ayrıca suç inceleme sistematğine göre incelenmeyecektir.

Muhasebe hilesi ile ilişkili görülebilecek bir diğer temel düzenleme ise 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) yer alan özel belgede sahtecilik suçudur. Özel belgede sahtecilik suçuyla ilgili yapılacak açıklamalar yazının sonuç bölümünde bulunulacak öneriler ile ilişkili olduğundan bu suçla ilgili ayrıca bir inceleme daha yapılacaktır.

Bu kapsamda yapılması gereken başka bir açıklama da çalışma boyunca hesap ve muhasebe hilesinin mükellef-vergi idaresi arasındaki ilişkide ortaya çıkabilecek vergi denetimi şeklinde isimlendirilen kamusal nitelikli yönünün işleneceği hakkında yapılmalıdır. Zira muhasebenin kendi kurallarına uygunluğunun denetimi olarak tanımlanabilecek muhasebe denetimi (audit) dışında bir de işletmelerin ödeyecekleri vergilerin belirlenmesi için vergi (tax) denetimi de yapılmaktadır. Bu ise işletmenin muhasebe kayıtlarının muhasebe kurallarına uygunluğunu özel menfaatler (işletme ortakları ve işletme ile ticari ilişkideki üçüncü kişiler) açısından değil de devletin vergi alacağı yani kamu menfaati endeksli yapılan bir denetim türü olup, yazının konusu bu -vergi- denetim türü ile sınırlı olacaktır.

Bir diğ er husus ise muhasebenin tarihi gelişiminin özellikle Türkiye’deki uygulaması bakımından ağırlıklı olarak açıklanacak olması ve vergi hukukuna ait açıklamaların hesap ve muhasebe hilesi yapma suçuyla sınırlı olarak sadece suçun tarihi kapsamında yapılacağıdır.

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu Türk vergi hukukunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin (a) fıkrasının 1’inci bendinde düzenlenmiştir. Anılan düzenlemeye göre Vergi Usul Kanunu’nca tutulması gerekli defterlerde ve bu defterlere düşülecek kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına çarptırılacaktır. Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun ise hangi fiiller ile gerçekleştirilebileceği kanunda belirtilmemiştir. Bir başka deyiş le suçun maddi unsuru kanunda eksik kaleme alınmıştır ki bu da yasa metninde ilk bakışta fark edilen bir eksikliktir. Öte yandan vergi ceza hukuku bakımından hesap ve muhasebe hatasıyla, hesap ve muhasebe hilesinin farkının ne olduğu veya olabileceği hakkında kanunda sayılmış örneklerin de olmayışı düzenlemede suçu oluşturan hareketin tanımlanmaması nedeniyle maddi unsurun yanı sıra suçu işleme kastı olan manevi unsurun da tespitinin zorlaştırmaktadır.

Bunların ötesinde suç bugün için neticeli bir suç olarak düzenlenmeyip sırf hareket suçu⁶ olarak düzenlenmiş bulunmakta ve aynı sebeple suçun işlenebilmesi için vergi ziyaının gerçekleşmiş olması aranmamaktadır⁷.

Tezin amacı ise yukarıda açıklanan ve detaylarına inilerek çözüm getirilmeye çalışılacak sorunların öncelikle tespit edilerek; vergi hukukunun ötesine taşan

⁶ Doktrinde suçun tamamlanması için neticenin aranmadığı suçları “sırf hareket suçu” kategorisinde tanımlayan yazarlar hakkında bkz. Mahmut Koca, İlhan Üzülm ez, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Adalet Yayınevi, 5. Bası, 2018, Ankara, s. 129; Bkz. Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gök cen, A. Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Basım, 2016, Ankara, s. 251; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2019, Ankara, s. 190-191. Her suçta bir neticenin bulunduğunu kabul ederek bu tür suçlar “neticesi harekete bitişik suç” şeklinde tanımlayan aksi görüşteki yazarlar hakkında bkz. Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku C. 1**, Onuncu Bası, Beta Yayınevi, 1997, İstanbul, no: 516, s. 370-371; Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 10. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2017, s. 255

⁷ 29.07.2019 tarih ve 23417 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete ile yayımlanarak hesap ve muhasebe hilesi hakkındaki değişiklikleri 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “Vergi Reformu” ismiyle anılan 4369 sayılı kanunla birlikte vergi ziyaı aranması şartı hesap ve muhasebe hilesi suçuyla beraber tek bir istisna hariç diğ er tüm kaçakçılık suçları için kaldırılmıştır.

etkilere sahip düzenlemeleri haiz olduğunu düşündüğümüz hesap ve muhasebe hilesi suçunu, düzenlendiği ve muhasebe bakımından önem arz eden ulusal mevzuat göz önüne alınmak suretiyle Türk hukukuna göre tanımlayarak mevcut yasal düzenlemelerin neden olduğu karmaşanın giderilmesi için önerilerde bulunmaktadır.

Bu amaçla öncelikle hukuk alanının dışına çıkarak hesap ve muhasebe kavramlarının ne olduğu, muhasebenin temel ilkeleri ve Türk muhasebe sistemi⁸ konuyla ilgisi kadarıyla açıklanacaktır. Ardından hesap ve muhasebe hilesine araç olabilecek defter ve kayıtların neler olabileceği ile hile kavramı açıklanarak, hilenin hatadan ayrıştırılması sınırlı sayıdaki mahkeme kararlarından da yararlanılarak işlenecek ve Türk hukukuna göre hesap ve muhasebe hilesi kavramının genel kavramsal çerçevesi çizilerek değerlendirilecektir. Bu kapsamda vergi ceza hukukundan kısaca bahsedilecek ve kaçakçılık suçunun bir türü olan hesap ve muhasebe hilesinin geçmiş kanunlardaki düzenlenişi sunularak Cumhuriyet'in ilk dönemlerinden bugüne değin muhasebe ile vergi arasındaki ilişki, muhasebe sisteminin geçirdiği değişimlere de odaklanarak açıklanacaktır. İncelenecek muhasebe sisteminin uygulaması ise doğrudan fiziki muhasebe uygulaması ile sınırlandırılmıştır. Bu kapsamda e-muhasebe uygulamasına ilişkin açıklamalar gerek muhasebe uygulamasının ister fiziki ister elektronik olsun aynı prensiplere göre işlemesi gerekse e-muhasebe uygulamasının henüz yolun başında olup çokça değişecek olması sebebiyle sınırlı tutulmuştur.

Yukarıda açıklanan ve detaylarıyla işlenecek hesap ve muhasebe hilesinin kanunda tanımının olmayışının suçu işlenemez kılıp kılmadığı, işlenebilecek ise hangi davranışlar ile işlenebileceği, hatadan ayrıştırılması, yargıya intikalinin sınırlı oluşu, düzenlenişinin yeknesak olmayıp iç içe geçecek şekilde kaleme alınmış olması sorunları ilgili mevzuatla ilişkilendirilerek belirtilecektir. Devamında ise sorunun çözümü için hesap ve muhasebe hilesini düzenleyen madde hükmünün hangi yönde yeniden kaleme alınması gerektiği hakkında önerilerde bulunulacaktır.

⁸ Türk muhasebe sistemi bir bütün olarak Türkiye'de kamu veya özel kesime ait olsun muhasebe düzeni olan tüm işletmelerin ileride detaylarıyla açıklanacak olan uymak zorunda olduğu muhasebe sistemlerinin bir bütününi teşkil etmektedir. Bu kavramla karışabilecek bir başka terim vardır ki o da KGK'nın düzenlediği Türkiye Muhasebe Sistemi (TMS) olup, TMS'yi ancak belirli nitelikteki işletmeler uygulamakla yükümlüdürler.

BİRİNCİ BÖLÜM

HESAP VE MUHASEBE HİLESİ KAVRAMI

1 HESAP VE MUHASEBE KAVRAMI

Hesap ve muhasebe sözcükleri Arapça kökenli olup muhasebe sözcüğü hesap kökünden türemiştir.⁹ Muhasebe sözcüğü Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde: hesaplama, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesap işlerinin yürütüldüğü yer şeklinde tanımlanmıştır¹⁰. Tanımlara bakıldığında neredeyse tamamında muhasebenin hesap sözcüğü yardımıyla tanımlandığı görülmektedir. Gerek konuyla ilgisi gerekse yalın ve net ifadesi sebebiyle muhasebeyi ilk planda hesapların bütünü şeklinde tanımlamayı tercih etmekteyiz. Muhasebe, hesap kavramından hareketle tanımlanabildiği için bu noktada hesap kavramının tanımlanması gerekmektedir.

Türk Dil Kurumu'nca hesap teriminin; aritmetik, matematiksel işlem, alacaklı veya borçlu olma durumu, ödenecek ücretin dökümünü ve tutarını gösteren kâğıt, hesap pusulası, adisyon, oranlama, tahmin, bir girişimin, bir işin başarıya ulaşması için alınan önlemlerin bütünü, tutum, durum, anlayış, bankadaki işlemlerin yapılabilmesi için kişi, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenen çizelge şeklinde tanımlandığı görülmektedir. Tanımlar arasından “*bankadaki işlemlerin yapılabilmesi için kişi, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenen çizelge*” ifadesi ise muhasebe hilesinin üzerinde yapılacağı hesap sözcüğü hakkında ilk plandaki en genel açıklamayı oluşturmaktadır¹¹. Bununla beraber terimin matematiksel işlem, aritmetik anlamına denk düşen karşılığı ise muhasebe sürecinde yapılacak -4 işlem ile yapılabilecek- aritmetik hesaplama hilelerini de kapsamı bakımından ayrıca önemlidir.

⁹ Ahmet, Gökgöz, Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 1, Ekim 2010-Mart 2011, s. 168.

¹⁰ **TDK Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) <https://www.sozluk.gov.tr/>, 06.04.2019.

¹¹ **TDK Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) <https://www.sozluk.gov.tr/>, 06.04.2019.

Tanımlardan da hareketle birisi diğerinden türemiş iki kavramla karşı karşıya olduğumuz söylenebilir. Bu sebeple muhasebe deyince, muhasebe sistemindeki hesapların¹² bütününe oluşturduğu bir sistemden bahsedilmektedir.

Öte yandan başlıkta hesap kavramının kullanılmasının temel sebebi muhasebe sözcüğünün hesap kökünden türemesidir. Zira gerek muhasebe sistemi içinde tek düzen hesap planında düzenlenmiş hesaplarda gerekse muhasebe işlemleri gereği sayılar üzerinde matematik işlem yapmayı ifade eden hesap etme eyleminde yapılacak her türlü hile sonuç olarak muhasebe hilesi olacaktır. Bu sebeple de muhasebe hilesinin kapsamına girmeyen ayrı bir hesap hilesinin bulunmadığını, Vergi Usul Kanunu¹³,’nda düzenlenen hesap ve muhasebe hilesinin muhasebe hilesi içerisinde eridiğini ve sadece muhasebe hilesi teriminin iki ayrı suç kalıbını da karşıladığını düşünmekteyiz¹⁴.

Sonuç olarak hesap kelimesi iki farklı kavramı ifade etmektedir. Bunlar ise sırasıyla; aritmetik olan hesap etmek şeklinde fiilleşen kavram ile muhasebe sisteminde işlemleri kaydetmeye yarayan müstakil hesaplardan her birisini (100 Kasa hesabı gibi) ifade ederek muhasebe kayıtlarının tutulmasına araç olan kavramdır. Ancak her iki ihtimalde de üst kavram olan muhasebe hilesinin gerçekleştiği unutulmamalıdır.

Muhasebe hukukuna göre hesap ve muhasebe kavramlarını açıklamak için TDK Sözlüğü’nde yapılan tanım yeterli değildir. Buna örnek olarak muhasebenin kayıt tutma faaliyetinden fazlası olduğu verilebilir ki muhasebe hakkında “hesapların

¹² Bu hesaplardan kasıt tek düzen hesap planında düzenlenmiş hesaplardır (**TDK Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) <https://www.sozluk.gov.tr/>, 06.04.2019).

¹³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’ndan “Vergi Usul Kanunu” veya VUK terimiyle bahsedilecek olup eski-diğer vergi usul kanunları açıklayıcı ifadelerle anılacaktır.

¹⁴ Buna karşın hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu hesap hilesi ve muhasebe hilesi olarak ayrı iki hareketin kapsamında değerlendiren görüşler de bulunmaktadır. Biz ise bu görüşlere hesap teriminin hem aritmetiği hem de muhasebe hesaplarını kapsamına alması sebebiyle ayrı hile türü olmayıp muhasebe hilesi kavramı içinde eridiğini düşünmekteyiz. Bkz. Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, 2010, s. 153 ve karşı. Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta, 2016, İstanbul, s. 96; Murat Batı, **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınmanın Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı**, Seçkin Yayınevi, 3. Baskı, 2019, Ankara, s. 135.

bütünü” tanımlaması bu farkı ayırt edebilen bir tanım olmayıp muhasebenin (accounting) defter tutma (book-keeping) ile karıştırılmasına neden olabilmektedir¹⁵.

Esasında muhasebe, kapsamına defter tutmayı da alan daha geniş bir kavramdır. Buna göre muhasebenin kapsamına; defter tutma, asıl muhasebe ile kayıtların denetimi ve onayının da girdiği söylenebilir¹⁶. Yani defter tutma muhasebenin bir alt unsurudur.

İki kavramın farkını da kısaca açıklamak gerekirse; defter tutma işinin muhasebeye konu olayları belirleme, fonksiyonları sınıflandırma ve kaydetme işlemlerini kapsarken; muhasebenin defter tutma ve işletmeye ait kayıtların ve bu kayıtlar üzerinden oluşturulan bilanço ve gelir tablosu gibi raporların denetlenip onaylanmasını da kapsayan yorumlama, özetleme, rapor etme ve bilgi verme faaliyetinden oluştuğunu söylenebilir¹⁷. O halde muhasebe; tamamen veya kısmen finansal nitelikli ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanarak, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ile raporlar halinde sunularak analiz edilmesi ve yorumlanması şeklinde tanımlanabilir¹⁸.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebe terimi, sözcük anlamından ve kayıt tutmaktan çok daha fazlasını kapsamaktadır. Zira muhasebe belirli bir amaca hizmet etmektedir. Bu amaç ilk planda ilgili faaliyetlere ait bilgileri ihtiva etmesi daha sonra bu bilgileri düzenli bir biçimde sıralaması, sınıflandırması ve istenildiği zaman kullanıcısına raporlanmak marifetiyle anlamlı bir bütün oluşturması ile verilecek ticari kararlara yardım etmesidir. Diğer yandan gelişen hukuk düzeni ile birlikte özellikle özel kişilerin menfaati açısından ticaret hukuku ve tabii ki devletin kamu hizmetlerini sürdürebilmesi için gerekli vergilerin doğru hesaplanabilmesi amacıyla

¹⁵ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması**, Turhan Kitabevi, 7. Baskı, 1989 Ankara, s. 3.

¹⁶ Suat Okay, “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi”, Yayınlanmamış Yüksel Lisans Tezi, **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2011, s. 4.

¹⁷ Okay, **a.g.e.**, s. 4.

¹⁸ Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik, Kadir Gürdal, **Genel Muhasebe**, 2. Basım, 2016, Ankara s.23.

vergi hukuku bakımından da muhasebenin toplumsal amaçlara hizmet ettiğini söyleyebiliriz.

Hesap kavramı ise aynı nitelikteki (banka varlıkları, ticari mal, ticari alacaklar gibi) işlemlerden her birindeki artış ve azalışlarının tabloda bir araya getirilmesi ile izlendiği çizelgeler şeklinde tanımlanabilir¹⁹.

Bu çizelgelere örnek olarak 100 Kasa hesabı²⁰, 300 Yurtiçi Satışlar hesabı, 391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi (KDV) hesabı veya 191 İndirilecek KDV hesabı verilebilir. Türk muhasebe sisteminde her muhasebe işleminin muhasebe kaydı, ilgili hesaplar aracılığıyla yapılır. Her hesabın da bir hesap kodu²¹ vardır ve isimlendirilmiş her tekil hesap bir hesap koduyla birlikte çalışır. İşte bu aynı nitelikteki işlemlerin artış ve azalışlarının izlendiği çizelgeden kasıt ise kendisine tanımlanmış hesap koduyla çalışan her bir hesabın kendisidir.

Bu noktada 26.12.1994 tarih ve 21447 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Sıra No:1²² ile yayımlanan (THP) Tekdüzen Hesap Planı’ndan da bahsetmek gerekmektedir. Plan aktif ve pasif karakterli olmak üzere muhasebe sisteminde kullanılabilecek ve kullanılması gereken tüm hesap kalemlerini içermesi bakımından önemlidir²³. Her hesap kalemi, açılış kaydının yapıldığı yere göre aktif²⁴ veya pasif²⁵ karakterli olmaktadır²⁶.

¹⁹ Bayazıtlı, Çelik, Gürdal, **a.g.e.**, s. 50-51. Kavramın bir başka tanımı ise; muhasebe işlemlerinin türlerine göre sınıflandırılarak kaydedilmesinde kullanılan birimlerin toplu adı şeklinde yapılmıştır (Rüknettin Kumkale, **Vergi ve Muhasebe Sözlüğü**, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, 2014, Ankara, s. 224.

²⁰ Türk Muhasebe Sistemi’nde Schmalenbach’ın türettiği rakamlı kod sistemi uygulanmaktadır. Bayazıtlı, Çelik, Gürdal, **a.g.e.**, s. 124.

²¹ 100 Kasa hesabında yer alan “100” rakamı Tek Düzen Hesap Planında “Kasa” hesabının kodu olarak belirlenmiştir (MSUGT Sıra No:1’in Tek Düzen Hesap Planı eki).

²² Doktrinde “1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” şeklinde ifade edilse de biz Resmi Gazete’deki terimleştirmeyi tercih ettik. Bkz. Ersan, Öz, Fatih Çevikcan, “Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, 2010, C: II, No: 1, 2010, s. 118 ve karşısında 26.12.1994 tarih ve 21447 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

²³ Tek düzen hesap planına erişmek için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5b.htm>, 17.07.2019; THP kodlarının sistematığı hakkında detaylı bilgi için bkz. Bayazıtlı, Çelik, Gürdal, **a.g.e.**, s.124

²⁴ Açılış kaydı alacak kısmından yapılan hesap türüdür.

²⁵ Açılış kaydı borç kısmından yapılan hesap türüdür.

Hesap ve muhasebe kavramları Türk muhasebe sistemine (muhasebe hukukuna) göre ne anlam ifade etmekte ise vergi hukuku için de temelde aynı anlamı etmektedir. Diğer hukuk dallarına ait kavramlar vergi hukukunda aynı içerikle anlaşılabilirliği gibi²⁷ anlamı değiştirilerek de kullanılabilir²⁸. Burada da tam olarak vergi hukukuyla adeta eklenmiş olan muhasebe hukukuna ait iki kavram söz konusu olup bahsi geçen kavramlar vergi hukukunda da aynen muhasebe hukukundaki anlamı ile anlaşılmalıdır ki muhasebe hukukunun mevzuatı ve açıklamalarından yararlanılabilsin. O sebeple vergi hukukunda hesap ve muhasebe kavramı muhasebe hukukundaki anlamlarıyla anlaşılmalı ve yorumlanmalıdır²⁹.

Güncel muhasebe sistemi açıklanmadan önce ise dünyada ve Türkiye’de muhasebe sisteminin tarihçesine ve gelişim çizgisine ana hatlarıyla değinmek gerekir³⁰.

1.1 Muhasebenin Dünyadaki ve Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi

Muhasebe sisteminin işletmelere iç bünyelerinde sağladığı yararlar; verimliliği artırması, sunduğu veriler ile yöneticilerin alacağı kararların isabetini artırması, gelecek yıllar için finansal durum ve nakit akış hakkında öngörülebilirlik sağlaması örneklerindeki gibi çok yönlüdür³¹. Tarih akışı içerisinde oluşan bu sistem ekonomik ve teknolojik gelişmelerle belirli uluslararası standartlara evrilmiştir.

²⁶ Muhasebe sisteminde kullanılan hesaplar ilk olarak bilanço ve gelir tablosu hesapları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İşte aktif ve pasif karakterli hesaplar ise bilanço hesaplarının alt ayrımlarıdır. Buna göre aktif karakterli hesaplar -varlık hesaplarında- yaşanan artışlar ilgili hesabın borç kısmına, pasif karakterli hesaplar -kaynak hesaplarında- yaşanan artışlar ise ilgili hesabın alacak kısmına kaydedilir. Bayazıtlı, Çelik, Gürdal, **a.g.e.**, s.50-54.

²⁷ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun’unun 4’üncü maddesine göre ikametgâh doğrudan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun ilgili maddelerince belirlenecektir.

²⁸ Örneğin gayrimenkul kavramının özel hukuk anlamında kapsamı 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 704’üncü maddesince düzenlenmekteyken, vergi hukuku için özel hukuktan farklı olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda tanımlanmıştır.

²⁹ Kavram ve deyimlerin esas ait oldukları hukuk kurallarına göre yorumlanması hakkında bkz. Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 28. Baskı, 2019, Ankara, s. 23.

³⁰ Konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Gökgöz, **a.g.e.**, s. 167-177.

³¹ Hanifi Ayboğa, “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 5, Sayı 8, s. 48.

Muhasebenin ilk halinin, mübadele kavramı ile ortaya çıktığı ve geliştiği varsayılabilir³². Muhasebenin bugünkü gelişmiş uygulamasına gelinceye kadar geçirdiği evreler göz önüne alınınca, ilk ortaya çıkışının değış tokuş anlamına gelen mübadele sonucu kayıt tutma biçiminde olduğu sonucuna varılabilir.

İnsanlık tarihi kadar eski olan ilkel anlamda ilk muhasebe kayıtlarına ise Mezopotamya bölgesinde “Tarih Sümer’de Başlar”³³ sözünü kanıtlarcasına M.Ö. 5000 yıllarında Sümerlilerde rastlanmaktadır³⁴. Bu tarihten itibaren muhasebe sırasıyla Mısır medeniyeti ve onlarla ticaret yapan batı toplumları tarafından da kullanılmaya ve geliştirilmeye başlanmıştır³⁵. Bu tarih akışı ise Akdeniz Havzası’nın özellikle insanlık tarihinin erken dönemlerinde ilk gelişmeye başlayan ticaret havzası olarak kültürel ve ekonomik aktarım için uygun bir alan olduğu göz önüne alındığında gayet tutarlı görünmektedir.

Ortaçağ, Kıta Avrupası için Karanlık Çağ ismiyle anılıyor olsa da aynı dönemde İtalyan Şehir Devletleri’nin durumu tam aksi yönde olumlu seyretmiştir. Venedik ve Ceneviz İtalya’nın iki ayrı yakasında birbiriyle rekabet eden, özellikle baharat yolu üzerinden doğuyla yapılan deniz ticareti sayesinde altın çağını yaşayan iki güçlü şehir devleti olarak ön plana çıkmıştır³⁶. İşte bu şehir devletleri en büyük güçleri olan denizcilik yoluyla doğu kültürleriyle de temas etmiş ve dönemin katolik inancına göre yasak olan faizi de kapsamlarına dâhil ederek ticaret yapmışlardır³⁷. İşte günümüzde muzaaf muhasebe yöntemi de denen iki yanlı kayıt esasına dayanan

³² Koç Yalkın, **a.g.e.**, s.9.

³³ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Samuel Noah Kramer, **Tarih Sümer’de Başlar**, İstanbul, çeviren: Hamide Koyukan, Kabalcı Yayınevi, 2014.

³⁴ Gökgöz, **a.g.e.**, s. 168, A., Vecdi, Can “Bir Âyetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı”, Akademik Bakış, **Uluslar arası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:15, Calalabat-Kırgızistan, 2008, s. 95.

³⁵ A. Vecdi, Can, **a.g.e.**, s. 96.

³⁶ Bahsi geçen devletler baharat yolunun ötesinde ipek yolunda da önemli limanları ellerinde tutmuşlardır. Buna örnek olarak Cenevizlilerin Kırım’ın bir bölümü ve Sakız Adasını kontrolüne alması örnek verilebilir ki Osmanlı Devleti genişleme Dönemi’nde Cenevizlilerden bu toprakları almak zorunda kalmıştır.

³⁷ Burada doğudan muhasebe sistemini İtalyan Şehir Devletleri’nin aldığı sonucu çıkarılmamalıdır. Zira bu devletler ticaretini kendi muhasebe sistemlerine göre kayıt altına alarak büyümüşlerdir.

Açıklanan tarih akışı ve faizin nasıl ticaretin kapsamına dâhil edildiği hakkında detaylı bilgi için bkz. Leo, Huberman, **Feodal Toplumdan Yirminci Yüzyıla**, İletişim Yayınları, 2016.

muhasebe sisteminin temeli, ticareti esas alan bu devletlerin de bulunduğu İtalya anakarasında atılmıştır.

Bu sistemin ilk olarak 13'üncü yüzyıl Floransa'sında ve 14 ile 15'inci yüzyıllar boyunca Ceneviz, Venedik ve Milano gibi diğer İtalyan Şehir Devletleri'nce de kullanıldığı sanılmaktadır. Sistemin esası ise ilkel muhasebe kayıt yöntemine göre her işlemin iki kez kayıt edilmesi ve bu sayede kendi oto kontrol mekanizmasına sahip olmasıdır³⁸.

Burada sistemin oto kontrol mekanizmasını kısaca açıklamak faydalı olacaktır. Buna göre her işlem muhasebe defterinde³⁹ iki ayrı muhasebe hesabının çalıştığı bir kayıt oluşturur. Bugün için muhasebe kaydı şeklinde ifade edilen terim aslında iki yanlı kayıt esasının geçerli olmadığı dönem için iki ayrı kayıt olarak anlaşılacaktır. Örnek olarak iki yanlı muhasebe sisteminde bir şirketin 100 liralık yurt içi satış yaptığını ve satış bedelini nakit olarak aldığını kabul edelim. Bu işlem vasıtasıyla iki yanlı kayıt esasında birbiriyle ilişkili 600 yurtiçi satışlar ve 100 kasa hesabı aynı muhasebe defterinde tek bir işlemde karşılıklı olarak çalışırlar⁴⁰. Bu ise ilgili satış işleminin sonucunda tahsilatın miktarının ve şirkete hangi yolla giriş yaptığının kolay bir biçimde daha sonradan kontrol edilebilmesini sağlar. Eğer iki yanlı kayıt sistemi olmasaydı yurt içi satış işlemi ile bedel tahsilatı ve bedelin şirkete giriş şekli için ayrı kayıtlar açılacaktı ki bu durumda yapılacak hatalar sonucu şirketin gelir ve gider dengesinin hatalı görünmesi ihtimali çok daha yükselecek, ticari kayıtlar kolayca bozulabilecek ve hata tespiti de o kadar zorlaşacaktı. Öte yandan çift taraflı kayıt sisteminde her muhasebe işlemi günlük (yevmiye) ve büyük defter (defter-i kebir) olmak üzere iki ayrı muhasebe defterine de işlendiği için ayrı bir oto kontrol mekanizmasına daha sahiptir⁴¹. İşte hem muhasebeye kayıt yapan

³⁸ Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 9.

³⁹ Esasında burada günlük defter de denilen yevmiye defterinde ilgili işlemin yapılan ilk muhasebe kaydı kastedilmektedir. Ancak ileride açıklanacak olan terim kavram karmaşasına yol açmamak adına detaya girilmemiştir.

⁴⁰ Bu işlemden doğacak ve muhasebeleştirilmesi gerekli KDV borcuna, henüz bu vergiden bahsedilemediği, konunun sade tutulmak istendiği ve aynı konudan örnek muhasebe kayıtlarının sunulacağı kısımda bahsedileceği için değinilmemiştir.

⁴¹ Günlük defter; muhasebe kaydı gereken her türlü ekonomik değer taşıyan işlemin ilk kaydının yapıldığı ve devamında büyük deftere aktarılacak bilgilerin işlendiği, finansal ve mali tabloların oluşturulmasının ilk aşamasını oluşturduğu söylenebilecek defter türüdür.

Çalışanların işini kolaylaştıran ve onları koruyan, hem de işletme sahibinin işletmesine hakim olabildesini sağlayan çift taraflı kayıt yöntemi kendi içinde bir oto kontrol mekanizması barındırmaktadır.

Günümüz muhasebe sisteminin ilk kuramları ise muhasebenin babası olarak tanınan İtalyan matematikçi ve papaz Luca Paciolo tarafından “Summa de Aritmetica, Geometrie, Proportioni et Proportionalite” (Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında zet) adlı eserle konulmuştur. Ancak Paciolo’nun eserinde, mevcut muhasebe uygulamasının üzerine kendi katkılarını sunduğuna da değinmek gerekir. Paciolo’nun ardından 1525 yılında Tagliente “Luminario di Aritmetica” adlı eserinde muzaaf muhasebe yöntemi kavramını ilk kez kullanan muhasebeci olmuş ve 1540 yılında Domenico Manzoni “Quaderno Doppio” adlı eseriyle Venedik usulü muzaaf günlük defter ve büyük defter kayıtları ile ilgili ilkeleri hem kuram hem de uygulama bakımından netleştirmiştir. İtalyan matematikçi ve muhasebecilerin geliştirdiği çift taraflı kayıt esasına dayanan (muzaaf) muhasebe sisteminin zaman içinde İtalya’dan Avrupa’ya ve oradan da Dünya’ya yayıldığı söylenebilir ki bugün kullanılan muhasebe sisteminin temelini, İtalyan şehir Devletleri’nin uygulamaya başladığı muhasebe sistemi oluřturmaktadır⁴².

Yasal anlamda muhasebe kuralları ise ilk olarak 1673 yılında ticari defterlerle sınırlı olarak Fransız Kara Ticareti Düzenlenmesi’nde⁴³ yer almıştır. İlk yeterli düzenleme de; -1850 tarihli Kanunname-i Ticaret’e ticari defter ve bilanço ile ilgili düzenlemeleri aynen alınan- 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu’nda yapılmıřtır⁴⁴.

Sanayi devrimiyle beraber farklılaşan ekonomi hayat koşullarını etkilediği gibi muhasebe sistemini de etkilemeye başlamıştır. Öyle ki muhasebe sistemi de kendi içinde alt disiplinler oluşturmaya ve özellikle 20’nci yüzyılın son

Büyük defter; günlük deftere düşülen kayıtların bilgilerin ilgili hesaplarına aktarılmasını ve adeta ikinci bir kontrol mekanizması sağlayarak her bir hesap türünün -kaleminin- izlenmesini ve finansal ve mali tabloların oluşturulmasını sağlayan defter türüdür. Bayazıtlı, elik, Gürdal, **a.g.e.**, s. 64.

⁴² Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 9-10.

⁴³ Karayalçın’ın aksine biz Fransızca “Ordinance” terimini çevirirken “Ordonans” yerine “Düzenleme” sözcüğünü tercih ettik (Karayalçın, **a.g.e.**, s. 11).

⁴⁴ Bkz. m. 3-9. Karayalçın, **a.g.e.**, s. 10-11.

dönemlerinden itibaren uluslararası ticaretin artması sonucunda hareketlenerek finansal raporlama standartları türetmek suretiyle yenilenmeye başlamıştır.

Kısaca değinilen tarihi gelişimi sonrası muhasebenin bugün için temel olarak defter tutma, muhasebe ve denetim (audit) olmak üzere 3 ayrı işlevi yerine getiren aşamadan oluştuğu söylenebilir⁴⁵. Buna göre muhasebenin; sadece dönem içinde gerçekleşen işlemleri tespit etmek için defter tutma faaliyetinden, tutulan defterler ile birlikte belge, hesap ve kayıt düzeninin kurulduğu ve yöneticilere işletmeyle ilgili doğru bilgi sağlayan muhasebeden, işletmenin muhasebe sistem ve kurallarına uygun işletilip işletilmediğini inceleyen denetimden oluştuğu söylenebilir⁴⁶.

Türk muhasebe sisteminin güncel haline ilişkin açıklamalardan önce, muhasebenin Türkiye’deki uygulama geçmişine değinmek gerekmektedir. Buna göre Türk muhasebe sisteminin geçmişi Osmanlı İmparatorluğu’na kadar uzanmaktadır ki 1850 yılında kabul edilen Fransız Ticaret Kanunu’nun tercümesi niteliğindeki Ticaret Kanunu’ndan (Kanunname-i Ticaret’ten) beri çağdaş anlamda muhasebe uygulamalarının bulunduğunu söyleyebiliriz. Nitekim Kanunname-i Ticaret ile birlikte çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemine geçilmektedir⁴⁷.

1850 yılından itibaren çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasıyla beraber Türk muhasebesinin batılılaşmaya başladığı ifade edilebilir. Güvenli’ye göre; Türk muhasebesinin batılılaşma süreci 1850-1879, 1879-1923 ve 1923-1950 olmak üzere 3 evrede tamamlanmıştır⁴⁸. Bu evreler içinde ise belirli zaman zaman farklı ekoller etkili olmuştur.

Bu kapsamda Kanunname-i Ticaret ile başlayan ve Cumhuriyet’in ilk yıllarında kabul edilecek 865 sayılı Ticaret Kanunu’na⁴⁹ kadar geçen zamanda

⁴⁵ Bayazıtlı, Çelik, Gürdal, **a.g.e.**, s. 23-24.

Ayrıca muhasebe sisteminin henüz bugünkü aşamasına gelmediği erken dönemde yazılan bir eser için de bkz. Koç Yalkın, **a.g.e.**, 3.

⁴⁶ Karayalçın, **a.g.e.**, s. 6-8, 10-11.

⁴⁷ Oktay Güvenli, “Cumhuriyet’in Muhasebe Düşüncesi - Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi- (1923-1950)”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, S. 12, 2017, s. 31.

⁴⁸ Güvenli, **a.g.e.**, s. 31-32.

⁴⁹ 28.06.1926 tarih ve 406 sayılı Resmi Gazete.

etkisini hissettiren dönemde Türk muhasebesi Fransız ekolünde geliştiği ifade edilebilir⁵⁰.

1926 yılında dönemin Alman Ticaret Kanunu esas alınarak hazırlanan 856 sayılı Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebe sisteminin Alman ekolünün etkisinde geliştiği bir dönemin başladığı ve bu doğrultuda önemli değişikliklerin meydana geldiği söylenebilir⁵¹. Ayrıca Kanun'da tutulması zorunlu muhasebe defterlerinin belirtilmiş olması da önemlidir⁵².

Cumhuriyet'in ilk yıllarında, söz konusu yenilikleri getiren Kanun'u, muhasebe sistemini etkileyen ve vergi matrahının hesabındaki çağdaş yönelimi kavrayan vergi kanunları izlemiştir. Bu ilk kanunlaştırma hareketleri ile ileride açıklanacak ve bugünkü vergi ve muhasebe sisteminin temelini teşkil eden kanunlardan hareketle Türkiye'deki muhasebe uygulamasının vergi kanunlarının getirdiği düzenlemeler ile şekillendiği belirtilebilir⁵³.

Bu dönemde Cumhuriyet'in ilk yıllarında yürürlüğe giren 1927 tarih ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'yla ve ilk olarak 1926 yılında yürürlüğe girmesine rağmen geçirdiği birçok değişiklik sonucunda 1934 tarih ve 2395 sayılı yasayla tamamen yenilenen Kazanç Vergisi Kanunu'yla beyan sistemine geçilerek vergi hukukunda önemli bir değişikliğe gidilmiştir⁵⁴. Bu durum ise muhasebe uygulamasında da köklü değişiklikler yaratmıştır⁵⁵. O halde dönem boyunca vergi

⁵⁰ Okay, **a.g.e.**, s. 5-6.

⁵¹ Bu değişikliklerden en önemlileri; işletmelerle ilgili bilanço ve kâr zarar hesaplarının düzenlenmesi hususlarına getirdiği esaslar, hesapların tutuluş şekli ve karın hesaplanması usulleri olarak verilebilir (Engin, Dinç, Oğuz Yusuf, Atasel, "Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi", **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınları**, Sayı: 12, Aralık 2016, s.270); Güvemli, **a.g.e.**, s. 51.

⁵² Öz, Çevikcan, **a.g.e.**, s. 116.

⁵³ Güvemli, **a.g.e.**, s. 52

⁵⁴ Dinç, Atasel, **a.g.e.**, s.270; Alman Ekolünün etkili olduğu ifade edilen dönem 1926 ile 1950 yılları arası olup bu dönemde çok sayıda saygın Alman bilim adamının Nazi Almanyası'ndan kaçarak Türkiye'ye sığınarak üniversitelerde mesleklerine devam ettiği de unutulmamalıdır. Cevdet Kızıl, Vedat Akman, Tamer Zorkalkan, Ramazan Türkmen, "Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış", **Sosyal Bilimler Uluslararası Hakemli Akademik Dergi**, 1 (3), 2015, s. 77.

⁵⁵ Öte yandan beyan sistemine geçişin sonucunda mükelleflerin sunduğu beyannamelerin doğruluğunun tespitini sağlayacak bir mekanizma yaratmak amacıyla 1936 yılında 2996 sayılı

hukukuna ait düzenlemelerin muhasebe sistemindeki değişiklerin sebebi olduğu sonucuna varılabilir⁵⁶.

Bu yönde verilebilecek bir başka örnek ise 1949 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ve hükümleri bu kanuna paralellik arz edecek şekilde hazırlanan 1957 tarihli 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur⁵⁷. Zira bu süreçte ticaret kanunu, yeni çıkarılmış vergi kanunundaki düzenlemelere uyumlaştırılmaya çalışılmıştır. Burada her ne kadar devletin vergi matrahını hesaplayacağı muhasebe sistemiyle ticari hayattaki muhasebe sistemi birbirine uyumlu olmalıdır denebilecek olsa da ilk olarak yapılan değişikliğin ticaret kanununda olmayıp vergi kanununda olması devletin muhasebe sistemine yaklaşımını ortaya koyması açısından önemlidir. Bir başka deyişle devletin amacı "ekonomik ilişkiler için muhasebe"den ziyade "vergi için muhasebe" şeklindedir⁵⁸. Ancak vergi ve muhasebe uygulamasının amaçları birbirinden farklıdır⁵⁹.

Öte yandan Fransız ve Alman ekolünün muhasebeyi devletin ihtiyaçlarının bir fonksiyonu ve ekonomi politikası aracı olarak değil, devletin işletmeler üzerinde vergi ve benzeri "mali" amaçlarla kontrolü sağlama aracı olarak gördüğü de ileri sürülmüştür⁶⁰.

Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun da kabul edilmiştir (Dinç, Atasel, **a.g.e.**, s. 270).

⁵⁶ Vergi hukukunda beyan usulüne geçişle birlikte muhasebe sisteminde önemli değişiklikler yaşandığı ve muhasebe düzeniyle ilgili belgelerin, defter kayıtlarının, sağlama ve finansal tabloların Kazanç Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesiyle birlikte oluşturulmaya başlandığı görülecektir (Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl**, Proje Danış A.Ş., 2001, s. 147).

⁵⁷ Ersan, Öz, Fatih Çevikcan, **a.g.e.**, s. 118

⁵⁸ Bu konuda bkz. Güvemli'nin "*XX. Yüzyılın muhasebe düşüncesini her yönü ile vergi ağırlıklı muhasebe uygulamaları etkilemiş ve bu etki yüz yıl boyunca devam etmiştir. 1950 'ye kadar olan süre vergi yasalarında arayış ile geçmiş (vergi yasalarında çok sık değişiklik yapılmıştır), 1949 Vergi Reformu ile bu arayışlar çağdaş vergi düzenlemeleri ile sonuçlanmış ve yüzyılın sonlarına kadar muhasebe uygulamalarını etkilemiştir.*" açıklaması (Oktay Güvemli, "Türk Muhasebe Düşüncesinde Muhasebe Düzeni, Belgeler ve Defterlerin Adlarında ve Kavramlarında Son İki Yüzyıldaki Değişimler", **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, S. 3, 2012, s. 146).

⁵⁹ İki uygulamanın amaçları ve farkları hakkında detaylı bilgi için bkz. Burçin, Gözlüklü, "Tms/Tfrs'lerdeki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi İle Yakınsama Olanaklarının Araştırılması", Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2017.

⁶⁰ Cemal Elitaş, Ahmet Büyüksalvarcı, Mustafa Üç, "Muhasebede Sınıflandırma: Kronolojik Bir İnceleme", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 11(2), s. 129.

Vergi kanunları vasıtasıyla muhasebe sistemini yürütmeye örnek olarak 1949 yılında yürürlüğe giren -Alman mehzalı- Vergi Usul Kanunu'nda yapılan bir takım değişiklikler sonrası 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu da verilebilir. Kanun, muhasebe sisteminin genel esaslarını vergi mevzuatına uygun olarak belirleyerek kapsamındaki mükelleflerin muhasebe sistemlerini -kural olarak serbesti tanımış olsa da- doğrudan müeyyidelerle belirlemiştir.

1960'lı yıllardan itibaren ise Türkiye'nin kalkınma ve yatırım harcamaları nedeniyle gerek özel gerekse kamu sektörünün kazandığı önemle birlikte ekonomik hareketlerin, özellikle harcamaların detaylı kayıt altına alınabilmesi, izlenebilmesi ve kontrol edilebilmesi hedeflenmiştir. Bu hedefle iktisadi devlet kuruluşlarının mali işlerini inceleyerek elde edilen çıktıları bütün kuruluşlarda uygulanabilir hale getirmek için bir araya gelen çalışma kurulu önemli eserler ortaya koymuştur⁶¹.

1972 yılından itibaren 7.07.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Kararname ile kabul edilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde (KİT) uygulanmasıyla birlikte tekdüzen muhasebe uygulamaları büyük özel kuruluşları da etkilemiş ve bunun sonucu olarak muhasebe uygulamalarında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri esas alınmaya başlamıştır⁶². Görüldüğü gibi, 1960 ile 1972 yılları arasında oluşturulmaya çalışan Tekdüzen Muhasebe Sistemi esas olarak kamu sektörüne yönelik olsa da özel sektörü de yönlendirmiştir.⁶³

Bu noktada muhasebe denetimi ile ilgili tarihsel gelişime de yeri gelmişken kısaca değinmekte fayda vardır. Öyle ki Türkiye'de bu yöndeki adım 1970'lerde Türk firmalarının dış kaynaklı kredilerden yararlanmasıyla atılmaya başlanmış ve devam eden yıllarda yabancı sermaye girişinin hızlanması, bunları takip eden vergi, ticaret ve sermaye piyasası alanlarında yasalaştırmalar sonucu iç mevzuatın da ekonomik taleplere adapte edilmesi sonucu gelişmiştir⁶⁴.

⁶¹ Kızıl, Akman, Zorkalkan, Türkmen, **a.g.e.**, s. 79.

⁶² Öz, Çevikcan, **a.g.e.**, s. 118

⁶³ Dinç, Atasel, **a.g.e.**, s.271

⁶⁴ Şaban Uzay, Ahmet Tanç, Mehmet Erciyes, "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 95, 2009, s. 127.

1980’lerde ise Türk ekonomisinin dışa açılmasıyla uluslararası sermayenin Türkiye’ye girişinin yoğunlaşması sonucu 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur. Kurul 1984’te sadece kendisine tabi işletmeler için geçerli olacak şekilde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nin benimsendiği Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planı’nı yayımlamıştır. Düzenlemenin amacı ise; bu döneme kadar vergi muhasebesi içinde kalınması ve batı Avrupa ile entegrasyona ara verilmesi sebebiyle ekonominin dışa açılmaya başlaması sonucunda ortaya çıkan aksaklıkları girmek şeklinde ifade edilebilir⁶⁵.

Türkiye’deki muhasebe uygulamaları için dönüm noktası ise Maliye Bakanlığı tarafından VUK madde 175⁶⁶ ve mükerrer madde 257⁶⁷ uyarınca verilen yetkiyi kullanarak hazırladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Sıra No:1’in 26.12.1992 tarihinde yayımlanarak 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesidir⁶⁸. Bu Tebliğ ile kullanılacak Tek Düzen Hesap Planı öngörülen muhasebe sisteminin ilke ve esasları belirlendiği gibi Maliye Bakanlığı’nın mali düzenlemelerin yanı sıra muhasebe standartlarının oluşumuna da ağırlık verdiği görülmektedir.⁶⁹

⁶⁵ Güvemli, **Cumhuriyetin Muhasebe Düşüncesi**, s. 53.

⁶⁶ Maddenin 1’inci fıkrasına 07.09.1991 tarih ve 20984 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3762 sayılı Kanun’un 1’inci maddesi ile “Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” hükmü eklenmiştir.

⁶⁷ Maddede 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak tek fıkra olarak Vergi Usul Kanunu’na eklenmiştir ve bahsedilen o dönemde bu fıkra yer almaktaydı. Maddenin ilk hali “Maliye Bakanlığı, Bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgeler ile bunlara ek olarak tutulması veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyeti, şekli ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya; bunlar için tasdik, muhafaza ve ibraz mecburiyeti koymaya ve kaldırmaya, gerektiğinde mühürlü otomatik kasa kullandırmaya yetkilidir.” şeklinde kaleme alınmıştı.

⁶⁸ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nin hazırlanmasında Amerika Birleşik Devletleri’nde kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nin de (GAAP) dikkate alındığı görülmektedir (Dinç, Atasel, **a.g.e.**, s.272).

⁶⁹ Zafer, Sayar, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:7, 2002, s. 78.

Bakanlığın MSUGT Sıra No:1'i düzenlemekteki amacı kısaca; etkin vergi denetimine imkân sağlayacak vergi muhasebesi sistemini işletmeler açısından tek düzen hesap planı sistemini öngörerek düzenlemek şeklinde açıklanabileceği gibi muhasebe sistemi açısından amaçlananlar aşağıdaki gibi sıralanabilir⁷⁰. Bunlar;

- 1) Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi,
- 2) Mali tablolar⁷¹ aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması,
- 3) İşletmelerde denetimin kolaylaştırılmasıdır⁷².

Türkiye’de günümüz muhasebe sisteminin temelini MSUGT Sıra No:1 ile atıldığını düşünmekteyiz ki halen vergi mükelleflerinin önemli bir kısmı MSUGT esaslarınca muhasebe kayıtlarını tutmaktadır. Ayrıca burada da muhasebe sisteminin çerçevesini çizen düzenlemelerin yine Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmesi de nispeten vergi muhasebesi, vergi temelli muhasebe içinde kaldığı yönünde yorumlanabilir.⁷³

Bunu biraz daha açmak gerekirse MSUGT ile muhasebe uygulamasında ve finansal tablo formatında yeknesaklığın sağlandığını fakat sağlanan bu ilerlemenin muhasebe politikalarının oluşturulması ve uygulanmasına yansımadığını söylemek

⁷⁰ Öz, Çevikcan, **a.g.e.**, s. 118.

⁷¹ Mali tablolar ve finansal tablolar esasında aynı terimi karşılamaktadır. İkisi arasındaki fark ise birisinin Fransızca diğerinin ise Arapça kökenli olmasıdır. Bu sebeple eş terimler olan mali ve finansal tablolar için bundan sonra mali tablolar terimi kullanılacaktır. Öte yandan bir de temel mali tablo olan bilançonun vergi alacağını koruma amacıyla vergi kanunlarına göre hazırlanan mali bilanço ve ticari hayattaki serbestiye uygun bir şekilde mali bilançoya göre daha esnek esaslarca hazırlanan ticari bilanço olmak üzere iki ayrı türü vardır ki bu ayrım ileride açıklanacaktır.

⁷² Nalan Altıntaş, “Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S: 1, 2011, 177-178.

⁷³ Bugün için 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 660 sayılı KHK ile teşkilat yapısı ve görevlerinin belirlendiği Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun; gelirleri ve idari yapısı olarak özerk olarak değerlendirilebileceği noktada, Türkiye Muhasebe Sistemi’ni düzenleyen ve geliştiren yetki pozisyonunda yer alması yukarıda bahsedilen anlayış şeklinin değiştiğine yorumlanabilir.

gerekecektir⁷⁴. MSUGT’de yer alan “Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum yapılması ilkesi”, muhasebe sistemindeki tüm bilgilerde gerçekliği hedef alan bir ilkedir. Uygulamada ise bu amaçtan ziyade vergi matrahının hesabı amacıyla oluşturulmuş VUK’a göre “vergi matrahında gerçeklik” amaçlandığı için uygulama Vergi Usul Kanunu temelli gelişmiştir⁷⁵.

Diğer yandan, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT ile uygulaması zorunlu olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi de oldukça önemli bir adımdır. Böylece, kural olarak tüm işletmeler en azından muhasebe uygulamalarında aynı hesapları kullanmakta ve mali tabloları aynı formatta düzenlemeye başlamışlardır⁷⁶.

Aynı şekilde Maliye Bakanlığı tebliğ ile getirdiği mali düzenlemeler vasıtasıyla, vergi denetimi mekanizmasını tek düzen hesap planı aracılığıyla daha işlevsel kılarak Sermaye Piyasa Kurulu’nca düzenlenmiş ve vergi mevzuatının dışında hükümler içeren finansal tablo ve raporlama ölçütlerini vergi mevzuatına uyumlaştırmıştır⁷⁷. Tebliğ’in bir sonucu da o tarihten beri VUK’ta yer alan muhasebe sistemini seçme serbestisinin fiilen ortadan kalkmasıdır (VUK, 175)⁷⁸.

1.2 Türk Muhasebe Sistemi

Çok sayıda kanun altı/ikincil mevzuat düzenlemeleriyle karışık bir mevzuata sahip Türk muhasebe sistemi -gerek tarihi gelişim içinde detaylara yer verilmesi gerekse çalışmanın kapsamı dışına çıkmamak için- genel olarak kanunlar ve uygulamaya yön veren raporlama sistemlerinden kısaca bahsedilerek açıklanacaktır. Yukarıda açıklanan finansal raporlama sistemleri ve muhasebe standartları hakkında

⁷⁴ Ayboğa , **a.g.e.**, s. 47.

⁷⁵ Dinç, Atasel, **a.g.e.**, s.272; Kaldı ki o dönemde yazılmış bir makalede; işletmelerin yıllardır mali tablolarını genel olarak vergi ile ilgili yasal düzenlemeleri dikkate alarak düzenledikleri, vergi mevzuatı belge düzeni, defter tutma, vergi matrahının hesaplanması gibi konuları esas aldığı için, muhasebenin temel kavram ve gereksinimlerine uygun olarak işletme ile ilgili tarafların bilgi ihtiyacını karşılamada yetersiz kaldığından ve de özellikle Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan tebliğler ile muhasebe sisteminin vergi kanunları güdümünden çıkması için önemli bir aşama sağlandığı da ifade edilmiştir (Ayboğa **a.g.e.**, s. 47).

⁷⁶ Ayboğa, **a.g.e.**, s. 47.

⁷⁷ Öz, Çevikcan, **a.g.e.**, s. 125.

⁷⁸ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 251.

verilen mevzuat bilgisi ise çalışma konusunun sınırlarını aşmamak amacıyla kısa tutulmuş olup bu bölümde VUK'un ve MSUGT'nin temelinde yer aldığı ve bağımsız denetime tabi olmayan vergi mükelleflerinin uygulamak zorunda olduğu muhasebe sisteminin mevzuatına odaklanılacaktır.

Bu mevzuat ise temelde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan (TTK) oluşmaktadır. Özellikle VUK'un getirdiği düzenlemeler halen geniş kapsamlı olarak ekonomik aktörlerin çoğunluğunun tabi olduğu muhasebe sistemini oluşturmaktadır⁷⁹. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nda adeta baştan aşağı bir muhasebe sistemi tasarlayan yüzü aşkın madde bulunmaktadır. Ekonomik ilişkileri düzenleyen en temel kanun olan TTK'da ise muhasebeye ilişkin hükümler hem VUK'a hem de Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) atıfla belirlenmiştir (TTK, 64/5, 88).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Ticari İşletme" başlıklı birinci kitabının ticari defterler başlıklı beşinci kısmında 64 ile 88'inci maddeler arasında VUK'a atıfla defter tutmayı, TMS'ye atıfla envanter, açılış bilançosu, yıl sonu finansal tabloları ve değerlendirme ilkeleri ile saklama ve ibraz görevleri düzenlemiştir. Ayrıca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi başlıklı 88'inci maddesinde 64 ile 88'inci madde kapsamında düzenlenecek münferit ve konsolide finansal (mali) tabloların⁸⁰ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim

⁷⁹ Öyle ki Kanun'un 171 ile 226'ncı maddeleri arasında "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitabının "Defter Tutma" başlıklı ikinci kısmında 10 bölüm halinde defterlerin tutulma esasları, defter tutacak tüccarlar, bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutma, sinai ve diğer müesseselerin tutacakları özel kayıtlar, serbest meslek kazancı ve zirai kazanç sahiplerinin tutacakları defterler, kayıt nizamı ve defterlerin tasdiki düzenlenmiştir. Ayrıca Kanun'un aynı kitabının "Vesikalar" başlıklı üçüncü kısmında madde 227 ile mükerrer madde 242 arasında beş bölüm halinde kayıtların tevsiği, fatura ve fatura yeni geçen vesikalar, serbest meslek makbuzları, ücretlere ait kayıt ve vesikalar ile diğer evrak ve vesikalar düzenlenmiştir.

Kanun'un 258 ile 298'inci maddeleri arasında "Değerleme" başlıklı üçüncü kitabının "İktisadi Kıymetleri Değerleme" başlıklı birinci kısmında 3 bölüm halinde değerlemenin esasları, iktisadi işletmelere dâhil kıymetlerin ve servetlerin değerlendirilmesi düzenlenmiştir.

Son olarak Kanun'un 351 ile 363'üncü maddeleri arasında "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabının "Vergi Cezaları" başlıklı ikinci kısmının ikinci ve üçüncü bölümlerinde usulsüzlük ve vergi kaçakçılığı suçları öngörülen muhasebe sisteminin yaptırım normları olarak düzenlenmiştir.

⁸⁰ Münferit finansal tablolar tek bir işletmenin dönem sonundaki mali durumunu göstermekte iken konsolide finansal tablolar ana işletmenin hakim olduğu -ki bu halde bu bir şirket olmak zorundadır- şirketler topluluğunun tüm ekonomik faaliyetlerini adeta tek bir şirkete aitmişçesine göstermektedir. Serbülent Bayrak, "Konsolide Finansal Tablolar", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 158, 2001, s. 101. Konsolide finansal tablolar ve bu konu hakkındaki finansal raporlama standardı

Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Türkiye muhasebe standartları ile muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlarına uygun olması gerektiği kaleme alınmıştır.

Türkiye muhasebe sistemi ise tarihi arka planda anlatıldığı üzere MSUGT Sıra No:1'in V numaralı eki olan Tekdüzen Hesap Planı (THP), 1994 yılında kurulan TMUDESK ve 1999 yılında kurularak TMUDESK'in görevini üstlenen TMSK ve nihayet TMSK'nın 2012 yılında dönüştüğü KGK'nın yayınladığı Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartlarından oluşmaktadır⁸¹.

Bahsedilen muhasebe sistemi içinde bağımsız denetime tabi ve elbette finansal raporlama standartlarına uymak zorunda olmayan işletmelerce uyulması gereken -VUK'un ve MSUGT'nin etkin olduğu- muhasebe sistemi ekonomik aktörlerin büyük bir kısmını içermesi bakımından bugün için uyulması gereken temel kurallar olarak Türk muhasebe sistemi içinde önemli bir yer tutmaktadır.

O halde VUK'un muhasebe hükümlerine tabi vergi mükelleflerini aynı zamanda TTK'ya ve TTK'nın atfıyla TMS'ye tabi olabildiğini, bu sebeple de TTK'ya tabi olarak faaliyette bulunan işletmelerin muhasebe kayıtlarını VUK ve VUK ile eklemlenecek şekilde yayımlanan MSUGT'ye göre yapması gerektiğini söyleyebiliriz⁸².

Bu sebeple de muhasebe hilesini düzenleyen kanunlar vergi hukukuna göre hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu⁸³ özelinde incelenirken; MSUGT/THP'nin muhasebe hilesi suçuyla ilgili çıkarım yapılmasını sağlayabilecek hususlarına açıklanan kavram başlığı altında değinmek gerekmektedir.

hakkında detaylı bilgi için bkz. Demet Emine Savaşkan, "Konsolide Finansal Tablolar Standardının (Tfrs 10) İncelenmesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2015.

⁸¹ TMS/TFRS ile BOBİ FRS ise Türkiye muhasebe standartlarının alt kırılımlarını oluşturmaktadır.

⁸² Bayazıtlı, Çelik, Gürdal, **a.g.e.**, s.124-125.

⁸³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki düzenlemeye göre "hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu" şeklinde isimleştirilmesi gereken suçtan yazım kolaylığı sebebiyle çalışma boyunca "hesap ve muhasebe hilesi suçu" ismiyle bahsedilecektir.

1.2.1 Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Sistemleri

1994 yılından itibaren yürürlüğe giren MSUGT sonrasında aynı yıl Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Kurul, Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alarak faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarının düzenlenişinde ve muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak amacıyla 19 adet standart yayınlamıştır⁸⁴.

Ancak TMUDESK'in belirlediği standartlar uluslararası muhasebe standartlarıyla tam bir paralellik arz etmemiştir⁸⁵. Bu sebeple, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak amacıyla (4487 Sayılı Kanun, 27) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur⁸⁶.

Bu dönemde Türkiye'deki muhasebe uygulamaları Avrupa Birliği (AB) ve Amerika Birleşik Devletleri etkisinde gelişmeye devam etmiştir⁸⁷. AB'nin etkisi ise özellikle Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na uyum çabalarında kendisini göstermiştir. Öyle ki AB ile müzakerelerin başladığı 2005 yılının devamında mevzuatın AB ile uyumlaştırılması zorunluluğu doğunca 2011 yılında yürürlüğe girecek 6102 sayılı TTK için Alman Ticaret Kanunu esas alınmış ve doğal olarak bilanço sistemi de mevcut birikimin üzerine bu ülkenin düzenlemeleri esas alınarak oluşturulmuştur⁸⁸. Ayrıca TTK'nın "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Yetkisi" başlıklı 88'inci maddesinde de TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişilerin gerek ticari defterlerini tutarken, gerekse finansal tablolarını düzenlerken TMS'ye, TMS'de yer alan muhasebe ilkelerine ve yorumlarına uymaları

⁸⁴ Hilal Kocamaz, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci", **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, s. 116; Dinç, Atasel, **a.g.e.**, s.272.

⁸⁵ Öz, Çevikcan, **a.g.e.**, s. 125

⁸⁶ 1999 yılında 4487 sayılı kanun ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda TMSK'nın kurulmasını öngören Ek Madde 1.

⁸⁷ Güvemli, **a.g.e.**, s. 13.

⁸⁸ Dinç, Atasel, **a.g.e.**, s.273.

gerektiği düzenlenmiştir⁸⁹. Madde içeriği ise 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulması sonucu 2012 yılında kısmen değişse de genel hatları aynı şekilde kalmıştır (6335 sayılı Kanun, 9; TTK, 88)⁹⁰. KGK ise lağvedilen TMSK'nın yerini almıştır⁹¹.

Bu dönemden itibaren Türkiye muhasebe standartlarını⁹² ve Türkiye denetim standartlarını yayınlarak Türk muhasebe sistemini düzenleyen kurum KGK olmuştur. Türkiye Denetim Standartları külliyyatının önemli bir kısmını ise bağımsız denetim standartları teşkil etmektedir.

⁸⁹ Kocamaz, a.g.e., s. 116.

⁹⁰ Belirtilmelidir ki TMSK, 2011 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na yayınlanan standartlarla uyumlu olacak şekilde 38 standart ve 26 standart yorumu orijinal halinden Türkçe'ye çevirmek suretiyle tebliğler halinde Resmi Gazete'de yayımlamıştır. Mehmet Emin Karabayır, Emrah Ertugay, "Kronik: Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, C: 64, S: 4, 2010, s. 197.

⁹¹ 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname.

Maddenin güncel hali aşağıdaki gibidir;

"Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi Madde 88:

(1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkra da belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır."

⁹² Bugün için KGK'nın düzenlediği Türkiye Muhasebe Standartları; TMS/TFRS, BOBİ FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları'ndan (FFMS) oluşmaktadır. 21.05.2019 tarih ve 30780 sayılı Resmi Gazete ile "Faizsiz Finans Kuruluşlarının Finansal Raporlamasına İlişkin Kavramsal Çerçeve" yayımlanarak Türk hukukunda ilk defa hakkında düzenleme yapılan Faizsiz Finans Muhasebe Standartları ise diğerlerine nazaran henüz çok yeni bir standart olduğu için hakkında yapılacak açıklamalar bu kadarıyla sınırlı tutulmuştur. FFMS hakkında öngörüler için bkz. Mustafa Tevfik Kartal, Hayrettin Ay, "Türkiye'de Faizsiz Finans Kuruluşları Açısından Bir Dönüm Noktası: Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) Üzerine Bir İnceleme", **Uluslararası Bankacılık Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, C:2, S:1, 77-102.

Bağımsız denetimin; firmaların şeffaflığını, güvenilirliğini sağlamak ve kamunun menfaatini korumak adına getirildiği ifade edilebilir⁹³. Öyle ki her işletme değil sadece aktif toplamı, yıllık satış hasılatı ve çalışan sayısı bakımından ilk olarak Bakanlar Kurulu'nca⁹⁴ ve devamında KGK tarafından belirlenen büyüklükteki işletmeler bağımsız denetime tabi olmaktadır⁹⁵.

Bağımsız denetim dışında işletmelerin tabi olabileceği bir diğer yükümlülük ise finansal raporlama standartlarına uyum olmaktadır. Aslında her işletme, gerekli şartları taşıdığı takdirde bu iki ayrı yükümlüğe tabi olmaktadır.

Bugün için kural olarak bağımsız denetime “kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar” (KAYİK⁹⁶) tabidir. İstisnai olarak KAYİK olmasa da yürütmenin belirlediği şartları taşıy işletmeler de bağımsız denetime tabi olacaklardır. Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TMS/IFRS'yi⁹⁷) uygulamakla mükellef olan işletmeler ise KAYİK'tir. O halde

⁹³ Nitekim belirli ticari büyüklükteki kuruluşların tabi olacağı bağımsız denetim müessesesi aynen “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” olarak tanımlanmıştır (660 sayılı KHK, 2/1-b)

⁹⁴ TTK'nın 397'nci maddesinin verdiği yetki ile yürütmenin 26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar.

Ayrıca 2018 yılında yapılan Anayasa değişikliği sonucunda bugün için yürütme erki Cumhurbaşkanı'ndan oluşmaktadır ve de Bakanlar Kurulu'nun yetkisi kalmamıştır.

⁹⁵ 16.02.2019 tarih ve 30688 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan KGK'nın Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Kurul Kararı.

İşletmelerin vergi dışı mali denetiminin bir örneği de bahsedilen bağımsız denetimdir. Türkiye'deki bağımsız denetimin olması gereken seviyede olmadığına dair bkz. Şaban Uzun, Saliha Büşra Bayat, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler Ve Tartışmalı Konular”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, No:5, 2016, s. 1510-1511.

⁹⁶ 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı KHK'nın 2'nci maddesinin 3 bendinde KAYİK; “halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar” şeklinde tanımlanmıştır.

⁹⁷ 29.07.2017 tarih ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ'in 3'üncü maddesinin b) ve c) bentlerinde sırasıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) tanımlanmıştır. Buna göre TFRS; Kurum tarafından

KAYİK'ler hem bağımsız denetime tabi olacak hem de TMS/TFRS'yi uygulamakla yükümlü⁹⁸ olacaktır. KAYİK olmayıp gerekli şartları taşıdığı için bağımsız denetime tabi olan işletmeler ise Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nı (BOBİ FRS'yi⁹⁹) uygulamakla yükümlü olacaklardır¹⁰⁰. Hem bağımsız denetime tabi olmayan hem de bu sebeple finansal raporlama sistemine göre raporlama yapma yükümlülüğü bulunmayan işletmeler ise -ki bu işletmeler Türkiye'deki işletmeler içerisindeki çoğunluğu oluşturmaktadır- finansal tablolarını MSUGT/THP'ye uygun şekilde tutmak zorundadırlar^{101 102}. Çalışma konusunun kapsamı gereği Türkiye'deki mevcut muhasebe sisteminin açıklanabilmesi için TMS/TFRS ve BOBİ FRS hakkında bilgiler bu kadarıyla sınırlı tutulacaktır zira bu

Türkiye Muhasebe Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe Standardı Yorum ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum adlarıyla yayımlanan standartları, TMS ise; Kurum tarafından yayımlanan, (b) bendinde tanımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını ve Kurum tarafından farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartları ve bunlarla ilişkili diğer düzenlemeleri, ifade etmektedir. Ayrıca TTK Geçici Madde 1'de yapılan tanıma göre Türkiye Muhasebe Standartları; Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve yorumları ile Kurum tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden oluşmaktadır ki ikinci kapsama örnek olarak BOBİ FRS düzenlemesi verilebilir.

⁹⁸ Mükellef terimi vergi mükellefini, yükümlü ise mükellefi aşacak şekilde ilgili yasal düzenlemelere ve emredici hükümlere uymak zorunda olan özel veya tüzel kişiliği olsun ya da olmasın yasa karşısında ilgili emredici normun gereğini yapmak zorunda olan özneyi tarif eder.

⁹⁹ 16/2/2019 tarihli ve 30688 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun [01/72] sayılı kararı ile yayımlanmasına karar verilen Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar'ın 4'üncü maddesinin a bendinde Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan ve bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama standardı şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁰⁰ 29.07.2017 tarih ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No:56).

¹⁰¹ Bayazıtlı, Çelik, Gürdal, **a.g.e.**, s. 121.

¹⁰² 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre Ticaret Kanunu'na tabi gerçek ve tüzel kişilerin -ki bu kişiler aynı zamanda vergi mükellefidir- Türkiye Muhasebe Standartlarına, ilkelerine ve yorumlarına uymak zorunda olduğu düzenlenmiş olsa da aynı Kanun'un geçici 1'inci maddesi 4'üncü fıkrasında KGK'ya işletme büyüklüklerine göre Türkiye Muhasebe Standartlarından muaf olacakları belirleme yetkisi verilmiş ve KGK ise 26.08.2014 tarih ve 29100 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kararı ile Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS/TFRS) uygulayacakları, 29.07.2017 tarih ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kararı ile de BOBİ FRS'yi uygulayacak işletmeleri belirlemiştir. Sonuç olarak KAYİK'ler, büyük ve orta ölçekli kuruluşlar ile küçük ve mikro ölçekli kuruluşlar Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci maddesine göre Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayacak kuruluşlardan olsa da aynı Kanun'un geçici 1'inci maddesi ile yetkilendirilen KGK aldığı kararlar ile bugün için 3 temel muhasebe sistemi oluşturmuştur diyebiliriz.

standartlar vergi denetimi kapsamının dışında olduğundan tezin ana konusunu oluşturmamaktadır¹⁰³. Çalışmada esas olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerinin ve Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı MSUGT'lerin etkinliğindeki muhasebe sistemindeki muhasebe hileleri üzerine odaklanılacaktır.

1.2.2 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği-Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesi

1994 yılından beri MSUGT/THP olarak ifade edebileceğimiz sistem muhasebenin temel ilkelerini, politikalarını belirlemesi ve mali tabloların düzenlenişini açıklaması ile tek düzen hesap planını ilk defa düzenleyerek kurucu rol oynaması sebebiyle Türk muhasebe sistemi için önem arz etmektedir. Türk muhasebe sistemi için önemli kuralları getiren ve halen de yürürlükte bulunan MSUGT/THP sistemine aykırılıklar özellikle kanunlarda yer alan ceza normları ile kesiştiği ölçüde suçun vücut bulması sonucunu doğuracaktır ki bu noktada hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu için de aynı durum söz konusudur. Bunun sebebi ise VUK'un 175 ve mükerrer 257'nci maddelerinin verdiği yetki ile düzenlenen MSUGT'lerin, VUK'un öngördüğü muhasebe sisteminin önemli esaslarını düzenlemesidir. Bu durum sonucunda MSUGT'lere ve VUK'un muhasebe sistemine aykırılıklar; hile özelliklerini göstermemesi halinde VUK'un 353/6'ncı maddesince kabahat, hile özelliklerini göstermesi halinde ise VUK'un 359'uncu maddesince hesap ve muhasebe hilesi suçu oluşturabilecektir.

Bu sebeple çalışma konusu suç ile ilişkisi kadarıyla bahsedilen muhasebe sistemine değinmek gerekmektedir.

1.2.2.1 Temel Muhasebe İlkeleri

Yürürlükteki muhasebe sisteminin usul ve esasları kanunlarla değil tebliğlerle düzenlenmiştir. Buna ilk olarak 5 bölüm halinde muhasebe usul ve esaslarını

¹⁰³ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu geçici madde 1, TMS/TFRS ve BOBİ FRS hakkındaki yükümlülüğü düzenleyen temel hüküm niteliğindedir.

düzenleyen 26.12.1992 tarihli Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)

Sıra No:1¹⁰⁴ örnek verilebilir. Bu bölümler sırasıyla;

I – Muhasebenin Temel Kavramları,

II – Muhasebe Politikalarının Açıklanması,

III – Mali Tablolar İlkeleri,

IV – Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,

V – Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları,

Şeklinde kaleme alınmıştır.

Birinci bölümde açıklanan muhasebenin temel kavramları ise; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik, özün önceliği olmak üzere 12 başlık olarak belirlenmiş ve günümüze değin gelişen muhasebe sisteminin temelini teşkil etmiştir. Bu kapsamda muhasebe hilesinin aykırılık teşkil edebileceği ilkelere ağırlık verilecektir.

i) Sosyal Sorumluluk İlkesi

Tebliğdeki tanımlamaya göre muhasebenin tarafsız olarak gerçeği gösterir şekilde tutulması gerekmektedir¹⁰⁵. Bu bakımdan muhasebe uygulamasının yürütülmesi, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında yapılacak hilenin -ki biz bunların çalışma kapsamında kısaca muhasebe hilesinin kapsamına girebileceği kanaatindeyiz- sosyal sorumluluk kavramını ihlâl edeceği aşîkârdır.

ii) Kişilik İlkesi

¹⁰⁴ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Sıra No:1'in örnek verilme amacı MSUGT/THP esaslarına göre muhasebe işlemlerini yürütmek zorunda olan mükelleflerin tabi olacakları rejimin temel olarak bu ilk tebliğ ile çizilmesidir.

¹⁰⁵ “Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.”¹ Sıra No’lu MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, Sosyal Sorumluluk Kavramı.

Kişilik kavramının muhasebe uygulamasına yansması ise tanıtmda açıklandığı üzere muhasebesi tutulan işletme ile işletme paydaşlarının varlıklarının ayrıştırılması hususunda ortaya çıkmaktadır¹⁰⁶. İlke bu noktada farklı kişiliklere sahip işletme ile işletme sahibinin malvarlıkları içindeki bir varlığın çeşitli amaçlarla¹⁰⁷ bir diğerine ait olarak gösterilmesi sonucunda oluşacak gerçeğe aykırı görünümün oluşmaması için temel yaratmaktadır.

iii) Dönemsellik İlkesi

Ticari işletmelerin kâr elde etme amacıyla işlemlerini sürdürdüğü bir gerçektir. Kâr ise belirli girdiler ve çıktıların belirli bir zaman dilimindeki farkından hesaplanmaktadır. O halde muhasebe kayıtlarının belirli zaman dilimlerine bölünmek suretiyle tutulması ve mali tabloların bu aralıklara göre hazırlanması kâr elde etme amacına uygun olacaktır. İşte buna muhasebenin dönemselliği ilkesi denmektedir¹⁰⁸.

Muhasebe hilesinin görünüş şekillerinden birisi de dönemsellik ilkesine aykırı kayıtlar tutmak olabilir. Buna göre her kayıt zamanında yapılmalıdır. Dönemsellik ilkesine aykırı olarak belirli bir zamanda¹⁰⁹ yapılması gerekmektedir. Örneğin tahakkuk etmiş ancak henüz bedeli ödenmemiş bir ticari faaliyete ait ödenecek KDV'nin ekonomik avantaj elde etmek amacıyla kayıt süresi geçirildikten sonraki bir tarihi izleyen hesap döneminde muhasebe kayıtlarına geçirilmesi muhasebe hilesini oluşturabilecektir.

¹⁰⁶ “Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.” 1 Sıra No’lu MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, Kişilik Kavramı.

¹⁰⁷ Burada özellikle ekonomik menfaat, vergisel avantaj gibi söz öbekleri kullanılmamaya çalışılmış ve gerek vergi matrahını arttırıcı, gerek azaltıcı gerekse vergi matrahı ile ilişkili olmayan tüm durumlar olasılıkların dâhilinde tutulmaya çalışılmıştır.

¹⁰⁸ “Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.” 1 Sıra No’lu MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, Dönemsellik Kavramı.

¹⁰⁹ VUK m. 174’e göre Vergi Usul Kanunu’na göre tutulması gerekli defterler hesap dönemi itibariyle tutulur ve kural olarak hesap dönemi takvim yılıdır.

iv) Maliyet Esası İlkesi

Parayla ifade edilebilen her türlü işletme faaliyetinin muhasebe kayıtlarına işlenmesi ve dönem kârının hesabında işletmenin girdi maliyetlerinin düşülmesi gerektiğinden bu maliyetlerin de gerçeğe uygun olması gerekir ki bu girdilerin işletme tarafından elde edilme fiyatı -maliyet esası- esas alınmalıdır¹¹⁰. Ayrıca 261'inci maddesinde sekiz ayrı değerlendirme ölçüsü belirlenmiş olan VUK'un 262'nci maddesinde maliyet bedeli tanımlanmıştır. Bu tanım ile Tebliğ'in tanımının örtüştüğü söylenebilir¹¹¹. Öte yandan VUK uyarınca yapılacak değerlemelerde esas alınacak tek yöntemin maliyet esası olmadığı, VUK'un değerlendirme hükümlerinin muhasebedeki değerlendirme ölçütlerini genişlettiğini söyleyebiliriz (VUK, 261).

Bu bakımdan işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin maliyet esasına aykırı olarak gerçekte var olan değerinden hile kastıyla farklı bir değerle muhasebeleştirilmesiyle muhasebe hilesi yapılmış olacaktır.

v) Tarafsızlık ve Belgelendirme İlkesi

Muhasebe kayıtları gerçeği yansıtmalıdır. Bunun bir diğer gerçekleşme yolu da kayıtlarla ilgili işlemlerin belgelendirilmesidir¹¹². Bu noktada tarafsızlık ve belgelendirme kavramı “...aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir” hükmünü içeren VUK madde 227 ile beraber değerlendirmelidir.

Muhasebeye kaydı gereken her işlemin ihtiva ettiği parasal değer farklılaştırılmak suretiyle de tarafsızlık ve belgelendirme ilkesine aykırılık teşkil edecek şekilde muhasebe hilesi yapılması mümkündür. Zira bu durum ilk planda

¹¹⁰ “Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.” 1 Sıra No’lu MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, Maliyet Esası Kavramı.

¹¹¹ Fatih Aras, “Vergi Hukukunda Muhasebe Hilesi ve Hukuki Sonuçları”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 8.

¹¹² “Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.” 1 Sıra No’lu MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı.

vergi matrahının azaltılması şeklinde düşünülebileceği gibi tam tersi şekilde başka bir takım amaçlarla vergi matrahının arttırılmasıyla olması gerekenden daha fazla vergi ödenmesiyle de sonuçlanabilir. Öyle ki muhasebenin temel ilkelerinden tarafsızlık ve belgelendirme kavramınca muhasebe kayıtları gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayanmalıdır¹¹³.

Örnek olarak gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması ya da belgelerin asıl veya suretlerinin kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlenmesi ile belgelendirme kavramına aykırılık oluşabileceğini söyleyebiliriz¹¹⁴. Bu hallerde –esas olarak ileride hile başlığı altında incelenecek olan- gerçeğin kasıtlı olarak aldatıcı biçimde değiştirilmesi sonucu muhasebe hilesi söz konusu olabilecektir¹¹⁵.

vi) Tutarlılık İlkesi

Tanımdan da anlaşılacağı üzere tutarlılık kavramı, muhasebe sistemi içerisinde işletmeye tanınan bazı -değerleme, amortisman usulü...¹¹⁶- muhasebe politikalarının seçiminin dönemlere göre farklılık arz etmemesi gerektiğini öngörmektedir¹¹⁷. Buna örnek olarak işletmenin birbirini izleyen iki mali yılda sırasıyla normal amortisman ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman uyguladığı varsayıldığında; mali tablolar yardımıyla ticari ve/veya mali kârlılıkta farklılıklar oluşacağı rahatlıkla belirtilebilir. Bu farklılık ise hile kastıyla ticari, ekonomik veya vergisel avantaj elde etme amacıyla yaratılır ise muhasebe hilesinden bahsedilebilecektir.

¹¹³ 1 Sıra No'lu MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı.

¹¹⁴ Aras, **a.g.e.**, s. 9.

¹¹⁵ Kastın ve aldatıcılık kabiliyetinin varlığı kabul edilmiştir.

¹¹⁶ (Çevrimiçi) https://personel.omu.edu.tr/docs/ders_dokumanlari/87_49773_1939.pptx, 08.08.2019.

¹¹⁷ “Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.” 1 Sıra No'lu MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, Tutarlılık Kavramı.

vii) Tam Açıklama İlkesi

Kavrama göre mali tablolar ve tablolarda yer almayan ama ilgili diğer finansal olaylar; bu tablolardan yararlanacak kullanıcıların tam anlamıyla şirket hakkında bilgi sahibi olabilmesini ve tabloların alınacak ekonomik kararlara elverişli bilgiler ihtiva etmesini sağlamalıdır¹¹⁸. Açıklanan durumun aksine bir örnek vermek gerekirse; normal amortisman uygulayan bir işletmede ilgili duran varlıklar net değeri ile bilançoda görünecek fakat birikmiş amortismanları bilanço dışı kalacaktır. Bu durum vergisel bir sonuç doğurmasa bile tablo kullanıcıları için bir eksiklik olacaktır¹¹⁹.

viii) İhtiyatlılık İlkesi

İşletmenin devamlılığını sağlamak amacına hizmet eden ihtiyatlılık kavramı, şirketin muhtemel gider ve zararlarına karşılık ayırması anlamına gelmektedir¹²⁰. Örnek olarak şüpheli hale gelen alacağa karşılık ayrılarak vergi matrahından bu karşılığı düşmek ihtiyatlılık kavramının vergi hukuku uygulamasına yansımadır ki bu sayede gider veya zararlar kesinleşmeden evvel işletmenin sonuç hesaplarına karşılık ayrılmak suretiyle eklenir¹²¹.

¹¹⁸ “Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.” 1 Sıra No’lu MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, Tam Açıklama Kavramı.

¹¹⁹ (Çevrimiçi) https://personel.omu.edu.tr/docs/ders_dokumanlari/87_49773_1939.pptx, 08.08.2019.

¹²⁰ “Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.” 1 Sıra No’lu MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, İhtiyatlılık Kavramı.

¹²¹ Aras, a.g.e., s. 11.

Öte yandan kavrama aykırı olarak hukuken şüpheli hale gelmemiş ticari alacak için hile kastıyla, aldatıcı nitelikte karşılık ayrılması durumunda muhasebe hilesinden söz edilebilecektir.¹²²

ix) Özün Önceliği İlkesi

Özün önceliği ilkesi, muhasebe kaydı yapılacak mali olayların şekli görünümünün ötesinde maddi, ekonomik gerçekliği dikkate alarak tasniflendirilmesidir¹²³. Örnek olarak vergi hukukuna göre şüpheli hâle gelmemiş bir alacağın tahsilindeki zorluklar sebebiyle ilgili alacak için karşılık ayrılabilir -fakat bu karşılık kanunen kabul edilmeyeceği için karşılığın mali kâra ilave edilmesi gerekir- ki bu durumun tam tersi de mümkündür¹²⁴. Bir başka örnek ise kural olarak görüldüğünde ödenen bir araç olan “çek”in; ileri tarihli yazılması (çeki vade konulması) halinde muhasebe kayıtlarında senet gibi işlem görmesi verilebilir¹²⁵.

Özün önceliği kavramına benzer ve de vergi hukukuna egemen olan “ekonomik yaklaşım ilkesi” ise VUK’un ispat alt başlıklı 3’üncü maddesinin B fıkrasında “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmüyle tanımlanmıştır ki iki kavram-ilke paralel düzenlemeler içermektedir¹²⁶. Ancak bir farkla, öyle ki muhasebe hukukuna ait bir ilke olan özün önceliği ilkesi işlemlerin biçimleri ile özleri arasında uyumun bulunmadığı hallerde özün dikkate alınarak muhasebeleştirilmenin yapılmasını ifade

¹²² Bu konuda gerçek olmayan kişiler adına alacak hesabı açılarak bu kişilerden olan ticari alacakların şüpheli hale gelmesinden bahisle karşılık ayrılması verilebilir. Aras, **a.g.e.**, s. 11.

¹²³ “*Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.*” 1 Sıra No’lu MSUGT, Muhasebenin Temel Kavramları, Özün Önceliği Kavramı; Aras, **a.g.e.**, s. 12-13

¹²⁴ Bu durum ise alacağın şüpheli ticari alacak olmak için gerekli şartları sağlasa bile alacaklı tarafından tahsili mümkün görünmekte olması sebebiyle şüpheli ticari alacak kaydı yapılmaması şeklinde ortaya çıkabilir (Aras, **a.g.e.**, s. 12; (Çevrimiçi) https://personel.omu.edu.tr/docs/ders_dokumanlari/87_49773_1939.pptx, 08.08.2019).

¹²⁵ Şerif Emre Gökçay, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları”, Yayınlanmış Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2017, s. 30.

¹²⁶ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, 2019, İstanbul, s. 69.

ederken¹²⁷; vergi hukukuna ait bir ilke olan ekonomik yaklaşım ilkesi ise “*vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukukî biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması*”¹²⁸’nı ifade etmektedir¹²⁹. Buna göre vergi doğurucu olayların irdelenmesi ve yorumunda ekonomik gerçeklerin ön plana alınmasını ifade eden ekonomik yaklaşım ilkesi¹²⁹ ile yapılacak muhasebe kaydında özün biçimle uyuşmadığı hallerde öze öncelik verilmesini ifade eden özün önceliği ilkesi birbirinden ayrılmaktadır.

Muhasebenin temel kavramları BDDK ve SPK tebliğlerinde de sektörün özellikleri dikkate alınmak üzere bankacılık ve sermaye piyasasında özel olarak düzenlenmiştir ki çalışma konusun kapsamı nedeniyle bahsedilen tebliğlerdeki ilkelere değinilmeyecektir¹³⁰.

1.2.2.2 Muhasebe Politikaları

1 Sıra No’lu MSUGT’nin ikinci eki muhasebe politikalarının açıklanması hakkındadır. Muhasebe politikaları; mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmelerin kullandığı birtakım ilke, esas, gelenek, kural ve uygulamalar olarak tanımlanabilir¹³¹. Muhasebe politikalarının uygulanması sonucunda ilk bakışta muhasebenin temel ilkelerine aykırı görünen muhasebe kayıtları dahi gerçekte izlenen muhasebe politikasına uygun olması halinde temel ilkelere aykırılık teşkil etmeyecektir. Nitekim ilgili kayıt tebliğin izin verdiği muhasebe politikasının uygulanması sonucunda yapılmış olacaktır.

Buna örnek olarak mali tablolarda işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarından ayrılması halinde -örneğin KDV’ye konu bir alım-satım ilişkisinin bir sonraki ay muhasebeleştirilmesi gibi- bu durumların sebepleriyle birlikte mali tablolarda açıklanması verilebilir. Aynı şekilde kullanılan muhasebe politikalarının mali tablolarda doyurucu şekilde açıklanması ve yapılan muhasebe

¹²⁷ Şerif Emre Gökçay, **a.g.e.**, s. 30.

¹²⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 28-29.

¹²⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 29.

¹³⁰ BDDK ve SPK tebliğleri ile belirlenen ilkeler için bkz. Nalan Altıntaş, **a.g.e.**, s. 181-182.

¹³¹ Türkiye Muhasebe Standardı 8 (TMS 8) Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, madde 5.

işlemleriyle bütünlük oluşturmaları da gereklidir. Buna örnek olarak işletmeye alınan bir taşıtın-gayrimenkulün amortisman usulünün seçilmesi ve açıklanması verilebilir.

Ancak unutulmamalıdır ki MSUGT Sıra No:1’de açıklandığı üzere Tebliğ kapsamında yer alan işletmeler muhasebe sistemini tebliğe uygun yürütmek zorunda oldukları gibi vergiye esas olan kârın (mali kârın) tespiti için VUK’taki hükümlere de uyması gerekmektedir. Bir başka deyişle işletmelerin tebliğe uygun olarak düzenleyecekleri mali tabloların tekliği sabit olup, işletmeler bu mali tablolardan hareketle ayrıca mali kârın hesaplanması için vergi hükümlerince hesaplama ve düzenlemeleri de yapmak zorundadır (1 Sıra No’lu MSUGT, 5).

Görüleceği üzere muhasebe politikalarının açıklanması mali tabloların ve muhasebe sisteminin düzenli işlemesi için alınan bir önlem niteliğindedir ki bu durum mali tablolarda yapılabilecek hesap ve muhasebe hilelerini de engelleme niteliğini haizdir.

1.2.2.3 Mali Tablolar

1 Sıra No’lu MSUGT’nin 3’üncü ve 4’üncü ekinde mali tabloların ilkeleri, düzenlenmesi ve sunulmasına yer verilmiştir. Buna göre mali tablolar¹³² kısaca işletmelerin mevcut finansal durumunu ve faaliyet geçmişini gösteren muhasebe sistemi araçları şeklinde tanımlanabilir¹³³.

Mali tablolar işletmenin karar vericileri ve ortakları tarafından, kullanıldıkları gibi işletmenin finansal yardım alması durumunda (kredi vb.) bankalar tarafından da kullanılmaktadır. Mali tablolarda yapılacak her türden hesap ve muhasebe hilesinin tablolardan yararlanan özneleri (kullanıcıları) yanıltabileceğinden mali tabloların vergi boyutu öncesinde kamuyu ciddi derecede ilgilendiren bir boyutu daha

¹³² Yukarıda açıklandığı üzere mali tablolar ile finansal tabloların eş anlamlı olduğu, mevzuat da göz önüne alındığında mali tablolardan kastın TMS’ye göre düzenlenmiş finansal tablolar olduğu açıktır. Öte yandan işletmelerin muhasebe standartları gereği tutması gereken mali tabloların mali analize tabi tutulduğunu ve bu esnada ilgili tabloların mali tablo ismiyle zikredildiği söylenebilir ve de mali analiz de her zaman vergi boyutunu taşımak zorunda değildir ki mali analizi her daim vergi inceleme elemanları yapmamaktadır.

¹³³ Esra Türkkan Uludağ, “Stok Değerleme Yöntemlerinin Mali Tablolara Etkisi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2019, s. 26, 30; Yusuf Keleş, “Dönem Sonunda Düzenlenmesi Gereken Mali Tablolar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 232, 2000, s. 241.

mevcuttur. Bir başka deyişle vergi incelemesinde yararlanılan, bir muhasebe aracı olan mali tabloların vergi ziyaının¹³⁴ tespiti için kullanılmasının yanında vergi boyutunun öncesinde gelen ve kamuyu ilgilendirir bambaşka bir boyutu daha vardır.

Mali tabloların vergi boyutunun ötesinde kamuyu ilgilendirir boyutu özellikle muhasebenin temel ilkelerinden tarafsızlık ilkesi ile ilişkili olabilecek olan mali tabloların işletmelerin mali durumlarını tam doğrulukla göstermesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Öyle ki tarafsızlık ilkesi gereğince mali tablolar belirli bir tarafın menfaatlerine uygun olup olmadığına bakılmaksızın sadece gerçeği yansıtacak şekilde düzenlenmelidir. Bu sebeple mali tabloların gerçeğe aykırı ve işletmeyi olduğundan daha kârlı biçimde gösterecek şekilde düzenlendiği hallerde işletmenin ilişkili olduğu diğer ekonomik aktörler tarafsızlık ilkesine aykırı düzenlenen mali tablolar ile yanıltılmış olacaktır¹³⁵.

Mali tablolar temel ve ek mali tablo olmak üzere iki gruba ayrılır. Bilanço ve gelir tablosu temel mali tabloları; satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ise ek mali tabloları oluşturmaktadır¹³⁶. MSUGT’ye göre bilanço “...bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladığı kaynakları gösteren mali tablo....”, olarak tanımlanmışken gelir tablosu ise “...işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını...” gösterir tablo olarak ifade edilmiştir¹³⁷. Bir başka ifadeyle şirketin mali durumunu

¹³⁴ VUK m. 341’de tanımlanan vergi ziyaı “mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesidir”. Vergi ceza hukukuna göre hesap ve muhasebe hilesi suçunun gerçekleşmesi için vergi ziyaı gerekmemekte olup, mali tabloların vergi kanunlarınca tutulan bir defter olmadığı açıktır. Bu sebeple hesap ve muhasebe hilesi fiilinin tespiti için mali tablolar ancak ilgili defterde yapılan kayıtları belirtmesi bakımından suçun konusunu oluşturabilir. Diğer yandan vergi ziyaı VUK anlamında kabahati oluşturacaktır ki bu kabahat verginin ziyaa uğraması neticesinin arandığı neticeli bir kabahattir (Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, 10. Baskı, 2019, Bursa, s. 254).

¹³⁵ Örneğin mali tablosu gerçeğe aykırı şekilde düzenlenen bir işletmenin iflas etmesi halinde ise işletmeyle ilişkili diğer ekonomik aktörler ciddi şekilde etkilenebilir ve vergi ziyaının ötesinde toplumsal, ekonomik sonuçlar doğabilir.

¹³⁶ MSUGT Sıra No:1’de muhasebe usul ve esaslarını düzenleyen III numaralı Mali Tablolar İlkeleri

¹³⁷ Vergi Usul Kanunu’nun 192’nci maddesinde ise bilanço “envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hulasası” şeklinde ifade edilmiştir.

gösterir mali tabloya bilanço, şirketin faaliyet sonuçlarını gösterir mali tabloya ise gelir tablosu denilmektedir¹³⁸.

Bu noktada TFRS ve BOBİ FRS ile hazırlanan tabloların esasında TTK uyarınca işletmelerin-şirketlerin genel kuruluna sunulmak üzere hazırlanacak finansal tablolar için esas alınacak finansal raporlama çerçevesi olduğuna değinmek gerekir. Öte yandan bağımsız denetime tabi olmayan bir işletme ise mali tablolarını MSUGT'ye göre hazırlamaktadır¹³⁹. Fakat işletmelerin yaptığı birtakım giderler vergi kanunlarınca kabul edilmeyen gider olarak, aynı şekilde işletmenin elde ettiği birtakım gelirler de vergiden istisna edilen kazançları teşkil etmektedir. O halde ticari kâr ile mali kâr birbirinden farklılaşacaktır. Bu farklılıktan ise belirli hileli işlemlerle yararlanılarak çeşitli ekonomik menfaatler el etme uğruna muhasebe hilesi yapılabilecektir. Birbirinden farklı olan ticari ve mali kârın hesabı ise iki ayrı mali tablo oluşturulmadan¹⁴⁰ esas olarak tek bir mali tablo hazırlanarak ve vergi beyannamesinin yanında 4 Sıra No'lu MSUGT'de belirtildiği üzere sunulacak bildirim ile yapılacaktır (4 Sıra No'lu MSUGT, A bölümü).

Bu noktada işletmelerin ekonomik şartlarını ve mükellefin ödeyeceği vergi miktarını gösteren temel mali tablolardan olan bilançonun TTK'ya göre düzenlenen ticari ve VUK hükümlerine göre oluşturulan mali olmak üzere iki farklı türü bulunduğu, bu ayrımın gerekçesi ise temelde ticari ilişkilerde muhasebeleştirilen giderler ve bu giderleri belirleme yönteminde daha geniş serbesti tanınması ancak devletin vergi alacağının korunduğu devlet-vergi ödevlisi ilişkisinde ödenecek verginin hesaplanmasında bahsi geçen muhasebeleştirilecek kalemlerin kabulünde daha sıkı bir yaklaşım olmasının oluşturduğu belirtilebilir. Nitekim ticari ve mali bilançonun düzenlenmesinde; değerlendirme, kabul edilmeyen giderler, vergiden istisna

¹³⁸ Ercan Alptürk, "Bilanço Oyunları ve Muhasebe Hileleri", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S. 233, 2007, s. 27.

¹³⁹ Yukarıda belirtildiği üzere Türk Ticaret Kanunu'na tabi olan kişilere ait işletmeler Türkiye Muhasebe Standartları'na göre muhasebe işlemlerini yürütmekle yükümlüdürler.

¹⁴⁰ 1 Sıra No'lu MSUGT'de tek bir mali tablo hazırlanacağı açıkça düzenlenmiştir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'na göre de tek bir mali tablo hazırlanması yeterli olmaktadır.

edilen kazanç ve iratlar, amortisman, karşılıklar ve değer artışları yönünden farklılıklar bulunmaktadır¹⁴¹.

İki bilanço yahut düzenlenen tek bir bilanço sonucunda hesaplanan iki kâr türünün birbirinden farklı tespit olunması ise korunmak istenen menfaatlerle açıklanabilir. Öyle ki bir tarafta vergi kaçırılmaması ilk amacına uygun olarak seçim serbestisinin sınırlı olarak düzenlendiği mali tabloya ilişkin VUK hükümleri, diğer tarafta ise işletme alacaklıları ve ortaklarının korunması için işletmenin olduğundan değerli hesaplanmaması amacıyla belirlenmiş TMS hükümleri bulunmaktadır¹⁴².

Mali ve ticari bilançonun birbirinden temel farklılıkları göz önünde bulundurularak; ticari bilanço, şirketin ticaret hukuku hükümleri serbestisince düzenlediği ve şirketin yıl sonundaki ekonomik durumunu gösterir bilanço olup, mali bilanço ise temel olarak VUK hükümlerinin ağırlıkta olduğu vergi hukuku hükümlerince düzenlenen ve şirketin yıl sonundaki mali yükümlülüklerinin (vergiye esas matrahın belirlenmesi ile) tespit olunduğu bilanço şeklinde tanımlanabilir¹⁴³.

Sonuç olarak vergi borcunun tam olarak tespit edilebilmesini sağlamak amacıyla farklılaştırıldığı düşünülebilecek mali ve ticari bilanço temel alınarak; mali tabloların usulüne uygun ve tam olarak düzenlenmesi yukarıda açıklanan sebepler nedeniyle elzemdir ki muhasebe sisteminde yer alan yaptırımlarla da bu husus desteklenmektedir¹⁴⁴. Öte yandan mali tablolar vergi hukukunda da önem teşkil etmektedir. Temel mali tablolar yanında ek mali tablolar da mükelleflerin alışlarını, satışlarını, nakit akışını takip ederek defterlerdeki kayıtların bilanço ve gelir tablosuna tam şekilde aktarılıp aktarılmadığını ve mali kârın doğru hesaplanıp

¹⁴¹ Detayları farklılaşmış olsa da mali-ticari kâr hesabının genel hatları ile benzer şekilde yürütülmesi sebebiyle konu hakkında temel bir eser için bkz. Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj) : Açıklama, En Son Yargı Kararları, Eleştiri, Kavramlar**, Doğu Matbaası, 1975, Ankara.

¹⁴² Fırat Güçlü, “UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, C:59, S:2, 2009, s. 271-272.

¹⁴³ Erdem Ateşgaoğlu, **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kâr Payı Dağıtımı**, On İki Levha Yayınları, 2012, İstanbul, s. 49; Bahir Mazhar Erüreten, **Anonim Şirket ve Davaları**, Grafik Sanatlar Matbaacılık, 1988, İstanbul, s. 510.

¹⁴⁴ VUK’un 352 (genel usulsüzlük kabahati), 353 (özel usulsüzlük kabahati) ve 359 ‘uncu (vergi kaçakçılığı suçu) maddeleri ile TTK’nın 562’nci maddelerinde düzenlenen kabahat ve suçlar.

hesaplanmadığını tespit etmek için kullanılabilmektedir (8 Sıra No'lu MSUGT). Bu konuda son olarak ileride daha detaylı bahsedileceği üzere mali tablolarda yapılabilecek hilelerin -ilgili tabloların vergi kanunlarına göre tutulan muhasebe defterlerine çıkarılması halinde- vergi ceza hukuku anlamında hesap ve muhasebe hilesi suçunu teşkil edeceğine değinilebilir zira mali tablolarda yapılacak hileler, hesap ve muhasebe hilesinin düzenlendiği VUK madde 359'un konusundadır¹⁴⁵.

1.2.3 Defter Tutma Ödevi ve Tutulması Gerekli Defterler

Yukarıda açıklandığı üzere işletmelerin defter tutması ve çift taraflı muhasebe sistemi ilkin ticari amaçlarla ekonomik hayata girmiştir.¹⁴⁶ Defterler ilk olarak ekonomik faaliyetlere ve işletmeye hakim olmanın sonucunda ticari hayatta rakiplerle rekabette avantaj elde edebilmek amacıyla tutulmaya başlansa ve geliştirilmeye devam edilmiş olsa da günümüzde muhasebe defterlerinin bir yükümlülük olarak belirli ekonomik öznelerce tutulması gerekmektedir. Bir başka deyişle ekonomik hayatın türettiği muhasebe defterleri, devletin ekonomik alanı kamu menfaatinin varlığı genel gerekçesiyle düzenlemesi sonucu çağdaş hukuk sistemlerinde ödev olarak yerini almıştır.

Günümüzde ise işletme muhasebesiyle ilgili tutulacak defterler gerek TTK'da gerekse VUK'ta belirlenmiştir. En azından tacirlerin ve vergi mükelleflerinin durumlarına göre asgaride tutması gereken muhasebe defterleri belirlenmiştir ki istenirse zorunlu olmayan diğer türde veya henüz isimlendirilmemiş yeni bir defterin de kanuni yükümlülüklerle çatışmadıkça tutulması mümkündür.

TTK'ya göre tutulması gereken defterler VUK'a göre tutulması gereken defterlere göre daha az sayıda olmakla birlikte yine VUK'ta bulunmayan bir defter türünün de TTK'da tutulması zorunlu kılınmamıştır¹⁴⁷. Öte yandan TTK genel

¹⁴⁵ Mali tabloların VUK madde 359/a(1) kapsamı dışında kalacağına dair bir görüş bulunsa da bu görüşün isabetsiz olduğunu düşünmekteyiz ki ilerleyen bölümde bu konu ayrıca tartışılacaktır. Bahsedilen görüş hakkında bkz. Akın Gencer Şentürk, Mustafa Alpaslan, "Vergi (Ceza) Hukuku Yönünden Bir Suç Olarak "Hesap ve Muhasebe Hilesi" (I)" **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S: 71, 2009, s. 281.

¹⁴⁶ Çift taraflı muhasebe sisteminin ortaya çıkış hakkında bkz. Bayazıtlı, Çelik, Gürdal, **a.g.e.**, s. 36 .

¹⁴⁷ Burada çalışma konusu sebebiyle ticari defterlerin ihtivası pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle -doğrudan- ilgili olmayan defterlerin bulunmadığı ve sadece şirket muhasebesiyle -doğrudan- ilgili defterlerin

itibariyle özel hukuk ilişkilerini düzenlediği için VUK'ta yer almayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi şirket muhasebesiyle -doğrudan- ilgili olmayan ve temelde özel hukuk kişilerinin menfaatlerini koruyan defterlerin tutulmasını da zorunlu kılmıştır.

Tutulacak defterlerden günlük defter, büyük defter ve envanter defteri temel nitelikte olup vergi ve ticaret hukuku mevzuatında yeknesak ve ortak olarak düzenlenmiş olsa da VUK ve TTK'nın ayrık amaçları doğrultusunda ambar defteri (VUK, 209) ve pay defteri (TTK, 594) gibi farklı yan defterler de belirlenen yükümlülere zorunlu tutulmuştur.

Esas itibariyle özel hukuk ilişkilerini düzenlemesi nedeniyle TTK'da yer alan ticari defterlerin tutulma zorunluluğu bakımından sayıca az olması da tutarlıdır. Öte yandan devletin vergi alacağının (ilk olarak eksik ikinci olarak ise fazla alınmamak üzere tam isabetle tespit edilmesini sağlamayı amaç edinen¹⁴⁸) VUK'ta ise kamu hukuku ilişkisi kapsamında belirlenen mükellef gruplarına göre tutulması zorunlu defterler farklı çeşit ve sayıda belirlenmiştir. Defterler hakkında yapılan düzenlemenin temel amacı ise, şüphesiz vergi alacağının tespitini kolaylaştırmak ve olası vergi kaçırma teşebbüslerini engellemektir¹⁴⁹. Buna dayanak olarak defter tutmada maksadı düzenleyen VUK madde 171 örnek verebilir¹⁵⁰.

bulunduğu kapsamda daraltılmıştır. Buradan itibaren aksi açıklanmadıkça Ticaret Kanunu'na göre ticari defter terimiyle sadece şirket muhasebesiyle -doğrudan- ilgili defterler kastedilecektir.

¹⁴⁸ Bu noktada tez boyunca tekrar ele alınacak olan bir hususa değinmek gerekirse; VUK ile verginin az veya çok değil de tam isabetli alınması amacının verginin esas olarak gerçekte olduğundan az alınmasının mı yoksa çok alınmasının mı önüne geçmeye çalıştığı sorulabilir.

Sorunun cevabı ise Kanun'un bu konudaki amacının basamaklar halinde değerlendirilmesinde gizlidir. Öyle ki Kanun'un tartışma konusu bakımından ilk amacı (ilk basamak) devlet gücüne dayanarak alınacak vergilerin eksik toplanmamasıdır. Zira vergi tahsilatında karşılaşılabilecek ilk sorun verginin eksik toplanması olup ancak verginin isabetle toplanmasından sonra fazla toplanması hali mevcut olabilecektir. O halde ilk amaç verginin eksik toplanmaması, ikinci amaç (ikinci basamak) ise verginin tam isabetle toplanarak fazla toplanmamasıdır diyebiliriz.

¹⁴⁹ Burada vergi ziyaa uğratma teşebbüsü temel amaç olarak verilmiş olup verginin tam hesaplanması amacı bilinçli olarak zikredilmemiştir çünkü mükelleflerin vergiyi az ödemeye çalışması aynı mükellefin yanlış hesaplayarak fazla vergi ödemesine göre gerçekleşmesi çok daha yüksek ihtimalli bir olasılıktır.

¹⁵⁰ “Maksat” başlıklı 171’inci maddeye göre zorunlu defterler;

- “1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etme;

Kanun'un tutulmasını zorunlu kıldığı defterlerin tutulma amaçları açık bir şekilde korunmak istenen mali düzeni ifade etmektedir. Pek tabii burada ekonomik hayatın düzenliliği korunmak istense dahi temel amaç vergileri isabetle toplamaktır.

1.2.4 Vergi Usul Kanunu'na Göre Hesap ve Muhasebe Kayıtlarının Yapılacağı Tutulması Zorunlu Defterler

Hesap ve muhasebe hilesi suçunun konusunu vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan muhasebe defterleri oluşturmaktadır. Muhasebe kayıtlarının yapılacağı ilgili defterler ise esas olarak VUK'ta düzenlenmiştir. Bu sebeple konunun VUK'a göre tutulması gerekli defterlerin irdelenmesi gerekecektir.

i) Yevmiye Defteri

Günlük defter olarak da isimlendirilen yevmiye defteri VUK'un 183'üncü maddesinde “...*kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defter...*”olarak tanımlanmıştır. Günlük defterin başka bir tanımı da; muhasebe kaydı gereken her türlü ekonomik değer taşıyan işlemin ilk kaydının yapıldığı ve devamında büyük deftere aktarılacak bilgilerin işlendiği, finansal ve mali tabloların oluşturulmasının ilk aşamasını oluşturan işletmenin esas kayıtlarının yapıldığı defter şeklinde de yapılabilir¹⁵¹.

ii) Defter-i Kebir

Büyük defter olarak da bilinen defter-i kebir VUK'un 184'üncü maddesinde “...*yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defter...*” şeklinde tanımlanmıştır. Büyük defterin bir başka tanımı da; günlük deftere düşülen kayıtların bilgilerin ilgili hesaplara aktarılmasını ve adeta ikinci bir kontrol mekanizması

3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etme;

4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etme ve inceleme;

5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etme ve incelemek” amaçlarını gerçekleştirebilmek için tutulmaktadır. (VUK, 171)

¹⁵¹ Bayazıtlı, Çelik, Gürdal, **a.g.e.**, s. 64 ve Aras, **a.g.e.**, s. 36.

sağlayarak her bir hesap türünün -kaleminin- izlenmesini ve mali tabloların oluşturulmasını sağlayan defter türü şeklinde yapılabilir.

iii) Envanter Defteri

Envanter defteri VUK'un sırasıyla 185 ve 186'ncı maddelerinde düzenlenmiştir. "Envanter çıkarmak" başlıklı 186'ncı maddeye göre envanterin tanımı; bilanço¹⁵² günündeki işletmenin iktisadi kıymetlerinden olan mevcutlarını, alacak ve borçlarını sayma, ölçme, tartma ve değerlendirme işlemleriyle kesin surette müfredatlı olarak tespit etmektir. "Envanter defteri ve bilanço günü" başlıklı 185'inci maddesi ise 186'ncı maddeye göre tespit olunan envanter ve çıkarılan bilançonun her dönem açılış ve kapanış tarihlerinde envanter defterine kaydedileceğini düzenlemiştir (VUK, 185-186).

iv) Amortisman Defteri

VUK'ta amortismanın tam olarak bir tanımı yapılmamıştır. Buna mukabil Kanun'un 313'üncü maddesinden yola çıkarak amortisman; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranma, aşınma gibi kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlerin kullanım süresi boyunca yıldan yıla değerlerinin azaltılarak yok edilmesi olarak tanımlanabilir¹⁵³.

Amortisman kayıtları ise VUK madde 189'a göre amortismanla başladığı tarihten itibaren her yıl için ayrıca gösterilmek şartıyla; envanter defterinin ayrı bir yerine, ayrı bir amortisman defterine ya da amortisman listelerine yapılabilecektir (VUK, 189)¹⁵⁴.

v) İşletme Hesabı Defteri

¹⁵² Kanun'un 192'nci maddesine göre bilanço envanterde gösterilen kıymetlerin sınıflandırılması ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla düzenlenmiş özeti şeklinde tanımlanmaktadır.

¹⁵³ İrfan, Barlass, **Türk Vergi Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar**, 1. bs., İstanbul, 2011, s.6.

¹⁵⁴ Bir detay olarak, amortisman kayıtlarının ayrı bir amortisman defteri ya da listelerinde tutulması halinde bu kayıtların da envanter kaydı hükmünde olduğu nitekim bu kayıtların envanter defterine toplu olarak da geçirilebildiği verilebilir (VUK, 189).

Amortisman çeşitleri ise mali tabloların anlatıldığı bölümde açıklandığı için burada tekrar detaylandırılmayacaktır.

İşletme hesabı defterinin esas özelliği VUK uyarınca 2'nci sınıf tacir¹⁵⁵ olarak nitelendirilen işletme sahiplerinin muhasebe kayıtları için getirilmiş bir kolaylık olmasıdır (VUK, 194).

İşletme hesabı defterinin sol kısmını işletme ile ilgili yapılan tüm masrafların giderler, sağ kısmını ise işletme faaliyeti sonucunda elde edilen tüm hasılat oluşturmaktadır. Bu defter işletme için bir nevi kolaylık olduğu kadar işletmenin birtakım avantajlardan mahrum kalmasına da neden olmaktadır. Örneğin amortisman kayıtları bu deftere yapılamamaktadır (VUK, 194).

vi) Diğer Defterler

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş diğer defterler;

- İmalat defteri (VUK, 199),
- Banka ve sigorta muameleleri defteri (VUK, 204),
- Damga vergisi defteri (VUK, 205),
- Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri (VUK, 207),
- Ambar defteri (VUK, 209),
- Serbest meslek kazanç defteri (VUK, 210),
- Noterlerin ve borsa acentelerinin resmi defteri (VUK, 212),
- Çiftçi işletme defteri (VUK, 213),
- E-Defterler, şeklinde sıralanabilir.

Son olarak ise günümüzde gelişen teknoloji ile birlikte artık muhasebe defterlerinin elektronik olarak da tutulmaya başlaması sebebiyle bu konunun aydınlatılması gerekmektedir. Buna göre bir defterin elektronik olarak tutulması ile fiziki ortamda tutulması arasında muhasebe ve vergi hukuku bakımından farklılık olmayacağı, her iki ortamda yapılacak muhasebe işlemlerinin de muhasebe kaydı sayılacağı ve muhasebe işlemleri vasıtasıyla aynen fiziki defterlerde olduğu gibi e-defterlerde de muhasebe hileleri yapılabileceğinden bahsedebilir.

¹⁵⁵ Ekonomik faaliyeti VUK madde 176'da belirlenen ticari hadleri aşmayan tacirler ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Bakanlık tarafından müsaade edilenler VUK anlamında II. sınıf tacir olarak kabul edilecektir (VUK, 178).

Elektronik ortamdaki kayıtlar, belgeler ve defterler ise VUK mükerrer madde 242’de tanımlanmıştır. Buna göre e-kayıt; e-defter ve e-belgelere işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade etmektedir. E-Defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK’a göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtların bütünüdür. E-Belge ise aynı e-defter gibi şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK’a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtların bütünüdür (VUK, 242/2-1,2,3).

Tanımlardan yola çıkarak e-belge ve e-defterin, e-kayıtlardan oluştuğu belirtilebilir ki bu noktada VUK madde 359’da düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun konusu olan defterlerin de kayıtlardan oluştuğu yaklaşımı türetilir.

Maddenin son paragrafında ise konu hakkında Bakanlığa geniş düzenleme yetkisi verildiği görülmektedir ki Bakanlığa verilen geniş yetkilerin yasalarca düzenlenmesi gerektiği ayrıca ifade edilmelidir¹⁵⁶. Bu kapsamda “*tüm tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temin edilmesi ve elektronik belge uygulamalarında bütünlüğün sağlanması amacıyla*” 509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği Bakanlık tarafından hazırlanmış ve Resmi Gazete’de yayımlanmıştır¹⁵⁷. Söz konusu Tebliğ ile hali hazırda yoğunlaşmaya başlayan e-muhasebe uygulamalarının büyük ölçüde elektronik kayıt sistemine doğru yol alacağı neredeyse kesinleşmiştir. Öyle ki e-muhasebe uygulamalarına dair kurallar ilk defa tek bir metinde toplanmış ve mükelleflerin önemli bir çoğunluğunu teşkil eden kısmına e-muhasebe uygulaması (e-defter, e-belge, e-arşiv...) zorunlu hale getirilmiştir. E-muhasebe uygulamalarına geçişin gelecekte daha da yoğunlaşması sonucunda belki bir gün fiziki defter ve belge dahi düzenlenmediği bir muhasebe uygulamasının olması hiç de şaşırtıcı olmasa gerekir. Bu geleceğin ne kadar günümüzden ne kadar uzakta olduğu ayrı bir konu olsa da ister elektronik ister fiziki olsun muhasebe uygulamasının teorik olarak aynı temeller üzerine kurulu olması gereği “hesap ve muhasebe hilesi”ne ilişkin temel prensiplerde bir değişiklik olmayacaktır.

¹⁵⁶ Esra Ekmekci, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları, 2003, İstanbul, 2003, s. 108.

¹⁵⁷ Bkz. 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete.

2 HİLE KAVRAMI

2.1 Genel Olarak

Hile kavramı TDK Sözlüğü'ne göre “*Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika.*” ve “*çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma...*” şeklinde tanımlanmıştır. Roma hukukundan bu yana hukuk sistemi içinde yer alan hile Roma Dönemi'nde de zarar verme amacıyla karşı tarafı aldatmak olarak tanımlanmıştır¹⁵⁸.

Tanımlara bakıldığında zaman hile; fail için kendisine bir çıkar sağlamak için türlü oyunlarla karşı tarafı yanıltmak şeklinde tanımlanabilir¹⁵⁹. Tanımlardan hareketle hilenin; karşı tarafı bilinçli olarak yanıltma ve bundan çıkar sağlama olarak iki ayrı unsurdan oluştuğu tespit edilebilmektedir. Bize göre bu iki unsur ileride detaylıca açıklanacak aldatma kabiliyeti ile zarar verme imkân ve ihtimalinin ilk nüvesidir.

2.2 Türk Medeni Hukukunda Hile Kavramı

Özel hukuktaki hile tanımı için 6098 sayılı Türk Medeni Kanunu'ndan yararlanılabilir. Kanun'un aldatma başlıklı 36'ncı maddesi tam olarak kavram olan hileyi değil hilenin oluş sürecini yani aldatmayı düzenlemektedir. Maddeye göre bir sözleşme, taraflardan birinin diğerini esaslı şekilde yanıltacak şekilde aldatması sonucunda yapılmışsa yanıltan taraf sözleşmeyle bağlı olmayacaktır (TMK, 36). Kanun'a göre aldatmanın varlığı halinde sözleşmenin geçersiz olacaktır. Maddede açıkça yazmasa da aldatmada kast unsurunun olması gerektiği açıktır¹⁶⁰.

¹⁵⁸ İsa Başbüyük, “Dolandırıcılık Suçunda Hile Unsuru”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2019, s. 3; S. Bengi Sayın Korkmaz, “Roma Hukuku'nda Hile (Dolus) Kavramı”, **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C: 7, S: 2, 2017, s. 427.

Hile (*dolus*), Roma Hukuku'na göre aynı zamanda bir haksız fiildir. Öyle ki bir haksız fiil olan hileden zarar gören kişinin açabileceği dava *actio doli* olarak tanımlanmıştır. Sayın Korkmaz, **a.g.e.**, s. 428,431.

¹⁵⁹ Saban'a göre hile terimi aldatan (fail), aldatılan (mağdur) ve de gerçekleştirilen hileli bir işlem veya eylemi işaret etmektedir. Nihal, Saban, “Bir Analiz: Türk Hukukunda Hilenin Unsurları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S:31, 2006, s. 59.

¹⁶⁰ Yeliz Şahin, “Defter ve Kayıtlarda Yapılan Hesap ve Muhasebe Hileleri Nelerdir? Neler Değildir?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 182, 2019, s. 61.

2.3 Türk Ceza Hukukunda Hile Kavramı

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda hile kavramı tanımlanmamıştır fakat ilgili maddelerde fiilin hile ile işlenmesi, cezanın temel veya nitelikli hâllerinde düzenlenmiştir. Öyle ki hilenin kendisi bizatihi bir suç olarak düzenlenmemekte fakat belirlenen suçların maddi unsuru olabilmektedir. Örnek olarak dolandırıcılık başlıklı 157’nci maddede suç, temel haliyle “*hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak, kendisine veya başkasına bir yarar sağlamak*” şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre dolandırıcılık suçunun oluşması için; bir kimsenin kasten hileli davranışlarla aldatılması, aldatma fiilinin mağdur veya bir başkasının zararına neden olması ve nihayet kendisi ya da başkasının yararına bir sonuç doğurması gerekmektedir.

Bununla beraber hile, ceza hukuku doktrinde sahteciliğin tanımında da kullanılmaktadır. Sahtecilik ise “*gerçeğin hileli şekilde değiştirilmesi*”, “*gerçeğin tahrif edilerek olduğundan farklı gösterilmesi*” şeklinde tanımlanmaktadır¹⁶¹. Hile de sahteciliğin ayrılmaz bir ögesi¹⁶² olduğuna göre hileyi; gerçeğin aldatıcı şekilde gizlenerek değiştirilmesi olarak tanımlamak mümkündür¹⁶³.

O halde hilenin genel tanımından da yola çıkarak ceza hukukuna göre hile kavramı; fail tarafından mağdura karşı işlenen suçlarda mağduru aldatma kastıyla yaptığı yerine göre birtakım oyun, dolap, alavere dalavere ile gerçeğin gizlenmek suretiyle yanıltıcı biçimde değiştirilmesi şeklinde tanımlanabilir.

¹⁶¹ Ahmet Gökçen, **Belgede Sahtecilik Suçları (m. 204-212)**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.12, 116.

¹⁶² M. Yasin Aslan, “Türk Ceza Kanunu’ndaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2015/2, s. 159.

¹⁶³ Gerçeğin aldatıcı şekilde değiştirilmesinin kapsamında ise bizce aynı zamanda gerçeğin gizlenmesi de mevcuttur (Osman Selim Kocahanoğlu, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, 2. Baskı, Yaylacılık Matbaası, 1983, İstanbul, s. 174). Öyle ki bir şekilde gerçeğin üzeri aldatıcı görünüş ile örtülmektedir. Bu konuda muhasebe hilesinin bir unsurunun da gizleme olması örnek verilebilir. Bkz. Şeker, **a.g.e.**, s. 108; Erdem Ateşgaoğlu, “Şirketlerin Defterlerindeki ve Kayıtlarındaki Hesap ve Muhasebe Hileleri Nedeniyle Yöneticilerin Vergisel ve Cezai Sorumlulukları”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 14, S: 2, 2015, s. 17, 21; Çetin Kıvıncı, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Muhasebe Hilesiyle İlgili Düzenlemeye İlişkin Değerlendirme ve Öneri”, **Yaklaşım**, S: 234, 2012, s. 39; Ekrem Işık, “Bir Vergi Kaçakçılık Suçu: Hesap ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 252, 2009, s. 18.

Yargı içtihadında ise hile özellikle TCK'nın 157 ile 159'uncu maddeleri arasında düzenlenen dolandırıcılık suçu ile ilişkili olarak açıklanmaktadır. Yargıtay'ın yakın tarihli bir kararında hilenin nitelikli bir yalan olduğu, failin sergilediği ustaca olması gereken hileli davranış ile mağdurun yanılgıya düşürülmesi ve nihayetinde hileyle yanıltma sonucunda sanık veya bir başkasına menfaat temin edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte hilenin aldatıcılık niteliğinin de olay temelinde değerlendirilmesi gerektiği aynı kararda ifade edilmiştir¹⁶⁴. Bahsi geçen kararın hile hakkında değindiği noktalar; her ne kadar hesap ve muhasebe hilesi suçu hakkında olmayıp dolandırıcılık suçuyla ilgili olsa dahi her iki suçta da var olan aldatma kastının gerçekleştirilme yolunun hileli fiillerden geçmesi nedeniyle konu bakımından önemlidir.

Özellikle hilenin mağduru aldatabilme kabiliyeti ile zarar verme imkân ve ihtimalini haiz olması gerekmektedir. Bu iki unsur ise yazında sırasıyla “iğfal”¹⁶⁵ kabiliyeti”, “aldatma kabiliyeti”, “aldatma yeteneği” ile “ızzar kabiliyeti”, “zarar imkân ve ihtimali” “zarar olanak ve olasılığı” şeklinde tarif edilmektedir¹⁶⁶.

2.4 Türk Vergi Hukukunda Hile Kavramı

Türk vergi hukukunun temelini oluşturan ilk kanun 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. 1961 yılında ise 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ilga edilerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir. Her iki kanunda da vergi ceza sistemi ile hesap ve muhasebe hilesinin bulunduğu vergi suçları hakkında pek çok değişiklik¹⁶⁷ yapılmasına rağmen hilenin tanımı ne vergi kanunlarında ne de suçun düzenlendiği VUK'ta bulunmaktadır. O halde hilenin vergi kanunları bakımından anlamı hukukun diğer alanlarındakine benzer şekilde -hesap ve muhasebe hilesi kavramına değinmeden-; vergi kanunlarına göre yapılması gereken işlem ve eylemleri vergisel değeri olan haksız bir ekonomik menfaat elde etme uğruna aldatma kastıyla gerçekte olduğundan farklı göstermek şeklinde tanımlanabilir.

¹⁶⁴ Yarg. 15. CD. 2012/3254 E., 2014/486 sayılı Kararı.

¹⁶⁵ İğfal sözcüğünün Türkçe karşılığı ise aldatmadır. <https://www.sozluk.gov.tr/>.

¹⁶⁶ Gökçen, **a.g.e.**, s. 12,114, 132; M. Yasin Aslan, **a.g.e.**, s. 151.

¹⁶⁷ Konu hakkında detaylı bilgi ileride verilecek olup, 1949 tarihli VUK'ta değişiklik yapan 5815 sayılı ve 1961 tarihli VUK'ta değişiklik yapan ise 4008, 4108 ve 4369 sayılı kanunlardır.

Tanıma örnek olarak vergi kaçırmak isteyen mükellefin faaliyetinden elde ettiği geliri muhasebe defterine kaydetmesi gerekirken hiç kaydetmemesi verilebilir¹⁶⁸. Vergi beyannamesinde sadece gelir miktarının olduğundan az gösterilmesi ise vergi ceza hukukuna göre kaçakçılık suçunu teşkil etmeyip sadece vergi ziyai cezasını gerektirir bir durum olsa da ilgili örnek esasında; aldatma kastını açıklamak amacıyla ve Kanun'da hilenin tanımlanmaması nedeniyle hilenin tanımının hem ne kadar genişleyebileceğini hem de bu genişlemeyle beraber içinin boşaldığını göstermektedir¹⁶⁹. Öyle ki hilenin sınırları kanunla tam olarak belirlenmez ise yukarıdaki örneğin dahi muhasebe hilesi olduğu düşünülebilecektir ki bu da suç ve cezaların yasallığı ilkesine (AY, 38) aykırılık teşkil edecektir¹⁷⁰. Nitekim vergiyi ziyaa uğratsın ya da uğratmasın vergi ve muhasebe hukuku dâhilinde aldatıcı niteliğe ve zarar verme imkân ve ihtimaline sahip pek çok davranış tanımlanabilse de bunların bir kısmı hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun kapsamına girmediğinden ceza hukuku anlamında hileden bahsedilse dahi suç oluşmayabilecektir. Bunun sebebi ise hesap ve muhasebe hilesinin ancak defter ve kayıtlarda yapılabilmesi olduğu gibi “hile” sözcüğünün VUK’a göre en çok “hesap ve muhasebe hilesi yapma” suçuyla ilişkili olmasıdır. Öyle ki esasında muhasebe

¹⁶⁸ Beynamede gelir miktarının olduğundan az gösterilmesi vergi ceza hukukuna göre kaçakçılık suçu teşkil etmeyip sadece vergi ziyai cezasını gerektirir bir durum olsa da aldatma kastını açıklamak amacıyla ve Kanun'da hilenin tanımlanmaması nedeniyle hilenin tanımının içine hangi durumların girebileceği gösterilmek istendiği için bu -özellikle- bu örnek seçilmiştir. Ödenecek vergi miktarının beynamede olduğundan fazla gösterilmesi halinde de vergi ziyaa uğramayacağı gibi ileride açıklanacağı üzere beyannamelerin hesap ve muhasebe hilesi suçunun konusunu oluşturmadığından hile söz konusu olsa da ilgili suç işlenmemiş olacaktır.

¹⁶⁹ Benzer şekilde sadece vergi kanunlarına aykırı olarak muhasebe işlemi yapılması şeklinde tanımlandığı takdirde muhasebe hatası ile hilesinin de iç içe geçeceği belirtilmiştir ki bu sebeple hile kastı önem kazanmaktadır (Şeker, **a.g.e.**, s. 107).

¹⁷⁰ Ahmet Somuncu, Azize Esmeray, “Etik Çerçeve ve Muhasebe Hukuku Ve Vergi Hukukunun Hile Kavramına Bakışı Ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C. 20, Özel Sayı 2018, s. 314; Ahmet Tanç, “Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar Ve Hileli Finansal Raporlama: Vak`A Analizleri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2004, s. 23; Okay, **a.g.e.**, s. 59; Serap Açık, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C:16, S:3, 2012, s. 359.

sisteminin bir parçası olan tevsik edici belgelerde yapılan hileler bile en geniş anlamıyla birer muhasebe hilesidir¹⁷¹.

2.5 Türk Muhasebe Sistemi'nde Hile Kavramı

Temel olarak TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den oluşan Türkiye Muhasebe Standartları ile MSUGT/THP'den oluşan Türk Muhasebe Sistemi yukarıda açıklanmıştır. Fakat TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT/THP'de hile veya muhasebe hilesi kavramlarına yer verilmemiştir. Diğer yandan muhasebe hilesi Türkiye Denetim Standartları'nın (TDS) bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartları'nda (BDS) genel anlamıyla düzenlenmiştir. Öyle ki bağımsız denetim, hile ile yakından ilişkili olup varsa eğer hileyi ortaya çıkarma amacındadır¹⁷². Ayrıca muhasebe hilesi kavramına yakın bir şekilde "hile" kavramı KGK tarafından bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal raporları bakımından tanımlanmıştır. Bu tanımlama KGK'nın 660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrası c bendinden¹⁷³ aldığı yetkiyle yayınladığı TDS dâhilinde yer alan 240 sayılı Bağımsız Denetim Standardı'nda düzenlenmiştir¹⁷⁴.

¹⁷¹ Tanç, **a.g.e.**, s. 21-56; Açık, **a.g.e.**, s. 355-358; Hakan Gürsoy, "Muhasebe Hilesi", **Yaklaşım Dergisi**, S: 203, 2009, s. 145-147; Nuray Ergül, "Türkiye'de Hile ve Hile Denetimine Bakış Açısı", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 182, 2003, s. 120; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 305.

Yine muhasebe hilesini geniş yorumlayan bir yazı için bkz. Gülşen Özkan, Tevfik Nas, "Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu", **Vergi Dünyası**, S: 335, 2009, s.123.

¹⁷² 07/12/2017 tarih ve 30263 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan BDS 200, paragraf 11. Ayrıca bahsi geçen paragrafta denetçinin finansal tabloda hata veya hileden kaynaklı önemli yanlışlıkları tespit etmesinden bahsedilmektedir. Yani bağımsız denetimin esas amacı tablolarda önemli yanlışlıkların olup olmadığının tespitidir ki bu da ancak hata veya hile ile mümkün olabilir. Bu önemli yanlışlıkların varlığına dair bilgilendirici örnekler için bkz. 13/12/2017 tarih ve 30269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan BDS 315, Ek 2: "Önemli Yanlışlık" Risklerine İşaret Edebilecek Durum ve Olaylar".

¹⁷³ KHK'nın 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrası c bendi; "*Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.*"

¹⁷⁴ İlk olarak 2013 yılında yayımlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları başlıklı 240 sayılı Bağımsız Denetim Standardı; 2017 ve 2018 yıllarında eski standart mülga edilmek ve yenisi yayımlanmak yoluyla 2 kez değişikliğe uğramış ve güncel halini KGK'nın 06.06.2018 tarih ve 30443 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurul Kararı ile almıştır.

240 sayılı Bağımsız Denetim Standardı'nda hile kavramının tanımlanmasının ötesinde muhasebe hilesinin ayırt edici özelliklerine ve çalışma konusu bakımından önem taşıyan diğer hususlarına da değinilmiştir.

Sözü geçen Standart'ta hile; *“Yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemler.”* olarak tanımlanmıştır¹⁷⁵. Tanımda hilenin bir unsuru olduğu düşünülen “kast” kavramının kullanılmış olması da önemlidir. Kastın tanımı ise TCK'ya göre; suçun kanuni tanımındaki unsurlarını bilerek ve isteyerek gerçekleştirme iradesidir (TCK, 28/1).

Ayrıca Standart'ta hile geniş kapsamlı düzenlenmiş olsa da finansal tablolarda “önemli bir yanlışlığa sebep olmak” koşulu getirilerek hilenin kapsamı; hileli finansal raporlamadan ya da varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan kasıtlı yanlışlıklar olarak açıklanmıştır¹⁷⁶.

Standart'a göre hile yapmak için; hilenin tanımlandığı madde içeriğinde açıklanan eylemin, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olacağını bilerek ve isteyerek gerçekleştirme iradesine dayanması zorunludur¹⁷⁷. Bu irade ise haksız ve

¹⁷⁵ Standart'ın “Tanımlar” başlıklı 12'nci maddesinin (a) fıkrası.

¹⁷⁶ Standart'ın “Hilenin Ayırt Edici Özellikleri” başlıklı 3'üncü maddesi.

Ayrıca Standart'ın İngilizce metninden çevirisinde “misstatement” yerine “yanlışlık” teriminin tercih edildiği görülmektedir ((Çevrimiçi) <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>, 20.12.2019). Yanlışlık terimi ilk bakışta hata terimini çağrıştırdığı için, “yanlışlık” yerine “uygunsuzluk” teriminin kullanılabileceği düşünülebilir. Bununla birlikte her yanlışlığın hata ile meydana gelmesi gerekmeyip özellikle mali tablolarda önemli derecede gerçeğe aykırılıkların hile ile de meydana getirilebileceğinden hareketle gerçeğe aykırı durumun doğru değil kasıtlı veya hatalı şekilde yanlış yapılmış kayıtlar sebebiyle ortaya çıktığı ifade edilebilir. Bu sebeple de uygunsuzluk terimi gibi yanlışlık teriminin de gerçeğe aykırı olan hem kasıtlı hem de hatalı kayıtları karşıladığını düşünmekteyiz.

¹⁷⁷ Burada suç ve cezaların ancak kanunla konulabileceği ve Standart da bir kanun olmadığı için ilgili maddenin de suç tanımı yapmadığı itirazı yapılabilir olsa da; cümlelerin kurulma amacı hileyi tanımlayan maddeyi açıklamaktır. Bu noktada VUK 359 anlamında hilenin tanımı olarak kabul edilemeyecek olsa da VUK 353/6'da düzenlenen özel usulsüzlük cezasını gerektirir fiillerin de bir yönüyle muhasebe hilesinin genel çerçevesini çizdiği belirtilebilir. Sonuçta VUK'ta hesap ve muhasebe hilesi suçu düzenlenmişse de suçun unsuru olan hilenin tanımı yapılmamıştır.

yasalara aykırı bir menfaat elde etme amacıyla yapılan ve aldatma kabiliyetini haiz bir eylemle hayata geçirilmelidir¹⁷⁸.

Bu noktada bağımsız denetçinin görevlerinden birisinin de finansal tablolardaki hile veya hata kaynaklı önemli yanlışlıkları tespit etme ve değerlendirme olarak belirleyen BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı'nın hile kaynaklı önemli yanlışlıkların hata kaynaklı önemli yanlışlıklara kıyasla daha zor tespit edileceğini düzenlendiği ayrıca belirtilmelidir. Öyle ki bu durum Standart'ta *"Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlâli fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden daha yüksektir"* ifadesiyle kaleme alınmıştır¹⁷⁹.

İster hata ister hile kaynaklı olsun, önemli yanlışlıkların olmadığına dair makul bir güvence elde etmek bağımsız denetimin esas amaçlarından. Makul güvence ise önemli yanlışlıkların bulunmaması ile mümkündür. O halde muhasebe sisteminin usulüne uygun şekilde yürütülmesinin denetlendiği bağımsız denetimde; denetçinin belki de temel görevi hile veya hata kaynaklı önemli yanlışlıkları araştırmak ve var olmadıklarına dair makul bir güvence elde etmektir. Öte yandan söz konusu denetimin muhasebe düzenine aykırılığın resmi şekilde soruşturması olmadığına da belirtilmesi gerekir ki denetçi hiçbir zaman elindeki bilgilerin tamlığından emin olamaz. Nitekim yapılan muhasebe hilesi karmaşık ve organize şekilde gizlenmiş kayıtlardan oluşabilir ve bu da denetçiyi yanıltabilir. Buna rağmen denetçinin elindeki verilerle hilenin olmadığına dair makul güvence elde etmesi gerekmektedir¹⁸⁰.

¹⁷⁸ Bu noktada ceza hukuku doktrindeki; ızzar (zarar verebilme) ve iğfal (aldatabilme) kabiliyeti düşünülebiyecek olsa da bu konuya ileride ayrıca değinilecektir.

¹⁷⁹ Tanımdaki "kasıtlı ihmal" teriminin ise özensiz şekilde kullanıldığını düşünmekteyiz. Öyle ki ihmal temel anlamıyla özen göstermeme, savsaklama anlamına gelmektedir (TDK Sözlüğü). Diğer yandan ise Ceza hukukunda suça konu hareket icrai (müspet) bir davranışla gerçekleştirilebildiği gibi ihmalî (menfi) bir davranışla da gerçekleştirilebilmektedir (TCK, 83). Bu nedenle bir muhasebe kaydının bilinçli olarak hareketsiz kalınmak suretiyle yapılmamasını işaret etmeye çalışan "kasıtlı ihmal" teriminin daha özenli şekilde kaleme alınması gerektiğini düşünmekteyiz.

¹⁸⁰ BDS 200, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı'nın A49 hükmü.

Sonuç olarak hesap ve muhasebe hilesi suçunun tanımlanması için elzem olan hilenin tanımı mevzuattaki en yakın haliyle 240 sayılı Bağımsız Denetim Standardı'nda yapılmıştır. Anayasa'nın 38'inci maddesine göre ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri sadece kanunla düzenlenebileceği sınırlamasının kapsamına suçun maddi unsurlarının da ancak kanunla düzenlenebilecek olması dâhildir. Bu sebeple hesap ve muhasebe hilesi suçundaki hile kavramının ne ifade ettiği yönünde her ne kadar kıyas yapılamayacak olsa -ve bu sebeple ilgili norm bağlayıcı olmasa- bile hile kavramının ne ifade edebileceği açısından Standart'taki açıklamaların, mevzuatta muhasebe hilesini açıklayan tek metin olması sebebiyle yol gösterici olduğu ifade edilebilir.

3 MUHASEBE HİLESİNİN BENZER KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ

Muhasebe hilesi kavramının daha net şekilde açıklanabilmesi için benzer kavramlardan farklılıklarının ortaya çıkartılması, benzer kavramlardan ayırt edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda muhasebe hilesine benzeyen ve bu sebeple muhasebe hilesi ile karıştırılabilecek fakat niteliği ve doğurduğu hukuki sonuçları itibariyle muhasebe hilesinden farklı olan; vergiden kaçınma, peçeleme ve muvazaa ile muhasebe hatası kavramları incelenmelidir.

3.1 Vergiden Kaçınmadan Ayırt Edilmesi

Vergiden kaçınma, -adeta- vergi yasalarını dolanmadan hüküm içinde gezinmek şeklinde ifade edilebilecektir. Öyle ki vergiden kaçınmak yasalar tarafından tanınmış imkânların, yasa hükümlerinin kullanılması suretiyle vergi mükelleflerinin vergisel yüklerinin azaltması anlamına gelmektedir. Bir başka deyişle vergiden kaçınmak içinde “hile”yi barındırmamaktadır. Bu sebeple muhasebe hilesinin aksine vergiden kaçınmak yasal bir hak olduğu gibi bir vergi suçunu da teşkil etmemektedir¹⁸¹.

Vergiden kaçınma davranışına örnek olarak, azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayrılması verilebilir. Öyle ki işletme envanterine kayıtlı duran malların

¹⁸¹ Vergiden kaçınmanın, vergi suçlarını da kapsayan fakat her zaman yaptırıma bağlanmayan eylemleri teşkil ettiği hakkında bkz. Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 371.

faydalı ömürlerine göre her yıl değerlerinin bir kısmını tüketmektedir. Amortismanına tabi tutulacak duran malvarlığı normal amortismanına (VUK, 315) tabi tutulabileceği gibi gerekli şartları taşıması halinde azalan bakiyeler yöntemiyle de amortismanına (VUK, mükerrer 315) tabi tutulabilir. İşte bu ikinci yöntemin kullanılması halinde ise duran malın değeri ilk yıllarda daha fazla aşınmış olacak, bu sebeple giderle (normal amortisman yöntemine göre) artmış ve matrah da azalmış olacaktır. Görüleceği üzere yasal bir hakkın (yasaların izin verdiği imkanların) kullanılması yoluyla vergi matrahı azaltılmıştır ki bu vergiden kaçınmanın bir örneğidir.

Vergiden kaçınma ulusal boyutta olabileceği gibi uluslararası boyutta da olabilir. Örnek olarak birden çok ülkede üretimde bulunan bir şirketin içinde bulunduğu yılda gelen bir sipariş üzerine aynı ürünü üreten iki fabrikasından birinde söz siparişe konu ürünü üretilip alıcıya satması gerektiği ve şirketin o yıl için ödenecek vergi borcu çıkan fabrikada değil de yıl içinde zararda olan fabrikasında söz konusu ürünü üretilip satması verilebilir. Şirketin bu yönde tercih yapması ise bir tür vergi planlamasıdır, öyle ki yapılan satış faaliyetinin yıl içinde zararda olan fabrika üzerinden yapılması halinde söz konusu satış için diğer fabrika üzerinden yapılmasına kıyasla daha az vergi yüküyle karşılaşılacak veya hiç vergi ödenmeyecektir.

3.2 Peçeleme ve Muvazaadan Ayırt Edilmesi

Vergi hukukunda kanuna karşı hilenin bir örneğini teşkil eden peçeleme işlemi KANETİ, EKMEKÇİ, GÜNEŞ, KAŞIKCI'ya göre *“Olağan ve doğal olarak, vergi yasasının vergilendirme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemiyle ulaşılmaması gereken bir iktisadi sonucu elde etmek için, vergi yasasınca 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”*¹⁸² şeklinde, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER'e göre ise *“vergi yükümlüleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan*

¹⁸² Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, a.g.e., s. 70.

kullanımları dışında kötüye kullanarak, vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere ‘peçeleme sözleşmesi’ adı verilir.”¹⁸³ şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımlardan hareketle peçeleme faaliyetinin vergi yükünü hafifletme amacıyla gerçekleştiği, bu sonuca ulaşmak için de gerçekleştirilen hukuki işlemin özünün korunduğu fakat hukuki işlemin şeklinin vergi yükünün daha az olduğu bir başka kılıfa sokulduğu ifade edilebilir. Bir başka deyişle gerçekleştirilen hukuki işlemin özel hukuk kurallarından, şekil kalıplarından faydalanmak suretiyle daha az vergisel yük doğuracak bir başka hukuki işlem gibi gösterilmeye çalışılması peçelemedir. Öyle ki peçeleme özel hukuk düzenlemelerinin vergisel çıkar sağlamak amacıyla kötüye kullanılması yoluyla vergi yasalarının dolanılmasıdır¹⁸⁴.

Doktrinde örneği verilen en bilindik peçeleme örneği ise para faizsiz ev kirasız sözleşmesidir. Peçelemenin önemli bir özelliği ise özel hukukun karma sözleşme biçimlerinin kullanılarak gerçek ekonomik durumun (ilişkinin) gizlenmesi çabasıdır. Para faizsiz ev kirasız karma sözleşmesi sonucunda ise taraflar GVK madde 70,73 ve 75 kapsamında karşılıklı olarak parayla ölçülebilir menfaat temin etmiş ve elde etmiş oldukları için bu ilişkinin tespiti halinde vergi borcu doğacaktır¹⁸⁵. Bu sözleşme ile taraflar vergi ödemekten kaçınmak istemektedirler fakat bunu vergi hukuku normlarının izin verdiği kapsamda değil vergi hukuku normlarını dolanarak hukuka aykırı şekilde gerçekleştirmek istemektedirler.

Peçeleme aynı zamanda özel hukuktaki muvazaa kavramı ile de yakından ilişkilidir. Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu da gerçekleştirilen bir hukuki işlemin özel hukuk açısından geçersiz olmasının vergi hukuku açısından doğrudan etkili olmamasıdır. Nitekim konusu suç dahi olsa elde edilen gelir vergilendirilecektir (VUK, 9/2). Öyle ki vergi hukuku anlamında konu bakımından önem arz eden husus geçersiz olsa dahi işlemin ekonomik sonuçlarının doğup doğmadığı noktasındadır.

¹⁸³ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 30-31.

¹⁸⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 64.

¹⁸⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 29.

Buna göre işlem özel hukuk bakımından geçersiz bile olsa ekonomik sonuçlarını doğurması halinde vergisel sorumluluk doğabilecektir¹⁸⁶ .

Özel hukukta işlemin geçersiz olması muvazaadan da kaynaklanabilir. Muvazaa ve peçelemenin en büyük farklılığı hukuki işlemlerin geçerliliği noktasındadır. Buna göre muvazaa (görünürdeki işlem bakımından) hem vergi hukuku hem de özel hukukta geçersiz iken peçelemeye konu hukuki işle özel hukuk bakımından geçerli olsa bile vergi hukuku bakımından geçersiz olacaktır¹⁸⁷.

Muvazaa adi ve mevsuf muvazaa olmak üzere ikiye ayrılır. Buna göre muvazaa mevsuf nitelikli değil ise (muvazaalı işlemin altında gizlenmek istenen bir başka hukuki işlem yok ise) görünüşteki (muvazaalı) işlem ekonomik sonuçlarını doğurmamak kaydıyla vergilendirilmeyecektir. Mevsuf nitelikli muvazaa var ise gizlenmek istenen hukuki işlem ekonomik sonuçlarını doğurması kaydıyla vergilendirilecektir. Örneğin veraset ve intikal vergisine tabi olan bağışlamanın ölünceye kadar bakma sözleşmesi altında gizlenmesi bir mevsuf muvazaa örneğidir ve burada ivazsız bağışlamanın sonucu olarak veraset ve intikal vergisi alınması gündeme gelecektir¹⁸⁸.

Peçelemede ise tarafları işlemi gerçekleştirme iradesi vardır. Örneğin bir taraf evi kullanmak diğeri de parayı almak istemektedir fakat bu isteklerin kira sözleşmesi ile gerçekleşmesi halinde vergi borcu doğacağı için taraflar yapılan karma sözleşme hükümlerinin görünümü altında bu vergisel yükten kurtulmak istemektedir.

Peçeleme vergi kaçınmasından farklı olarak -adeta- yasa içinde değil yasanın dışına çıkarak vergi hukuku yasalarını dolanma şeklinde ifade edilebilir. Peçeleme vergiden kaçınmadan farklı olarak bir hak değildir ve hukuka aykırıdır. Ekonomik yaklaşım ilkesi uyarınca peçeleme işlemleri tespit edilebilir ve bu halde özel hukuk şekillerinin ötesine geçilerek ekonomik ilişkinin özü yorumlanır ve hukuki ilişki

¹⁸⁶ Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 74.

¹⁸⁷ Gökçay, **a.g.e.**, s. 152.

¹⁸⁸ Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 74-75.

vergisel anlamda tespit edilir¹⁸⁹. Peçeleme faaliyetinin içerisinde teorik olarak hilenin varlığından bahsedilebilir olsa da peçelemenin suç teşkil etmemesi önemlidir. Nitekim peçeleme hukuka aykırı olsa bile bir vergi suçunu teşkil etmemesi sebebiyle muhasebe hilesinden farklıdır.

3.3 Muhasebe Hatasından Ayırt Edilmesi

Muhasebe hilesi ile muhasebe hatası arasında belirgin bir fark bulunmasına karşın gerçeği yansıtmayan kaydın yapılışı anında failin iradesinin tespitindeki zorluklar hata ve hile bazı durumlarda görünürde benzerlik oluşmasına sebebiyet verebilmektedir.

Düzenli bir muhasebede hatalardan doğan yanlışlıklar ve hileler bulunmamalıdır.¹⁹⁰ Öte yandan muhasebe kayıtlarında hata veya hile bulunması halinde bunların birbirinden ayrıştırılması ancak eylemi gerçekleştiren failin iradesinin tespiti ile mümkün olmaktadır. Öyle ki her iki halde de kayıtlar gerçeği yansıtmaz¹⁹¹.

¹⁸⁹ Bu farklılık hakkında; 1 konutu olan Baba (A), 2 konutu olan oğul (B) ve hiç konutu olmayan amca (C) arasındaki ilişki örnek verilebilir. Öyle ki B'nin C'ye konutlarından birisini tutması için tahsis etmesi halinde GVK m. 73 gereği hiç kira alınmasa dahi (B) emsal kira bedeli üzerinden gelir vergisi ödemek zorundadır. Öte yandan (A) konutunu (C)'ye tahsis etmişse ve (B) de bir konutunu (A)'ya tahsis etmişse bu halde yapılan tahsisler GVK m. 73/2-2 kapsamında usul, furu ve kardeşler arasında yapılması neticesinde hiç vergi borcu doğmayacaktır. Nitekim örnek bakımından söz konusu tahsislerin vergi hukuku bakımından geçerli kabul edilmesi gerekmektedir. Nitekim örnekteki öznelerin esas amacının (B)'nin sahip olduğu konutlardan birisini dolaylı olarak (C)'ye tahsis edilmesi olarak kabul edilmesi halinde peçeleden bahsedilecektir. Bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 30-31; Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 64.

¹⁹⁰ Özgür Çatıkkaş, Oğuzhan Bahadır, Mustafa Çanakçıoğlu, Mustafa Pamukçu, Halim Bursalı, **Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde İşletmelerde Vergi (Usul) İncelemeleri ve Muhasebe Uygulamaları**, Ed. Cemal İbiş, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2015, s. 5.

¹⁹¹ Malik Günday, "Muhasebe Hilesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 281, 2012, s. 26.

Burada akıllara gelebilecek bir diğer soru ise muhasebe kaydı gereken işlemin tamamen kayıt dışı tutulması halidir ki bu durumda şirket kayıtlarında düzensizlik oluşmaması ancak muhasebe kaydı gereken hesaplardan bir çıkış olmamasına bağlıdır. Örnek olarak işletmeye alınan hammaddenin kayıt dışı olarak alınarak işletme envanterinde görünmemesi ve devamında da yine kayıt dışı satılarak yine işletme envanteri ve kasada bir kayıt yapılmaması verilebilir. Bu durumda ise işletmenin ilgili hesap kalemlerine ilgili işlemler hakkında bir kayıt düşülmeyerek görünüşte hareketsiz olarak kalmıştır. Buna rağmen bu durumun gerçeği yansıttığı düşünülemezdir. İşte bu sonucun da ileride detaylıca tartışılacak olsa da, teorik olarak gerçeğin (hareketsiz kalınarak) aldatıcı şekilde değiştirilmesinin muhasebe hilesini teşkil ettiğini fakat hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu oluşturmadığını düşünmekteyiz.

Hata ve hilenin birbirinden ayrıştırılmasında, muhasebe kayıtlarında yaratılan düzensizliğin giderim şekli de önem arz etmektedir. Öyle ki gerçeği yansıtmayan muhasebe kayıtlarının usulüne uygun şekilde düzeltilmesi halinde kural olarak hile söz konusu olmayacaktır (VUK, 217/1). Bu halde de yapılan ilk kaydın kasıtlı mı yoksa sehven mi gerçeğe aykırı şekilde yapıldığı konusu yapılanın hile mi yoksa bir hata mı olduğunun tespitinin zorlaştığı gri bir alandır zira failin iradesinin çözülebilmesi pek de kolay değildir.

Hem muhasebe hatasının hem de muhasebe hilesinin açıklaması ve tanımı için kanunlardan yardım alınabilir. Fakat muhasebe hatası veya hilesi VUK'ta tanımlanmamıştır (VUK 359/a-1). Aynı şekilde TCK'da da hata tam anlamıyla muhasebe hatasını kapsayacak şekilde tanımlanmamış olup kastı ortadan kaldıran bir cezasızlık nedeni olarak genel haliyle düzenlenmiştir (TCK, 30). Muhasebe sisteminin düzenliliğini sağlayıcı kabahatler ile muhasebe hilesini cezalandıran suç tipleri içeren TTK, SerPK, BankK ve Sigortacılık Kanunu'nda da muhasebe hatası ne düzenlenmiş de ne açıklanmıştır.

Muhasebe hatasına ilişkin tanımlar kanunlarda yapılmadığından muhasebe sistemini düzenleyen kanun altı düzenlemelerden KGK tarafından oluşturulan TMS ve TDS ile Maliye Bakanlığı'nca¹⁹² ilk olarak 1992 yılında olmak üzere bugüne dek 15 ayrı tebliğ olmak üzere yayımlanan MSUGT'ler ile oluşturulan muhasebe sistemine bakmak gerekmektedir.

Buna göre Türkiye'de muhasebe sisteminin temel taşı sayılabilecek düzenleme olan ve günümüze değin 15 ayrı tebliğ ile yayımlanan MSUGT'de muhasebe hatası ve de muhasebe hilesi açıklanmış değildir. Bununla beraber Türk muhasebe sisteminde; KGK'nın yayınladığı Türkiye Muhasebe Standartları ve yorumları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve yorumları ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları ve de Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları bulunmaktadır.

¹⁹² 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ile Maliye Bakanlığı birleştirilerek Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuş olsa da ilgili düzenlemeler özellikle Maliye Bakanlığı döneminde yapıldığı için bu terim tercih edilmiştir.

Bahsedilen düzenlemelerden muhasebe hatasına ilişkin en açıklayıcı hükümler “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı TMS 8’de bulunmaktadır, bunun dışında ise Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de ve BOBİ FRS’de de muhasebe hatasını açıklar hükümler bulunmaktadır¹⁹³.

Bahsi geçen düzenlemelerde hata kavramı kullanılmakta olsa da doğrudan muhasebe hatası terimini kullanılmamıştır. Bu sebeple muhasebe hatası teriminin tanımlanabilmesi için ancak hata kavramının geçtiği birkaç cümleden faydalanmak olasıdır.

Muhasebe bakımında hata; “...finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik sebebiyle muhasebe işlem kayıtlarında ve hesaplarda yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin kasıtlı olmayarak yanlış beyan edilmesi...” şeklinde ifade edilebilir¹⁹⁴. Muhasebe hatasının daha sade bir tanımı ise

¹⁹³ TMS 8’de muhasebe hatasına ilişkin düzenlemeler; geçmiş dönem hataları ve bunların muhasebeleştirilmesi hakkındadır (13/06/2018 tarih ve 30450 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı, s. 2). Öte yandan bu tür muhasebe hatalarının hata süsü verilmiş hileler olabileceği de unutulmamalıdır. Sözü geçen Standart’ta muhasebe tahminindeki değişikliğin muhasebe hatası olmadığı ve hataların ortaya çıkış kanalları belirtilmiş olsa da muhasebe hatasının tanımı verilmemiştir.

Buna rağmen bilanço tarihi sonrası gelişen muhasebe değeri olan olaylar sebebiyle gerçeğe aykırı bir muhasebe durumu da görünebilir. Bu halde ise; “Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” başlıklı TMS 10’a göre bilanço tarihinden sonra gerçeğe aykırı görünüm yaratan kayıtların nasıl düzeltileceğini göstermektedir (06/06/2018 tarih ve 30443 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı, s. 2).

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de ise gerçeğe uygun sunumun tam, tarafsız ve hatasız olması gerektiği belirtilerek; hatasız sunumun da ekonomik olayın tanımlanmasında hataya düşülmemesini ve raporlanan bilginin elde edilmesinde sürecin hatasız seçilmiş ve uygulanmış olmasını gerektirdiği açıklanmıştır (27/10/2018 tarih ve 30578 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s.11).

BOBİ FRS’de muhasebe hataları hakkındaki düzenlemeler ise TFRS’nin sadeleştirilmiş bir hali olmasının da etkisiyle TMS 8 ve Kavramsal Çerçeve ile paralel hükümlere sahiptir. Ayrıca BOBİ FRS’de raporlamadaki yanlışlıkların; finansal tablo kalemlerinin kayda alınması, ölçümü, sunumu veya açıklamasında yapılan hata ya da hileler sebebiyle meydana geldiğini açıklanmıştır.

¹⁹⁴ Çatıktaş, Bahadır, Çanakçıoğlu, Pamukçu, Bursalı, **a.g.e.**, s. 5-6 (aynen alınmıştır)

“...unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden, muhasebe ile ilgili muamele, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklar...” şeklinde yapılabilir¹⁹⁵.

Defter ve kayıtlar ile mali tablolarda yapılabilen muhasebe hataları; matematik hatası, kayıt hatası, nakil hatası, unutulma-tekrarlanma ve mali tablo hatası olarak 5 ana başlıkta toplanabilir¹⁹⁶. Hata başlıklarından kayıtta, nakilde ve mali tabloda yapılan hataların somutlaşması için açıklanması gerekmektedir.

Buna göre kayıt hataları; rakamların kayıtlarda yanlış yazılması, muhasebe işleminin hatalı yorumlanması sonucu işlemin yanlış hesaba kaydedilmesi, kayıtlarda borç ve alacağın karıştırılması olarak 3 ayrı alt başlığa ayrılabilir. Nakil hataları ise; defterler arası aktarımlarda hesapların veya rakamların karışması şeklinde olabilmektedir. Mali tablo hataları; işletmeye ait varlıkların yanlış değerlendirilmesi, lüzumsuz kullanılan (geçici ve özel hesaplar gibi) veya kullanılması gerektiği halde birleştirilmek suretiyle kullanılmayan (arazi ve binaların tek bir gayrimenkuller hesabında birleştirilmesi gibi) hesaplar aracılığıyla, aktif ve pasif hesapların takas edilerek bakiyenin tek hesapta gösterilmesiyle veya büyük defterden çıkarılan mizanların¹⁹⁷ mali tablolara ve özellikle bilançoya yanlış aktarılması ile gerçekleşebilmektedir¹⁹⁸.

Muhasebe hatası ile ilgili uygulamadaki genel yaklaşım yukarıda sunulan örnekler noktasında uyumaktadır ki bu hata başlıklarından bir kısmı aynı zamanda

¹⁹⁵ Maliye Bakanlığı, **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Damga Matbaası, 1967, s. 47.

¹⁹⁶ Maliye Bakanlığı, **Revizyon**, s. 48-50. Bu noktada muhasebe hile ve hatalarının genellikle 1967 revizyon kitabında verilen örneklerin aynen tekrarı şeklinde sunulduğuna da değinilebilir bkz. Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s. 309; Günday, **a.g.e.**, s. 24-26; Benli, **a.g.e.**, s. 123; Ahmet Bayraktar, “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2007, s. 25-33; Ateşagaoglu, Hesap ve Muhasebe Hileleri, s. 21-22; Işık, Hesap ve Muhasebe Hilesi, s. 18; Açık, **a.g.e.**, s. 353-357; Çavuş, **a.g.e.**, s. 96.

Hata örnekleri verilirken “bilanço hatası” başlığı kullanılsa da açıklanan hatanın diğer mali tablolarda da yapılabilecek olması sebebiyle mali tablo hatası terimi tercih edilmiştir ve tipik hata ve ihmaller kategorisi diğer hata başlıklarında eriyeceği için ayrıca bir hata başlığı olarak ele alınmamıştır (Maliye Bakanlığı, **Revizyon**, s. 50-51).

¹⁹⁷ Mizanlar, günlük defterdeki muhasebe kayıtlarının büyük deftere isabetle aktarılıp aktarılmadığının tespiti ile hesapların tutarlarının ve kalanlarının toplu olarak görülmesi amacıyla hazırlanan tablolar olarak tanımlanabilir (Bayazıtlı, Çelik Gürdal, **a.g.e.**, s. 91).

¹⁹⁸ Hata örnekleri hakkında detaylı bilgi için bkz. Maliye Bakanlığı, **Revizyon**, s. 48-50.

vergi hataları başlığı altında incelenmektedir¹⁹⁹. O halde bizim de ilk planda katıldığımız bu yaklaşıma göre kayıtların yapılışında, nakilde, matematik ve mali tablo hatalarında hatta bazı kayıtların unutulması ile mükerrer yapılması halinde dahi kastın varlığı ispatlanana kadar, şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereği hile kastıyla hareket edildiği ispatlanana kadar muhasebe hatasının varlığından bahsedilmelidir²⁰⁰.

Bu tip durumlara örnek olarak bir muhasebe işleminin mükerrer olarak kaydedilmesi, bir işlemin muhasebe kaydının unutulması sebebiyle kasanın yıl sonunda hatalı olarak bakiye vermesi ve de hesapların güncel durumlarının mali tablolara yanlış aksettirilmesi verilebilir. Verilen örneklerde kast ve aldatma kabiliyeti de olması halinde muhasebe hilesinden söz edilecektir. Buna rağmen kâğıt üzerinde besbelli farklı olan iki durum pratikte o kadar da kolay ayrıştırılamayabilir. Zira hata süsü verilmiş mükerrer gider kaydın tespiti halinde kaydın; gerçekten dikkatsizlik, dalgınlık hata sonucu mu yoksa hata süsü verilmiş fakat esasında hile kastıyla mı yapılmış bir muhasebe kaydı olduğunun tespiti çok zor olabilmektedir.

Bu noktada Anayasa'nın 38'inci maddesi gereği muhasebe hilesi ile ilgili olabilecek muhasebe işlemlerinde kastın ispatının zorlaşmasının ve özellikle hata görünümü verilmiş hilelerin adeta tespit edilememesinin²⁰¹ bir sonucu olarak muhasebe hilelerinde kast unsurunun tespitinin; kanun maddesine dikkatlice planlanmış ve adil şekilde düzenlenmiş karineler (kanuni karineler) eklenmesi yoluyla kolaylaştırılabileceği belirtilmelidir. Kanuni karinelerle kasıt unsuru

¹⁹⁹ Günday, **a.g.e.**, 24-26, Çatıkkaş, Bahadır, Çanakçıoğlu, Pamukçu, Bursalı, **a.g.e.**, s. 5-6 .

Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 191 vd.; Şenyüz, Yüce Gerçek, **a.g.e.**, s. 290 vd.

²⁰⁰ “...Ceza yargılamasının en önemli ilkelerinden biri olan “in dubio pro reo” yani “kuşkudan sanık yararlanır” ilkesi uyarınca, sanığın bir suçtan cezalandırılmasının temel koşulu, suçun kuşkuyla yer vermeyen bir kesinlikle ispat edilmesidir. Gerçekleşme şekli kuşku ve tam olarak aydınlatılamamış olaylar ve iddialar sanığın aleyhine yorumlanarak mahkûmiyet hükmü kurulamaz. Ceza mahkûmiyeti, yargılama sürecinde toplanan kanıtların bir kısmına dayanılarak ve diğer bir kısmı göz ardı edilerek ulaşılan ihtimali kanıya değil, kesin ve açık bir ispata dayanmalıdır. Bu ispat, hiçbir kuşku ve başka türlü bir oluşa olanak vermeyecek açıklıkta olmalıdır. Yüksek de olsa bir olasılığa dayanılarak sanığı cezalandırmak, ceza yargılamasının en önemli amacı olan gerçeğe ulaşmadan, varsayıma dayalı olarak hüküm vermek anlamına gelir. O halde ceza yargılamasında mahkûmiyet, büyük veya küçük bir olasılığa değil, her türlü kuşkudan uzak bir kesinliğe dayanmalıdır. Adli hataların önüne geçilebilmesinin başka bir yolu da bulunmamaktadır...” YCGK, 2011/10-387 E., 2012/75 sayılı Kararı.

²⁰¹ Örnek olarak mükerrer yapılmış fatura kaydının tespiti halinde hata süsü verilmiş bir hilenin mi olduğu yoksa gerçekten kaydın hataen mi yapıldığı konusunu aydınlatmak zor olacaktır.

belirlenmiş olsa bile belirlenen kıstaslara uygun hareketler asla tam olarak kastın varlığını kesin olarak kanıtlamayacaktır. Bunun bir sonucu olarak failin kastının somut olarak belirlenmesinin zorluğu sebebiyle kanuni karinelerle yaratılan kast kalıplarına uyan fakat gerçekte suç işleme kastı olmayan kişilerin de hüküm giymesi mümkün hale gelecektir ki bu durum ceza adaleti ile bağdaşmayacaktır.

Öte yandan karmaşık sayılabilecek muhasebe hesapları ile hilenin izini kaybettirme amaçlı yapılan kayıtların bir kere tespiti sonrası kasıt apaçık ortaya çıkmaktadır. Buradaki zorluk kastın belirlenebilmesinde değil hata süsü verilmiş hilenin tespitinin zor oluşundan gelmektedir. Bu tip bir muhasebe hilesine örnek olarak; yapılan bir satışın “600 yurtiçi satışlar” hesabı yerine “331 ortaklara borçlar” hesabında muhasebeleştirilerek sanki kasaya giren paranın yapılan satış işleminden değil de ortaklardan alınan borçmuş gibi gösterilmesi ve sonrasında 1 yıl içerisinde²⁰² borç tekrar ödeniyormuş gibi gösterilerek -hileli işlemin ardına saklanarak adeta örtülü kâr payı dağıtımı ile- ilk başta gelir vergisi stopajı ile devamında kâr payı üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisinin ziyaa uğratılması verilebilir. Fakat burada da ilk tespit zor olabilmektedir zira üzeri iyice örtülmüş (gizlenmiş) muhasebe hilesinde aynı amaç için art arda muhasebe işlemleri yapılmakta ve ilk bakışta muhasebe kayıtları bir şüphe uyandırmamaktadır.

Mali tablo incelemesinde ise bilanço ve gelir tablosu kalemleri içindeki bağlantılı hesapların birbirini doğrulayıp doğrulamadığı test edilmelidir. Zira muhasebe sistemimizde çift taraflı kayıt esasıyla kayıt tutulduğundan hesaplar birbiriyle bağlantılı çalışmakta ve bir hesapta yapılacak değişiklik o hesaplara beraber çalışan başka bir hesapta sonuç doğurmaktadır. Bu yüzden muhasebe hata ve hilelerinin tespiti için mali tabloların bazı kalemlerinin incelenmesi ve analiz edilmesi gerekli olabilmektedir.

Örnek olarak hesapların mali tablolara sonlarına birer sıfır fazla yazılarak mı yoksa doğrudan sayıların rakamlarıyla oynanarak mı geçirildiği de hata-hile değerlendirmesinde önem kazanacaktır ki bu farklılıkların sistematik olup olmaması buradaki nakil sonrası oluşan farklılığın değerlendirilmesi ile ortaya çıkacaktır.

²⁰² 331-Ortaklara Borçlar hesabı 1 yıldan kısa vadeli borçlar için kullanılmaktadır.

Örneklenen durumlarda ise hata ile hilenin varlığının ispatı için doğrudan defterlerin incelenerek farklılık arz eden kayıtların sistematik olup olmadığının -ilk işlemin kapatılması için yeni işlemlerin yapılıp yapılmadığının- kontrol edilmesi gerekmektedir. Çünkü hata istenmeden yanlışlıkla yapılır, hile ise bilerek ve istenerek (kasten) yapılır. Bu sebeple de hata, hileden en temelde kasıt unsuru bakımından ayrılmaktadır²⁰³. Bu sebeple aldatma kabiliyeti hilede muhakkak olması gerektiği gibi -kasıtsız şekilde gerçekleştirilen- hatada kural olarak bulunmamalıdır. Buna rağmen istisnai olarak hatanın da aldatma kabiliyetine sahip olması mümkündür.

Sonuç olarak hatanın istenmeden, yanlışlıkla, hilenin ise aldatma ve çıkar sağlama amaçlarıyla yapıldığı konusu çok nettir. Ayrıca hilenin aldatıcılık (iğfal) kabiliyetine ve zarar verebilme (ızzar) imkân ve ihtimaline de sahip olması gerekmektedir²⁰⁴. Bu sebeple muhasebe düzenini bozucu sonuç doğuran ve mükellefe vergisel değeri olan haksız bir ekonomik menfaat sağlama ihtimali olan muhasebe işlemleri ya muhasebe hatası ya da muhasebe hilesi niteliğini haiz olacaktır. İşte bu muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilme kastı burada hileyi hatadan ayırarak tespit etmekte belirleyici olacaktır. Zira hileden farklı olarak hatada yanlışla söz konusudur ki hilede yanlışla kastı vardır²⁰⁵. Öyle ki yanlışla kastı, gerçekleştirilecek fiilin -muhasebe işlemleri zinciri olması da mümkündür- öncesinde kurgulanmasından ileri gelmektedir²⁰⁶. Ancak bu iradenin tespiti de yukarıda verilen örneklerdeki gibi çok kolay olmayabilmektedir.²⁰⁷ Bu sebeple de muhasebe hilesini düzenleyen ceza hükmüne; hilenin var olduğuna dair kanuni karinelerin

²⁰³ Ateşagaoglu, **Hesap ve Muhasebe Hileleri**, s. 23, Şeker, **a.g.e.**, s. 108.

²⁰⁴ Gökçen, **a.g.e.**, s. 12, 114, 132; M. Yasin Aslan, **a.g.e.**, s. 151.

²⁰⁵ Şahin, **a.g.e.**, s. 61; Mine Biniş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Adalet Yayınevi, 2012, Ankara, s. 4.

²⁰⁶ Mehmet Taştan, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 2. bs., Ankara, 2015, s. 29.

²⁰⁷ Buna dayanak olarak; muhasebe hatasının daha çok kayıtlarda, muhasebe hilesinin ise daha çok belgelerde yapıldığı görüşünün de pek isabetle hata ve hileyi birbirinden ayıramadığı verilebilir (Mehmet Taştan, **a.g.e.**, s. 29). Öyle ki bahsi geçen görüşte muhasebe hilesinin genellikle belgeler üzerinde yapılacağından bahsedilmiştir fakat bu görüş VUK anlamında hesap ve muhasebe hilesi ile örtüşen bir tanım olmaktan ziyade bizim de açıkladığımız üst kavram olarak teorik bir muhasebe hilesini işaret etmektedir. Öte yandan hesap ve muhasebe hilesi Kanun'a göre ancak defterlerde ve bu defterlere yapılacak kayıtlarda yapılabileceğinden muhasebe hilesinin belgeler üzerinde yapıldığı tanımlaması kanaatimizce isabetsizdir.

eklenmesinin kastın tespitinde kolaylık sağlayacağı fakat ceza adaleti ile bağdaşmayan sonuçlar doğurabileceğini tekrar etmek isteriz.

4 MUHASEBE HİLESİNİN MEVZUATTAKİ GÖRÜNÜMLERİ

Gerçekleştirilen muhasebe hileleri pek çok kişi ve kurumu etkileyebilmektedir. Öyle ki muhasebe hilesinin yöneldiği amaca göre hileden etkilenen kişi ve kurumlar da etkilenebilmektedir. Örnek olarak her türden ekonomik değerle ifade edilebilecek haksız bir menfaat uğruna yapılan muhasebe hilesi özel hukuk kişinin aldatılması amacıyla da, daha az vergi ödenmesi amacıyla da yapılabilmektedir. Özellikle vergisel kazanç elde etme amacı olmayan muhasebe hileleri; işletme ortaklarını, yönetim kurulunu, işletmeden alacaklıları, işletmeye kredi verecek bankaları ve hatta işletmenin satışı müzakeresinde işletmenin potansiyel yeni sahiplerini aldatmak amacıyla kullanılabilmektedir. Bu yönüyle gösterildiği üzere muhasebe hilesi, geniş bir yelpazede birbirinden farklı amaçları gerçekleştirmek için hukuk dışı bir araç olarak kullanılabilecektir. Muhasebe hilesinin birbirinden farklı amaçlara erişmede hukuk dışı bir araç olarak kullanılması sonucunda ise birbirinden farklı hukuki değerler ihlâl edilecek ve gerçekleştirilen muhasebe hilesinden farklı kişi ve kurumlar etkilenecektir. Bu sebeple de Türk hukukunda muhasebe hilesi, özellikle gerçekleştirilebileceği alanları düzenleyen kanunlarca çeşitli yaptırımlara tabi kılınmıştır.

Bu kanunlardan ön planda olanları ise; VUK, TTK, SerPK, BankK, Sigortacılık Kanunu ve genel ceza kanunu olan TCK'dır.

Genel ceza kanunu olan TCK'nın 207'nci maddesinde “özel belgede sahtecilik” suçu ile muhasebe hilesi en genel ve kapsayıcı şekilde düzenlenmiştir²⁰⁸. TCK'da muhasebe hilesinin konusu olan özel belge üzerinden söz konusu suçun kapsamının, muhasebe hilelerini de kavradığını belirtmek gerekir. Öyle ki muhasebe

²⁰⁸ Bu ve diğer suçlar, düzenlendiği maddeler ile VUK'ta yer alan hesap ve muhasebe hilesi yapma suçuyla bağlantılı olarak 3'üncü bölümde inceleneceği için burada genel hatlarıyla açıklama yapılacaktır.

sisteminin yazılı belgeler üzerinden işlemesi sebebiyle muhasebe hilesi de bu geniş kapsamın içinde yer alan suça konu davranışlardan olacaktır.

TTK'da ise muhasebe hilesi hem kabahat hem de bir suç olarak ayrı ayrı düzenlenmiştir (TTK, 562)²⁰⁹. Yukarıda açıklandığı üzere özel hukuk kişilerinin haklarına yönelen muhasebe hileleri özellikle ticaret hukuku için hem rekabeti hem de şeffaf ticareti engelleyen bir sorun olabilmektedir²¹⁰. Bu sebeple de bu sorun duruma göre hem kabahat hem de suç olarak düzenlenmiş ve engellenmek istemiştir.

TTK hakkında yapılan açıklamalar her bir sektör ve topluma etkisi bakımından tehlikeli bulunarak muhasebe hilesinin yaptırıma kılındığı özel kanunlar hakkında da aynen tekrar edilebilir. Öyle ki SerPK, BankK ve Sigortacılık Kanunu'na tabi yükümlüler TTK'ya göre özel bir kanuna tabi olmakta ve toplumu etkileyebilecek nitelikte sektörlerde faaliyet göstermektedirler. Bahse konu sektörlerde faaliyet gösteren yükümlülerin yapacakları muhasebe hileleri ise belirli kişilerin ekonomik menfaatlerinden öte toplumun genel yararını da ilgilendirmektedir. Nitekim bu sektörlerde toplumun-kamunun genel yararı-menfaati bulunmaktadır ki ilgili sektörlerde faaliyet gösteren kuruluşlar kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) olarak belirlenmiştir. Bu sebeple de ilgili sektörlerde yapılacak muhasebe hilelerinin toplumu geniş çaplı etkilemesi gayet olasıdır ki bu yönde geçmişte yaşanan örnekler de mevcuttur²¹¹. Bu sebeple de ilgili kanunlara tabi yükümlülerin denetiminin ve şeffaflığının sağlanması gerektiğinden ve de bunun da muhasebe kayıtları üzerinden yapılabileceğinden, bahsedilen sektörü düzenleyen her bir kanunda muhasebe hilesi hem kabahat hem de suç olarak ayrı ayrı düzenlenmiştir²¹². Söz konusu ceza normları ise muhasebe hilesinin farklı görünüm

²⁰⁹ Maddenin 1'inci fıkrasının d) ve e) bendi ile 2'ni fıkrası hükmü muhasebe hilesi ile doğrudan ilgili olan kabahatleri, 8'inci fıkrası ise "...ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yaparlar..." ifadesi ile muhasebe hilesini cezalandıran normlar düzenlenmiştir.

²¹⁰ Öyle ki TTK, özel hukuk kişilerinin ticari ilişkilerini, ortakların ve işletmelerle ticari ilişkiye giren diğer işletmeleri ve tacirler ile ortakların menfaatlerini korumak amacıyla.

²¹¹ Örnek olarak İmar Bankası olayı verilebilir. İmar Bankası olayı ve diğer muhasebe skandalları hakkında geniş bilgi için bkz. Bayraktar, **a.g.e.**, s. 36-48, 67-81.

²¹² Muhasebe hilesini cezalandıran suç ve kabahatler sırasıyla; SerPK madde 112/2 ve 103/1'de, BankK madde 156 ve 146/1-e,i,m ile 148'de, Sigortacılık Kanunu madde 35/11, 35/16 ve 34/2-h'de düzenlenmiştir.

şekillerinin somutlaştırılarak verilmesi bakımından muhasebe hilesinin ne kadar farklı şekillerde cereyan edebileceğini göstermektedir²¹³.

Temelde hazine yararını ve tahsil edilecek vergiler için mükelleflerce tutulması kanunen zorunlu olan defterler ile kamunun güveninin korunduğu Vergi Usul Kanunu, muhasebe hilesine karşı ayrıca ve özel olarak çeşitli yaptırımlar getirmiştir. Buna örnek olarak VUK madde 359'da düzenlenen kaçakçılık suçlarının genel anlamda muhasebe hilesinin müstakil örneklerini-türevlerini oluşturduğu verilebilir ki biz de bu görüşe ilke olarak katılmaktayız²¹⁴.

Muhasebe hilesi VUK'ta sadece suç düzeyinde değil aynı zamanda -suça giden yolda belirli kurallara uymak şeklinde zorunlulukların getirildiği- kabahat düzeyinde de engellenmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda tam anlamıyla muhasebe hilesini engellemeye yönelik bir ceza yaptırımı olmasa da VUK madde 353/6'da düzenlenen kabahatin de muhasebe düzenini sağlamada bir araç norm olduğu ve de muhasebe hilesine giden yolda bir ön engelleyici olduğunu ifade edebiliriz²¹⁵.

VUK'ta yer alan ve muhasebe hilesini cezalandıran temel ceza hükmü ise madde 359/a-1'de yer alan *“vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve*

²¹³ Örnek olarak; SerPK m. 112/2 *“Kasıtlı olarak; a) Finansal tablo ve raporları gerçeği yansıtmayan şekilde düzenleyenler, b) Gerçeğe aykırı hesap açanlar, c) Kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar, ç) Yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayan ihraççıların sorumlu yönetim kurulu üyeleri veya sorumlu yöneticileri, 5237 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre cezalandırılır...”*, BankK m. 156 *“Bu Kanun kapsamındaki kuruluşların işlemlerinin kayıt dışı bırakılmasından, gerçek mahiyetlerine uygun düşmeyen bir şekilde muhasebeleştirilmesinden, kanunî ve yardımcı defter ve kayıtları, şubeleri, yurt içi ve yurt dışındaki muhabirleri ile hesap mutabakatı sağlanmadan yıl sonu bilançolarını kapatmalarından dolayı, bunları ve bunların düzenlenmesine esas olan her türlü belgeleri imza edenler bir yıldan üç yıla kadar hapis ve binbeşyüz günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılır...”*, Sigortacılık Kanunu m. 35/11 *“Gerçeğe aykırı malî tablo düzenleyenler ile bunları tasdik eden sigorta şirketi ve reasürans şirketi denetçileri adli para cezası ile cezalandırılır...”*, m. 35/16 *“Bu Kanunun 16 ncı maddesinin birinci fıkrasına aykırı olarak yeteri kadar karşılık ayırmayanlar ile iki ilâ yedinci fıkralarına aykırı olarak teknik karşılık ayıranlar ve sekizinci fıkrasına aykırı olarak reasürör payını belirleyenler; 17 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına aykırı olarak teminat, dördüncü fıkrasına aykırı olarak minimum garanti fonu tesis edenler ile beşinci fıkra uyarınca teminatlardan ödeme yapmayanlar adli para cezası ile cezalandırılır...”* şeklinde düzenlenmiş muhasebe hilesini cezalandıran ilgili hükümleri verilebilir.

²¹⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 305.

²¹⁵ Ceza hükmü yasada *“Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 (8.500 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.”* ifadesiyle kaleme alınmıştır (VUK, 353/6).

saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda, hesap ve muhasebe hileleri yapma” suçudur. Hile ise sürekli gelişen teknoloji ve diğer imkânlardan yararlanılarak icra edilmektedir. Bu sebeple de hile; belki de sayısız farklı yolla yapılabileceği için bir kanunda örneklenemeyecek kadar çeşitli olacaktır. Hilenin kendine has özelliği ise söz konusu suçun en temel anlamıyla muhasebe hilesini cezalandırmasının yanında, -belki de- en belirgin özelliğinin muhasebe defterlerinde yapılacak tüm hileli kayıtları engelleyici niteliğidir. Bu sebeple vergi hukukunda muhasebe hilesi, hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu merkeze alınmak suretiyle incelenecektir.



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN HESAP VE MUHASEBE HİLESİ YAPMA SUÇU

1949 tarihli Vergi Usul Kanunu'ndan beri hesap ve muhasebe hilesi suçunun mevcudiyeti; günümüze değin pek çok kez değışen madde metni, başlığı ve maddenin Kanun'daki düzenlenme yerine rağmen her değışiklikte korunmuştur.

Günümüz Türk vergi hukukunu oluşturan temel kanun sırasıyla 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarih ve 10704 sayılı ve 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan önce 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Türk vergi hukukunun ilk temel düzenleyicisi olmuştur.

1949 tarihli Vergi Usul Kanunu'nun ilk halinde²¹⁶ “*Vergi Cezaları*” başlıklı ikinci kısmının “*Kaçakçılık*” başlıklı birinci bölümünün “*Kaçakçılığın tarifi*” başlıklı 324'üncü maddesinde vergi kaçakçılığı suçları tanımlanmıştır. Buna göre maddenin 5'inci bendinde yer alan hesap ve muhasebe hilesi suçu ancak mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile vergi ziyaına sebebiyet vermesi halinde gerçekleşecektir²¹⁷. 24.07.1951 tarih ve 7866 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan 5815 sayılı Kanun ile 1949 tarihli Vergi Usul Kanunu'nun 324'üncü maddesi değıştirilerek hesap ve muhasebe hilesi suçu “*Hileli vergi suçları*” başlıklı ek madde 2'de düzenlenmiştir. Maddeye göre hesap ve muhasebe hilesi suçu; vergi beyannamesi zamanında verilmiş olsa dahi vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerde verginin ziyaa uğraması şartıyla yapılacak her türlü muhasebe hilesi ile işlenebilecek şekilde düzenlenmiştir²¹⁸. 5815 sayılı Kanun'un önemi ise vergi

²¹⁶ 24.07.1951 tarih ve 7866 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan 5815 sayılı Kanun ile 1949 tarihli Vergi Usul Kanunu'nun 324'üncü maddesi değıştirilerek, hesap ve muhasebe hilesi yapmak suçu kaçakçılık suçları arasından çıkarılmıştır.

²¹⁷ 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 324 fıkra 5.

²¹⁸ 7866 sayılı Resmi Gazete sahife: 1683.

hukuku mevzuatında dağınık olan yaptırımların tek bir kanunda toplanması ve ilk defa “hileli vergi suçları” başlığı altında hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir suç tipinin düzenlenmesidir²¹⁹.

1961 tarihli Vergi Usul Kanunu’nun ilk halinde ise hesap ve muhasebe hilesi suçu “Kaçakçılık” başlığında değil “Ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezaları” başlıklı dördüncü bölümde “Hileli vergi suçu” başlıklı 357’nci maddede düzenlenmiştir²²⁰. Maddede hesap ve muhasebe hilesi suçunun metin yapısı değişse de esas 5815 sayılı Kanun ile değişen haliyle aynı kalmıştır.

1980 tarihli 2365 sayılı Kanun ile “Hileli vergi suçu” başlıklı 357’nci maddede düzenlenen suçlarla birlikte hesap ve muhasebe hilesi suçu da “Kaçakçılığın Tarifi” başlıklı 344’üncü maddeye alınmış ve 344’üncü maddede 6 bent halinde belirlenen fiilleri işleyenlerin “Kaçakçılıkta Hapis ve Meslekten Men Cezası” değişen başlıklı 359’uncu maddeye göre cezalandırılacağı belirlenmiştir²²¹.

4008 sayılı Kanun ile birlikte 344’üncü maddenin başlığı hesap ve muhasebe hilesi suçunun tanımında değişiklik yapılmadan madde başlığı “Kaçakçılığın Tarifi” olarak değiştirilmiştir²²².

4108 sayılı Kanun ile 357’nci maddenin başlığı “Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası” olarak değiştirilerek 344’üncü maddede düzenlenen kaçakçılık suçlarının cezaları farklılaştırılarak hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu bu farklılaştırmada düşük yaptırıma tabi kılınan suçlardan olmuştur.²²³

Nihayet 4369 sayılı Kanun ile vergi ceza sistemi büyük değişikliğe uğrayarak hesap ve muhasebe hilesinin de içinde bulunduğu kaçakçılık suçlarını düzenleyen madde metni “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359’uncu maddede neredeyse

²¹⁹ Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethemler Yayıncılık, 2007, İstanbul, s. 59.

²²⁰ 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete.

²²¹ 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete.

²²² 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete.

²²³ 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete.

tamamen farklı bir cezalandırma sistematığı ile düzenlenmiştir²²⁴. Buna göre; kaçakçılık suçunun işlenebilmesi hali değişiklik öncesi ancak vergi ziyasına bağlı iken 4369 sayılı Kanun ile getirilen en önemli değişikliklerden birisi vergi kaçakçılığı suçlarının artık vergiyi ziyaa uğratmadan da işlenebilmesi olmuştur. Öyle ki, vergi kaçakçılığı suçlarının vergiyi ziyaa uğratarak işlenmesi halinde ziyaa uğrayan verginin 3 katı kadar vergi ziyai cezası ödenmesi öngörülmüştür. 344'üncü maddenin başlığı ise “*Vergi ziyai suçu ve cezası*” olarak belirlenerek verginin ziyaa uğraması halinde kaçakçılık suçu işlenip işlenmemesine göre verilecek vergi ziyai cezası farklı oranlarda belirlenmiştir (VUK, 344).

Son olarak 2008 tarihli 5728 sayılı Kanun ile 344'üncü maddenin başlığı “*Vergi ziyai cezası*” olarak değiştirilmiş, “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” başlıklı 359'uncu maddesinde ise hesap ve muhasebe hilesi suçunun maddi unsurunda değişiklik yapılmadan yazım tekniği ve ceza miktarıyla sınırlı değişiklikler yapılmıştır²²⁵.

1 SUÇUN HUKUKİ NİTELİĞİ

Uzun bir tarihi gelişimi olan vergi kaçakçılığı suçlarının genel görünümü olduğunu düşündüğümüz muhasebe hilesi bize göre VUK'ta düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçundan çok daha geniş bir kapsamdadır. Nitekim hesap ve muhasebe hilesi yapma suçundan ayrı suçlar olarak düzenlenmiş “*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma*”^{226 227}, “*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt*

²²⁴ Yapılan değişiklikleri karşılaştırmalı görebilmek için bkz. **Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gerekçe)**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara 1998.

²²⁵ 4369 sayılı Kanun'da 6 aydan 3 yıla kadar olarak belirlenen hesap ve muhasebe hilesi suçunun cezası, 5728 sayılı Kanun ile 1 yıldan 3 yıla kadar belirlenmiştir.

²²⁶ Özellikle bu suçun konu olduğu ve Yargıtay 11. Ceza Dairesi'ne intikal eden bir ceza davasında ilk derece mahkemesinin kararını “...sanık...hakkında mevhum adlara hesap açıp muhasebe hilesi yapmak suçundan...” ifadesini kullanarak vermesi önem arz etmektedir. Öyle ki bu karar ışığında doktrinin “*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma*” suçunun bir tür muhasebe hilesi olduğu görüşünün yargı tarafından da paylaşıldığı ifade edilebilecektir (Yarg. 11. CD. 2012/6757 E., 2013/13589 sayılı Kararı).

²²⁷ Suçun esasında bir muhasebe hilesi türü olduğuna dair bkz. Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, 2008, s. 129.

ortamlarına kaydetme” ve “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma” suçları da muhasebe hilesi kapsamına dâhil edilebilecektir. Öyle ki Oktar’a göre bahsi geçen “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma” ve “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme” suçları hesap ve muhasebe hilesi suçunun özel uygulama yerleri olarak kabul edilebilecektir²²⁸. Bize göre bu görüşe, aşağıda detayıyla açıklanacağı üzere²²⁹ sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu da eklenebilir. Nitekim sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin muhasebe defterlerine olduğu gibi kaydedilerek kullanılması da esasında bir hiledir. Öyle ki bahse konu hareket muhasebe hilesini teşkil etse de hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu kapsamından ayrılarak müstakil bir suç olarak düzenlenmiş ve bu suretle hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun konusu daraltılmıştır.

Bu görüşün uzantısı sayılabilecek bir başka görüş ise hesap ve muhasebe hilesi suçunun tanımının yapılmayışı ve suçu oluşturan eylemlerin tespit edilmemesi nedeniyle düzenlendiği maddede yer alan diğer suçların dışında torba bir kategoride olduğu hakkındadır²³⁰. Bununla birlikte 4369 sayılı Kanun ile güncel halini almış kaçakçılık suçlarının evvelki kanuni sistematiğe *“Hileli vergi suçları”* başlığı altında toplanmasının da etkisi olduğunu düşündüğümüz bir tartışma konusu daha mevcuttur. Bu tartışma ise, 359’uncu maddede düzenlenen kaçakçılık suçlarının esasında muhasebe hilesi üst başlığının özel görünümü olup olmadıkları yönündedir²³¹. Öyle ki bu görüşe göre hesap ve muhasebe hilesi suçu esasında diğer

²²⁸ S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:249, 2009, s. 8. Bununla birlikte *“gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma”* suçunun tam bir muhasebe hilesi olduğuna dair görüş için bkz. Akın Gencer Şentürk, Mustafa Alpaslan, **Vergi (Ceza) Hukuku Uygulamasında Bir Fenomen: Hesap ve Muhasebe Hilesi**, Etki Yayınları, 2. Baskı, 2009, İzmir, s. 105; Şentürk, Alpaslan, **Hesap ve Muhasebe Hilesi (I)**, s. 280; Bekir Baykara, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi**, s. 6.

²²⁹ Bkz. suçun “Hareket Unsuru” başlığı.

²³⁰ Taştan, **a.g.e.**, s. 29.

²³¹ Görüşümüze benzer bir başka görüşe göre VUK 359’da düzenlenen vergi suçlarını oluşturan eylemlerin de esasında üst kavram olarak muhasebe hilesi içinde değerlendirilmesi gerekmektedir (Mehmet, Taştan, **a.g.e.**, s. 32). Bu görüşte olan Karakoç ise VUK’ta yer alan diğer kaçakçılık

kaçakçılık suçlarının genel düzenlemesi²³² niteliğinde olduğundan, özel düzenleme niteliğindeki suçların kapsamına girmeyen hareketlerin torba suç olan hesap ve muhasebe hilesi suçunun kapsamına gireceği ifade edilmektedir²³³.

Biz ise bu görüşe VUK madde 359'da düzenlenmiş suçlardan bir kısmı (*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma* suçları) hiç düzenlenmemiş olsaydı da ilgili suçlara konu hareketlerle hesap ve muhasebe hilesi suçu yine de oluşacağından hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun vergi suçlarının en geneli²³⁴ olmasına ilk planda katılıyoruz. Buna rağmen örnek olarak verilen suçlar dışında *gizleme, yok etme ya da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme* suçları Kanun'da düzenlenmeseydi ilgili suçlara konu davranışların bu sefer hesap ve muhasebe hilesini oluşturmayacağından son kerte de hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun torba bir suç olduğunu düşünmüyoruz.

Nitekim hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu, vergi suçlarının tümünün konusunu kavrayacak şekilde özel olarak düzenlenen ve yukarıda sıralanan suçların konusuna girmeyen tüm davranışları cezalandırabilecek geniş kapsamlı şekilde değil aksine dar kapsamlı düzenlenmiştir. Bu sebeple hesap ve muhasebe hilesi yapma

fiillerinin muhasebe hilesinin birer örneği olduğunu ve VUK'ta yer alan muhasebe hilesinin genel-üst bir kavram olarak nitelendirilmesi gerektiğini düşünmektedir ki biz de bu görüşe Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı'nın ifade ettiği üzere gizleme ve çift defter suçları haricindeki suçları sahtecilik suçları olarak kabul ederek katılmaktayız (Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 303,305). Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı'nın görüşü için bahsi geçen eser s. 387.

Maddede düzenlenen diğer suçu oluşturur davranışların da muhasebe hilesini teşkil ettiğine dair bkz. Şentürk, Alpaslan, **Hesap ve Muhasebe Hilesi (I)**, s. 275.

Bununla birlikte, vergi hukukunun da muhasebe kayıtları temelinde kurgulanmış bir hukuk dalı olduğundan hareketle bu düzeni korumak amacıyla olan kaçakçılık suçlarının en temel halinin-çekişirdeğinin muhasebe hilesini cezalandırmak olduğu ifade edilebilir. Öyle ki sahtecilik suçlarının ortak özelliği hileyi bir unsur olarak barındırmasıdır. Vergi hukukunda ise yapılacak sahtecilikler neticede tutulması zorunlu defterlerde yapılacak hilelere tesir etmedikçe çoğunlukla anlamsız kalacaktır ki ödenecek vergilerin doğruluğu tutulan muhasebe defterleri üzerinden yapılan inceleme ile tespit edilmektedir.

²³² Donay, **a.g.e.**, s. 128. Ersin Nazal, Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil Midir?, **Vergi Dünyası**, S: 333, 2009, s. 101

²³³ Nitekim vergi hukuku neredeyse tamamen, düzenli işleyen bir muhasebe sistemi üzerine kurulmuştur. Bu sebeple de doğacak vergisel sonuçların hileyle değiştirilmesi halinde kural olarak bir tür muhasebe hilesinin varlığından bahsedilebilecektir. Nazal, **a.g.e.**, s. 101.

²³⁴ Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun maddede düzenlenmiş diğer kaçakçılık suçlarının genel hali olduğuna dair bkz. Günday, **a.g.e.**, s. 33.

suçunun bir torba suç niteliğinde olmadığı ancak aynı maddede düzenlenen suçlardan bazılarını kapsadığı düşünülebilir. Özellikle hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarının özel bir görünüm şekli olduğu değerlendirildiğinde²³⁵; hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun vergi suçlarının en genel düzenlemesi olduğu görüşü isabet kazansa da mevcut kanuni düzenleme sebebiyle ilgili düzenlemenin bir torba suç hükmü olmadığı unutulmamalıdır²³⁶.

Suçun niteliği başlığı altında aktarılması gereken bir başka husus, suçun Vergi Konseyi'nde²³⁷ yapılan tartışması hakkındaki açıklamalardır. Bu kapsamda yapılan açıklamada, Vergi Konseyi'nde hesap ve muhasebe hilesi suçunun vergi ceza sistemindeki yeri sorgulanmıştır fakat bu hükmü çıkarmanın basında “muhasebe hilesi yapmak serbest oldu” şeklinde haber olacağı endişesinin yapılacak hamleye engel olduğundan bahsedilmiştir²³⁸. Ayrıca hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun etkin bir şekilde işlemeyen bir suç hükmü olduğundan da bahsedilmiştir ki ilgili suç torba bir suç türü olsaydı bu derece az işlerliğe sahip olmayacak ve kendisinin özel düzenleniş şekilleri olan suçların kapsamına girmeyen davranışlar bu torba suç ile cezalandırılacaktı. Böyle bir durum söz konusu olmadığına göre kesin bir şekilde ilgili suçun torba suç kategorisinde yer almadığını ifade etmek mümkündür.

2 SUÇUN KANUN SİSTEMATİĞİNDEKİ YERİ

Hesap ve muhasebe hilesi suçu VUK'un “*Ceza Hükümleri*” başlıklı 4'üncü kitabının “*Vergi Cezaları*” başlıklı 2'nci kısmında “*Suçlar ve Cezaları*” başlıklı

²³⁵ Bu yönde VUK 359'daki kaçakçılık suçlarının (gizleme ve çift defter tutma suçları hariç) TCK 207'de düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunun vergi hukuku bakımından özel olarak düzenlenmiş hali olduğu hakkında bkz. Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 387.

Sahtecilik suçları ise vergi ve muhasebe hukuku bakımından muhasebe hilesi olarak görünmektedir. Buradan hareketle ise yukarıda verilen istisnalar haricinde VUK m. 359'un neredeyse bir bütün olarak muhasebe hilesini temel alarak düzenlendiği ifade edilebilir (Şentürk, Alpaslan, **Hesap ve Muhasebe Hilesi (I)**, s. 275, 280.

²³⁶ Ersin, Nazal, **a.g.e.**, s. 94.

²³⁷ İlk defa 1992 yılında kurulan Konsey, 2004 yılında 178 sayılı KHK ile yasal statüye kavuşmuş ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne geçilmesi sonrası, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 238 inci maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak mevcut yasal statüsü devam ettirilmiştir. (Çevrimiçi) <https://vergikonseyi.hmb.gov.tr/tarihce>, 24.11.2019.

²³⁸ Bumin Doğrusöz, Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 98.

3'ünü bölümünde kaçakçılık suçu madde başlığı altında düzenlenmiştir²³⁹. Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu bugün için kaçakçılık suçları başlığı altında bir vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmiş ve isimlendirilmiş olsa da; ilgili suç ihdas edildiği günden bugüne her daim kaçakçılık suçu olarak isimlendirilmemiştir.

1949 tarihli Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçu olarak isimlendirilen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu 1951 yılında yayımlanan 5815 sayılı kanun ile "hileli vergi suçları" başlığına taşınmıştır. 1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hileli vergi suçu başlığı altında düzenlenen suç 4008, 4108 ve 4369 sayılı kanunlarla geçirdiği değişiklikler sonucu günümüz halini almıştır²⁴⁰. Bahsedilen değişiklikler ile suçun kanunda belirtilen maddi unsurunun farklılaşması bir yana, kanun yapma tekniği açısından "kaçakçılık" terimi incelenerek suçun düzenlendiği madde başlığının suçun maddi unsurunu ne kadar yansıttığı ve ikisinin uyumlu olup olmadığı tartışılmalıdır.

TDK Sözlüğü'ne göre kaçakçılık; *kaçakçının yaptığı iş ve gizli olarak, sezdirmeden kaçırma işi olarak, kaçakçı; yasalara karşı gelerek bir yere mal sokan, bir yerden mal kaçırarak veya bir yerde satan kimse olarak, kaçırma; kaçırma işi olarak, kaçak sözcüğü de pek çok farklı anlamı olmasına rağmen konu ile ilgili olarak; yasaca belirtilmiş gerekli gümrük ve vergileri ödenmeden bir yere sokulan*

²³⁹ Maddenin hesap ve muhasebe hilesi suçu ile ilgili olan kısmının tam metni şöyledir;

Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359

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

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

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

...

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

²⁴⁰ Bkz. II. bölümdeki "Suçun Düzenlendiği Maddenin Tarihçesi" başlığı altındaki açıklamalar.

*veya bir yerden çıkarılan ve yasalara, kurallara uymayarak, gizlice cümleleri ile tanımlanmıştır*²⁴¹.

Sonuç olarak kaçakçılık sözcüğü pek çok farklı anlama gelebilse de hukuki olarak; yasalara aykırı olarak bir şeyleri saklamak ve/veya saklanmak suretiyle yapılan yasalara aykırı kaçırma faaliyeti şeklinde tanımlanabilir.

VUK'ta düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ise "vergi kanunlarına göre tutulması gerekli defter ve yapılması gerekli kayıtlarda yapılacak hesap ve muhasebe hileleri" olarak tanımlanmıştır (VUK 359/a-1). Görüldüğü üzere vergi kaçırmak, suçun kanunda tanımlanmış maddi unsurunda bulunmamaktadır. Başka bir deyişle hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu vergi ziyaa uğratılmadan da işlenebilmektedir

Buradan hareketle VUK madde 359/a-1 de düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun ve hatta 359'uncu maddede düzenlenen tüm suç tiplerinin kaçakçılık suçları başlığı altında düzenlenmesinin kaçakçılık sözcüğünün sahip olduğu anlamı göz önüne alındığında isabetli bir terimleştirme/kanunlaştırma olup olmadığını değerlendirmek gerekir.

Buna göre, bir şeyin kaçırılması (verginin ziyaa uğratılması) ilgili suçların işlenmiş sayılması için gerçekleşmesi gereken bir şart olmadığından madde başlığı ile maddede belirtilen suçlar birbiriyle uyumlu değildir²⁴². Zira kaçakçılık sözcüğü yasalara aykırı olarak, gizlenerek yapılması bakımından hesap ve muhasebe hilesi ile uyuşmakta ise de sözcüğün özünde yer alan kaçırma eyleminin suçun işlenebilmesi için gerçekleşmesine gerek yoktur. Madde kapsamından ise, hileli yollara girilmek koşuluyla vergi kaçırılmadan diğer ekonomik amaçlarla yapılacak muhasebe hilelerinin de suçun konusunda olduğu düşünülebilecek olsa bile maddenin bir vergi kanununda düzenlenmesi sebebiyle kaçırılan şeyin (para, bilgi ya da hangi türden

²⁴¹ **TDK Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) <http://sozluk.gov.tr/>, 03.08.2019 (aynen alınmıştır).

²⁴² 359'uncu maddede düzenlenen suçların işlenebilmesi bakımından geneli için vergi matrahında azalmanın meydana gelmesi gerekmemektedir. Sadece 359/a(1) de düzenlenen "çift defter suçu" için vergi matrahında azalma olması aranmaktadır. Diğer suçlar bakımından vergi ziyai şartının gerçekleşmesi aranmamaktadır. Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 323-325.

olursa olsun ekonomik değeri tarif edilebilenlerin) ancak ödenmesi gereken vergi olabileceği çıkarılabilecektir.

O halde kaçakçılık suçları başlığı altında düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun tam anlamıyla kaçakçılık ile ilgili olmadığını belirterek; i) suçun işlenebilmesi için muhasebe hilesi yapılması gerektiğini ve aldatma kabiliyetini vurguladığı için 4108 sayılı Kanun ile değişmeden önceki “hileli vergi suçu” başlığı altında ya da, ii) 4369 sayılı Kanun’un öncesindeki vergi kaçırma şartına bağlı olarak suçun işlenebildiği haliyle “kaçakçılık suçu” başlığı altında, düzenlenmesinin mevcut haline göre daha tutarlı olacağını belirtmek gerekir.

3 KORUNAN HUKUKİ DEĞER

VUK verginin ilk planda eksik tespit edilmemesini, toplanan vergi miktarı eksik tespit edilmemiş ise bu halde ikinci olarak verginin fazla toplanmamasını amaç edinerek sonuçta verginin tam isabetle toplanmasını hedeflemektedir. Esas olarak hazine menfaatini koruma amacıyla olan VUK’un muhasebe düzenini koruyan normlarının da yine bu yönde hazine menfaatini koruması beklenir. Bizim de katıldığımız görüşe göre VUK madde 359’daki kaçakçılık suçları ve özellikle hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu Devlet’in vergi alacağını (hazine yararını) korumaktadır²⁴³.

Kural olarak suçların aynı zamanda kamu düzenini de koruduğu düşünüldüğünde hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun aynı zamanda (üst kavram olarak) kamu düzenini de koruduğu ifade edilebilir²⁴⁴.

Aşağıda açıklanacağı üzere muhasebe defterlerine güvenerek defterlerde yapılan hileli kayıtlardan ötürü suçtan doğrudan zarar gören kişiler de suçun mağduru olabileceğinden ve de bu defterlerin Devlet zoruyla tutulduğu düşünüldüğünde, suçun aynı zamanda kamunun/kişilerin defterlere duyduğu güveni

²⁴³ Donay, **a.g.e.**, s. 12; İbrahim Nihat Bayar, “Vergi kaçakçılığı (Suç teorisi - ceza teorisi ve Muhakeme Hukuku açısından bir analiz)”, Yayınlanmış Doktora Tezi, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2010, s. 48.

²⁴⁴ Vergi ceza hukukunun bir bütün halinde kamu düzeninin korunması amacına dönük olduğuna dair bkz. Murat Başaran, “Vergi Ceza Sisteminde Değişimin Yönü; Değerlendirme ve Sonuç”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 119-120.

de koruduğu kanaatindeyiz²⁴⁵. Kamunun defterlere duyduğu güveni biraz daha somutlaştırmak gerekirse korunan hukuki değerin; Devlet zoruyla tutulan muhasebe defterlerine güvenerek -özellikle bilançonun maskelenmek yoluyla iyileştirilmesine aldanarak- işletme ile ticari ilişkiye giren alacaklıların ve işletme ortaklarının defterlere duyduğu güven olduğu ifade edilebilir²⁴⁶. Öyle ki bizim de ilke olarak katıldığımız defter ve kayıtlara duyulan güveni kamunun tamamına genişleterek kamu güveninin korunduğunu ifade eden bir görüş de bulunmaktadır²⁴⁷.

Bu noktada son olarak, VUK'un Türkiye muhasebe sistemini düzenleyici rolünün etkisiyle yaptırımlarıyla da ekonomik düzeni koruduğu ifade edilebilir. Öyle ki devlet için vergi, vergi için muhasebe anlayışındaki VUK vergi alacağından öte muhasebe düzenini de tasarlamakta ve ekonomik sistemin güvenilirliği ile devamlılığını yaptırımlarıyla korumaktadır. Bu sebeple mevcut tarihi gelişim içinde muhasebe sistemini de tasarlayan VUK'un sadece vergi ziyasını değil, muhasebe ve ekonomi sistemini bozucu nitelikteki fiilleri de cezalandırması gayet mümkündür ki

²⁴⁵ Buradaki çıkarım özellikle TCK m. 161'de düzenlenen hileli iflas suçunun koruduğu hukuki değerden yola çıkılarak yapılmıştır. Hileli iflasın koruduğu hukuki değer için bkz. Sertaç Işıka, "Hileli İflas Suçu", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 71, S. 1, 2013, s. 608; Mustafa Özen, "Türk Ceza Kanunu'nda Düzenlenen Hileli ve Taksirli İflas Suçları (TCK m. 161, 162)", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:65, S:4, 2016, s. 3568.

²⁴⁶ Salih Özel, "İşlemlerin Kayıt Dışı Bırakılması ya da Gerçeğe Aykırı Muhasebeleştirme", **Mali Pusula**, S:55, 2009, s. 17.

²⁴⁷ Bu görüşe göre vergi ziyai şartına bağlı olmaksızın -genel olarak kaçakçılık suçları ile özel olarak hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun işlenebilmesinin VUK'ta düzenlenme amacı kamunun defter ve kayıtlara olan güveninin korunmasıdır (Bayar, **a.g.e.**, s. 42-43, 133; Turgut Candan, "Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 53.). Öyle ki belgede sahtecilik suçlarına göre bahsi geçen suç özel norm niteliğindedir (Bayar, **a.g.e.**, s. 41). Bir bütün olarak kaçakçılık suçları ile korunmak istenen menfaatin kamu düzen ve kamu güveni olduğuna dair bkz. S. Ateş Oktar, "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:144, 2000, s. 91. Oktar'ın görüşüne ise bir farkla katılmaktayız ki o da vergi kaçakçılığı suçlarında hazine zararının aranması gereğidir. Öte yandan kamu güveni hazine zararının çok ötesinde bir kavram olması ile VUK'un ekonomi ve muhasebe sistemini tasarlar kanun oluşu bu hazine zararının aranması gereğini ortadan kaldırmaktadır.

Kamu güveni ise ancak usul kanunlarınca ispat yeterliliği tanınmış belgelerle sınırlı olarak korunmaktadır. Bu kapsamda bahsi geçen suçun konusu olan ve de Devlet zoruyla tutulan defterlerin bu kapsamda olacaktır (Gökçen, **a.g.e.**, s. 136-137; Sahir Erman, Çetin Özek, **Ceza hukuku özel bölüm : Kamu güvenine karşı işlenen suçlar (TCK 316-368)**, Dünya Basımevi, 1996, İstanbul, s. 9). Buradan hareketle "çift defter tutma" suçunun diğer kaçakçılık suçlarından farkı olarak sadece "vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde" yapılan kayıtlarla işlenebilecek olması, tutulan ikinci defterin kamu güvenine mazhar olmaması ve sonucunda kamu güveninin değil sadece vergi alacağının korunması amacıyla açıklanabilir. Neticede VUK'un hem kamu güvenliğini hem de hazine yararını koruduğunu fakat bu iki hukuki değerin beraber korunduğu suç kalıplarında vergi ziyai olmaksızın da kamu güveni ihlâl edilebileceğinden söz konusu suç kalıplarında suçun işlenmesinin vergi ziyai oluşmasına bağlı kılınmadığı sonucuna varılabilir.

bu durum Kanun'un amacı ile örtüşmektedir. Bu misyonun sonucunda ise VUK'un aynı zamanda ekonomik yapının düzenini de koruduğunu belirtmek gerekir.

4 SUÇUN UNSURLARI

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun ceza hukukuna göre unsurlarına ayrılarak detaylıca incelenmesi gerekmektedir. Zira bu inceleme düzenlenen suçun niteliklerini ortaya çıkaracak ve suç hakkında yapılacak tespitleri kolaylaştıracaktır.

Bizim de katıldığımız görüşe göre suç; maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurundan oluşmakta ve suçun incelenmesi bu unsurlar üzerinden yapılmaktadır²⁴⁸.

4.1 Suçun Maddi Unsuru

Hesap ve muhasebe hilesi suçunun işlenmesi suçun maddi unsurunun alt başlıklarıyla birlikte yerine getirilmesine bağlıdır²⁴⁹.

Hesap ve muhasebe hilesi suçunun kanuni tanımındaki maddi unsuru;

- *Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda,*
- *hesap ve muhasebe hileleri yapmak,*

şeklinde açıklanmıştır (VUK, 359/a-1).

Bu kapsamda sırasıyla suçun; kişi unsuru (fail ve mağdur) hareket unsuru (fiil), konusu ve neticesi açıklanacaktır.

4.1.1 Fail

Türk Ceza Kanunu'nun "Faillik" başlıklı 37'nci maddesine göre fail; suçun kanuni tanımında yer alan fiili gerçekleştiren kişidir (TCK, m.37/1).

²⁴⁸ Gökçen, a.g.e., s. XV-XVI; **Suç İnceleme Yöntemi**, (Çevrimiçi) <http://cdn.istanbul.edu.tr/statics/cezahukuku-hukuk.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2015/12/suc-inceleme-metodu.pdf>, 05.12.2019.

²⁴⁹ Özgü suça örnek olarak, Resmi belgede sahtecilik suçunun TCK m. 204/2'de düzenlenen özel hali verilebilir. Maddenin ilk fıkrasında ise suçun genel hali düzenlenmektedir.

Hesap ve muhasebe hilesi suçunun failinin kim olabileceği ise Kanun'da açıkça belirtilmemiştir. Bu sebeple suç -belirli kişiler tarafından işlenebilen- özgü suçlardan olmayıp Kanun'da tanımlanmış fiili gerçekleştirebilen herkes tarafından işlenebilen bir suçtur²⁵⁰. Bu sebeple de hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu genel suç kategorisinde yer almaktadır²⁵¹. Buna göre suçu işletmenin sahibi olan vergi mükellefi ve işletmenin muhasebe çalışanı işleyebileceği gibi işletmenin mali müşavirlik hizmeti aldığı yeminli ve yahut serbest mali müşaviri de işleyebilecektir. Vergi sorumlusu olan kanuni temsilciler de aynı zamanda muhasebe düzeninden sorumlu oldukları için hem suça iştirak ederek şerik, hem de suçu işleyerek fail olabilecektir.

4.1.2 Mağdur

Sahtecilik suçlarından olan TCK madde 207'de düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunun vergi hukukuna özgü hali olarak ifade edilen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun mağduru, suçun bahsedilen özelliği sebebiyle sahtecilik suçlarından da yararlanmak yoluyla tespit edilebilir²⁵².

Kamunun güveninin korunduğu özel belgede sahtecilik suçunun mağduru bir görüşe göre²⁵³ kural olarak toplumu oluşturan herkes olsa da bizce bu görüş tam olarak isabetli değildir. Nitekim mağdur ve suçtan somut olarak zarar görenlerin davaya katılabilecekleri²⁵⁴ düşünüldüğünde bu suç dolayısıyla davaya katılma hakkı (CMK, 237) toplumdaki (suçtan zarar gören) herkesçe kullanılamayacağı için toplum ancak geniş anlamda mağdur olarak değerlendirilebilir. Diğer yandan toplumu oluşturan herkesin suçtan zarar gördüğü ifade edilmelidir. Özel belgede sahtecilik

²⁵⁰ Suçun herhangi birisi tarafından işlenebilecek olması o suçu genel suç kategorisine sokmaktadır. Bir suçun genel suç olması ise suçun kanundaki düzenlenişinden anlaşılabilmektedir. Buna göre kanun suçla ilgili “her kim”, “her kimse” gibi terimler kullanmış ise o suçun genel suç olarak düzenlenmiş demektir. Berrin Akbulut, “Bağlılık Kuralı”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S:1, 2010, s. 183. Özgü suçlar hakkında detaylı bilgi için bkz. Akbulut, **a.g.e.**

²⁵¹ Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ise kanunda “...hesap ve muhasebe hilesi yapanlar” ifadesiyle tanımlandığından ilgili suçun “her kim” ifadesine benzer bir anlama sahip olduğunu ifade edebiliriz.

²⁵² Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 387.

²⁵³ Koca, Üzülmöz, **Özel Hükümler**, s. 759; Gökçen, **a.g.e.**, s. 450.

²⁵⁴ Ersan Şen, **Kamu Davasına Katılma**, (Çevrimiçi) <https://www.hukukihaber.net/kamu-davasina-katilma-makale,3492.html>, 26.12.2019.

suçunun esas mağduru (dar anlamda mağduru²⁵⁵) ise belgenin kullanılması sebebiyle doğrudan mağduriyet yaşayan kişilerdir²⁵⁶.

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun mağduru ise özel belgede sahtecilik suçundan farklı olarak -suçun muhatabı olması sebebiyle- Devlet'tir²⁵⁷. Öyle ki Devlet suçtan zarar görebilecektir. Diğer yandan toplumun da aynı belgede sahtecilik suçlarında olduğu gibi suçtan zarar gören olduğunu ifade etmek ve toplumu oluşturan herkesin ancak geniş anlamda mağdur olarak değerlendirilebileceğini belirtmek gerekmektedir²⁵⁸. Nitekim her suçtan toplum zarar görebilir ama sadece bu sebeple toplumdaki bireyler mağdur olarak belirlenmemelidir.

4.1.3 Hareket Unsuru

Hesap ve muhasebe hilesinin hareket unsuru; *vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda, hesap ve muhasebe hileleri yapmaktır*(VUK, 359/a-1). Tanımda geçen “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar*” suçun konusunu oluşturmakta ve sadece suçun hareket unsurunun üzerinde gerçekleşeceği mecrayı belirtmektedir. Bu suçun hareket unsuru öz olarak; hesap ve muhasebe hilesi yapmak şeklinde tanımlanabilir. Suçun hangi davranışlarla işlenebileceği ise kanunda net olarak belirlenmeyip suç sadece “*hesap ve muhasebe hilesi yapanlar*” ifadesi ile belirlenmiştir.

²⁵⁵ Suçun mağduru suçun konusunun ait olduğu kişi olup, mağdur her zaman suçtan zarar gören olacağı gibi suçtan zarar gören her zaman suçun mağduru olmayacaktır. Yener Ünver, **Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer**, Seçkin Yayıncılık, 2003, s. 144-145; Özgenç, **Genel Hükümler**, s. 223.

²⁵⁶ Koca, Üzülmüş, **Özel Hükümler**, s. 759; Gökçen, **a.g.e.**, s. 450. Suçtan doğrudan zarar gören kişinin suçun mağduru olamayacağı hakkında karşı görüş için bkz. Hasan Tahsin Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:68, Sayı: 2010/1, s. 210.

²⁵⁷ M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019, İstanbul, s. 130-131. Devlet'in de suçun mağduru olabileceği hakkında bkz. Tuğrul Katoğlu, “Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:61, S:2, 2012, s. 674,690 ve karşı Özgenç, **Genel Hükümler**, s. 223.

Bununla birlikte suçtan Devlet'in de zarar gördüğüne dair bkz. Somuncu, Esmeray, **a.g.e.**, s. 310.

²⁵⁸ Özgenç, **Genel Hükümler**, s. 223.

4.1.3.1 Serbest Hareket

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu sadece icrai hareketlerle işlenebildiği gibi bu icrai hareketler VUK'ta örnek verilmek suretiyle sayılmamıştır. Bunun sebebi ise bizim de katıldığımız doktrindeki bir görüşe göre suçu oluşturacak hareketlerin tamamının sayılmasının -gelişen teknoloji de dikkate alındığında- mümkün olmayışı ve gelecekte de ortaya çıkabilecek suçu oluşturur tüm muhtemel hareketleri kapsama iradesidir²⁵⁹. Bu sebeple suçun serbest hareketli bir suç olduğu belirtilmelidir²⁶⁰. Suçun serbest hareketli olmasının bir sebebi de “hile”nin suçun bir unsuru olmasıdır. Zira hile -kural olarak- icrai veya ihmali olsun sayısız davranışla gerçekleştirilebilmektedir²⁶¹. Hilenin gerçekleştirilmesi yollarının sınırsızlığı ise bahse konu suçun serbest hareketli olması neticesini doğurmuştur.

4.1.3.2 İcrai Davranış

Suçun kanuni tanımından hileli muhasebe kayıtlarının defterlere yapılması ile suçun oluşacağı konusunda şüphe bulunmamaktadır (VUK, 359/a-1)²⁶². Öte yandan yapılması gereken birtakım muhasebe işlemlerinin yapılmayarak -kayıt dışı bırakılarak- suçun işlenebilmesi konusu aydınlatılmalıdır ki bunun için de muhasebe sisteminin çalışma prensiplerinin kısaca açıklanması gerekmektedir.

²⁵⁹ N. Necmi Yücel, **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İnkılap Kitabevi, 1955 İstanbul, s. 288 Şahabettin Acar, **Hesap ve Muhasebe Yolu ile Yapılan Vergi Kaçakçılığı - Vergi Hilesi ve Meydana Çıkarılması Usulleri**, İnkılap Kitabevi, 1958, İstanbul, s. 15; Öztekin Tosun, **a.g.e.**, s. 75; Kaşıkçı, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 270,273; Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 303;

²⁶⁰ Bu görüş özellikle hilenin serbest hareketle işlenebilmesi sebebiyle savunulmakta olup VUK m. 359'da düzenlenen ve konusu farklı olan pek çok suç tipi düzenlendiği için tüm kaçakçılık suçları bu bakımdan topluca değerlendirilmemelidir ve ancak suça vücut verir harekete göre özel olarak değerlendirme yapılmalıdır. Örnek olarak defter yaprağını yırtma bağlı hareketli iken defterlerde tahrifat yapma serbest hareketli bir suçtur (Bayar, **a.g.e.**, s. 127). Buna karşın kaçakçılık suçlarının bağlı hareketli suçlar olduğu hakkında bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 10. Bası, Ekin Yayınevi, 2017, Bursa, s. 16; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006 ve karşı. Çavuş, **a.g.e.**, s. 50-51.

²⁶¹ Hilenin suçun unsuru olması bakımından hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu hakkında, TCK m. 157'de düzenlenen dolandırıcılık suçundan çıkarım yapılabilir. Buna göre dolandırıcılık suçunu gerçekleştirecek hileli davranışların ne olduğunun açıklanmaması sonucu ilgili suçun serbest hareketli bir suç olarak tanımlanması aynen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu oluşturan hilenin açıklanmaması nedeniyle bu suç bakımından da mümkündür. Dolandırıcılık suçunun serbest hareketli bir suç olduğu hakkında bkz. Ahmet Gökçen, Murat Balcı, “Dolandırıcılık Suçu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.14, S.1-2, 2008, s.15; Volkan Maviş, “Dolandırıcılık Suçunun Hile Unsuruna İlişkin Sorunlar”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:1, Özel Sayı, 2015, s. 603.

²⁶² Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, 2. Bası, Adalet Yayınevi, 2016, s. 326; Şenyüz, **Vergi Ceza**, s. 401, 410.

-Muhasebe sistemi gereği suçun tek başına gerçekleştirilen ihmali bir davranışla işlenmesi mümkün değildir. Muhasebe sistemi içinde, yapılan her muhasebe değeri olan işlemin kaydedilmesi bir zorunluluktur. Kayıtlar ise çift taraflı olduğu için herhangi bir dönemde işletmenin varlıkları ile mali durumunun tespit edilmiş olması halinde -ki bu bilanço ile yapılabilmektedir- adeta işletmenin mevcut mali durumunun -adeta- fotoğrafı çekilmiş olmaktadır²⁶³.

Öyle ki bu şekilde işletmenin belirli bir andaki alacakları, borçları, kasa mevcudu, mevduatı, envanteri ve öz sermayesi tam olarak belirlenebilmektedir. İşletmenin belirli bir süre sonra, söz gelimi ertesi yıl sonunda çıkarılan bilançosu ile alacakları, borçları, kasa mevcudu gibi aynı kalemlerdeki mevcut durum tam olarak saptanabilmekte ve iki -adeta- fotoğraf arasındaki farklar sayesinde işletmenin faaliyeti hakkında bilgi sahibi olunabilmektedir.

Bu konunun ise farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler bakımından ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, bahsedilen farklılığın tespiti ve kontrolü hakkında imalat yapan bir işletmenin ürettiği tam mamullerin faturasız satışı örnek olarak verilebilir. Bu satış işleminde satıcı konumundaki işletme, faturayı haksız bir vergi avantajı elde etmek için kesmez ise aldığı parasal değeri de -artışın kaynağını gösteremeyeceği için- hesaplara intikal ettirmeyecektir. Fakat üretilen mamullerin işletmede kayıtlı olduğu kabul edildiğinde stoklardan -envanter defterinden- mamul miktarını satışa konu olduğu kadarıyla düşmesi gerekecektir. Bu miktarın düşülmemesi halinde ise yıl sonunda işletmenin -adeta- fotoğrafını çeken mali tabloda işletme aktifinde muhasebe sistemi ile açıklanamayan şekilde satışa konu mamul bedeli kadar bir azalma olduğu ortaya çıkacak ve yapılan faturasız satış kendini belli edecektir.

Bir başka örnek ise hizmet sektöründe faaliyet gösteren bir sermaye şirketinin faturasız -kayıt dışı- sunduğu danışmanlık faaliyetinden elde ettiği gelir hakkında verilebilir²⁶⁴. Bu örnekte ise şirketin, sunduğu hizmeti vergi kaçırmak amacıyla

²⁶³ Ateşagaoglu, **Kâr Payı Dağıtımı**, s. 46; Gökhan, Belge, “Dönem Sonunda Düzenlenmesi Gereken Mali Tablolar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 340, 2009, s. 174.

²⁶⁴ Gelirin sadece nakit olarak alındığı ve kasaya aktarıldığı kabul edilmiştir.

muhasebeleştirmediginde yıl sonunda düzenlenen mali tabloda bu durum ortaya çıkmayacaktır.

Bu iki örnek arasındaki fark ise birinde satışa, envantere kayıtlı bir mamulün diğerinde ise muhasebe kaydına girmemiş -giremeyecek- olan hizmetin konu olmasıdır. Hiç yapılmayan bir muhasebe kaydı ile (ihmalî davranışla) muhasebe hilesinin gerçekleştirilmesinin kural olarak mümkün olmadığını gösterebilmek için çeşitli hile örnekleri sunulabilir.

Bu kapsamda ilk örnek biraz farklılaştırıldığında sorulabilecek bir soru ise; satışa konu mamulün baştan itibaren stokta görünmemesi halinde yapılan kayıt dışı satışın hiçbir muhasebe kaydı yapılmadan yıl sonunda fiili envanterin çıkarılması ve hesapların nakilleriyle düzenlenecek mali tablolarda kendiliğinden ortaya çıkacak olup olmadığıdır.

Bu halde ilk olarak tam mamul kayıtlı olmasa da öncesinde alınan yarı mamuller ile işletmenin kullandığı elektrik, su gibi girdilerle üretim kapasitesi beraber değerlendirilebilir ki bu sebeple mamulün büyük oranlarda stokta kayıtlı görünmemesi zor bir ihtimal olarak görünmektedir. Öte yandan üretim aşamasında verilen fire miktarlarıyla oynanarak esasında üretilmiş birtakım tam mamuller aslında fire olmuş olarak gösterilebilecektir. Bu yöntemle ise kademe kademe stok dışı satışa hazır mamul yaratılabilir ki bu halde üretilen ürünün stokta değil de bir maliyet olarak fireler içinde sunulmasının kendisinin de muhasebe hilesi olduğu belirtilmelidir. Burada randıman hesabıyla oynamak suretiyle bir muhasebe hilesi yapılmış olduğu kabul edilse de bunun tespitinin düşük oranlarda gerçekleşmesi halinde çok zor olması nedeniyle kayıtlarda fire olarak gösterilmiş ancak esasında üretilmiş bir tam mamulün kayıt dışı satışının mümkün olduğu ifade edilmelidir.

Örnek olaylarda gerçekleşebilecek bir başka ihtimal ise aynı satış işlemi sonrası kayıt dışı satış miktarınca tam mamulün zayı olduğu muhasebe işlemi yapılmasıdır. İşte bu durumda fatura kesilmediği muhasebeleştirilmiş stokta da bir oynama olmadığı için yıl sonunda sanki satış hiç yokmuş gibi mali tablolar düzenlenebilecektir.

Benzer bir örnek ise senetsiz alacaklar aracılığıyla verilebilir. Senetsiz alacağı olan bir işletmenin alacağını elden tahsil etmesi sonrası tahsil edilen tutar kadar “120 Alıcılar” hesabında azalış ve aynı tutarda banka veya kasa hesabında bir artış oluşması gerekmektedir. İşletme ise, tahsil ettiği alacağını tahsil etmemişçesine icraya vererek ya da karşılık ayırarak esasında tahsil ettiği geliri tahsil edememiş gibi bilançoda doğrudan gider olarak göstererek vergi kaçırabilecektir. Bu halde ise gerçekte olmayan bir durum için karşılık ayrılan muhasebe kaydıyla hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun işlenmiş olabileceğinden bahsedilecektir²⁶⁵.

Verilen örneklerde görüldüğü üzere (sadece hizmet satan danışmanın deftere işlemediği muhasebe kaydı ile defterlerde yapılan muhasebe hilesi dışında) ihtimallerle seçenekli olarak verilmiş örneklerin tümünde, amaçlanan duruma ulaşmak için yapılan muhasebe hileleri ihmali davranışlar içerse de her daim bir icrai davranış da barındırmaktadır. Örnek olarak kayıt dışı mamul satışında ihmali davranışla gerçekleştirilen muhasebe hilesinin ortaya çıkmaması için icrai davranışlarla ya öncesinde ilgili mamulün fire oranları ile oynanarak kayıt dışına çıkarılması ya da sonrasında ziya kaydı yapılması gerekecektir. Bir başka deyişle muhasebe sisteminin çift taraflı olması, bir hesapta artış ya da azalış yaratacak olan muhasebe işleminin kayıt dışı bırakılması halinde, -adeta- çekilen iki fotoğraf arasında açıklanamayan farklılıkların oluşmaması için bu ikinci hesapta mutlaka icrai bir davranışla hileli muhasebe kaydı yapılmasını gerektirmektedir.

Bahsedilen, kural olan durumlarda icrai ve ihmali davranışlar aynı muhasebe hilesi için art arda işlendiği için bu örnekler bakımından ihmali davranışlar göz ardı edilse dahi icrai davranışlar suçu teşkil edecektir. Bu sebeple de ilgili örnekler bakımından suçun işlenmiş sayılıp sayılmayacağının tartışılmasına gerek yoktur. Öte yandan hizmet satımı örneği kural olan bu durumun istisnasını oluşturmaktadır. Bu halde ise sadece ihmali bir davranışla gerçekleştirilen muhasebe hilesi söz konusu olacaktır ki kural olan örneklerden öte bu durumda sadece ihmali davranışla hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun işlenip işlenemeyeceğinin suçun düzenlendiği

²⁶⁵ Örneklenen durumlarda ise vergi kaybı oluşacağından mükellefe ayrıca vergi ziyai cezasının da kesilmesi gerekecektir.

madde metninden hareketle ceza hukuku kurallarına göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

-Suçun tek başına gerçekleştirilen ihmali bir davranışla işlenmesi mevcut yasal düzenleme gereği mümkün değildir. Ceza hukukunda normlar yasaklayıcı ve emredici olma özelliklerine göre ikiye ayrılmaktadır. Buna göre belirli bir icrai hareketin gerçekleştirilmesinin yasaklandığı suçlar yasaklayıcı norm içermektedir. Örnek olarak TCK madde 81’de yer alan “kasten adam öldürme” suçu verilebilir. Bu suçta adam öldürme fiili yasaklanmaktadır²⁶⁶.

Diğer grup normlar ise emredici niteliktedirler. Buna göre belirli bir icrai hareketin gerçekleştirilmesi emredici normlarda yasaklanmamakta aksine o hareketin gerçekleştirilmesi emredilmektedir. Başka bir ifadeyle yasaklayıcı normlarda ilgili icrai hareketin yapılması yasaklandığı için suç yasaklanan hareketin icrai hareketle gerçekleştirilmesi halinde işlenmiş olacakken, emredici norma sahip suçlarda suç emredilen icrai hareketin yapılmaması halinde gerçekleşmiş olacaktır. Buna göre iki tip normu sırasıyla kural olarak icrai harekete ve ihmali harekete bağlı olan suçları düzenleyen normlar olarak sınıflandırmak mümkündür²⁶⁷.

İhmali hareketle işlenebilen suçlar ise gerçek ve gerçek olmayan ihmali suçlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gerçek ihmali suçlar adından da anlaşılacağı üzere bizatihi kendisi kanuni düzenlemesi bakımından ihmali hareketlerle işlenebilecek suçlardır. Görünüşte (gerçek olmayan) ihmali suçlar ise; esasında ilgili suçun temel halinde yasaklayıcı nitelikte bir normun bulunduğu fakat suçun düzenlendiği ceza hükmünde özel olarak belirli şartlar altında suçun, esas olan

²⁶⁶ Neslihan Göktürk, İzzet Özgenç, İlhan Üzülmmez, **Ceza Hukukuna Giriş**, ed. İzzet Özgenç, İlhan Üzülmmez, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, Eskişehir, s. 22.

²⁶⁷ Göktürk, Özgenç, Üzülmmez, **a.g.e.**, s. 22.

yasaklayıcı normu ihlâl edencesine icrai hareketlere eşdeğer²⁶⁸ olarak belirlenmiş ihmali hareketlerle de işlenebileceği kaleme alınmış suç tipleridir²⁶⁹.

Örnek olarak kasten adam öldürme (TCK, 81) yasaklayıcı bir norm içeren ve ancak icrai bir hareketle işlenebilen bir suçtur ancak kasten öldürmenin ihmali davranışla işlenmesi suçu (TCK, 83) -madde metninde ifade edildiği üzere- ancak kanunun gerçekleştirilmesini emrettiği hareketin iradi olarak gerçekleştirilmemesi yoluyla ihmali hareketle işlenebilecek görünüşte (gerçek olmayan) bir ihmali suç örneğidir.

VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ise Kanun'da yasaklayıcı bir norm içerir şekilde düzenlenmiştir. Öyle ki Kanun'a göre bahsi geçen suçun işlenebilmesi hesap ve muhasebe hilesinin yapılması ile gerçekleştirilebilmektedir. Bir başka deyişle Kanun hesap ve muhasebe hilesinin yapılmasını yasaklamaktadır. Nitekim hesap ve muhasebe hilesi yapmamak emredilmemektedir. Yani emredici norm içerir suç düzenlemeleri gibi belirli bir icrai davranışta bulunma yükümlülüğü verecek şekilde emredici bir norm bulunmamaktadır²⁷⁰.

²⁶⁸ TCK'nın "*Kasten öldürmenin ihmali davranışla işlenmesi*" başlıklı 83'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında geçen failin yükümlendiği icrai davranış hareketli kalarak (ihmali hareket ile) yerine getirmemesi halinde icrai davranışa eşdeğer bir ihmali hareketin varlığından bahsedileceği düzenlenmiştir.

²⁶⁹ Kayıhan İçel, Füsün Sokullu Akıncı, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Fatih Selami Mahmutoglu, Yener Ünver, **Suç Teorisi**, Suç Kavramına İlişkin Genel Bilgiler, Suçun Yapısal Unsurları, Suçun Özel Oluşum Biçimleri, 2. Kitap, 3. Bası, Beta, 2004, s. 62; İzzet Özgenç, **Genel Hükümler**, s. 235-236.

²⁷⁰ Bu muhakeme örneğine TCK'da düzenlenen kasten adam öldürme suçu da verilebilir. TCK ilgili suç için kasten adam öldürmeyi yasaklamaktadır ancak kasten adam öldürmemeyi aynı hesap ve muhasebe hilesinde olduğu gibi emretmemektedir. Kasten adam öldürme suçu ile ilgili emredici nitelikte norm içeren ceza hükmü ise yukarıda açıklandığı üzere TCK'nın 83'üncü maddesinde yer alır kasten öldürmenin ihmali davranışla işlenmesi suçunda bulunmaktadır. Bu suçta ise icrai bir harekette bulunmak emredildiğinden emredici nitelikte bir normun varlığından bahsedilebilecektir. Öyle ki belirli bir icrai davranışın yasaklandığı normların aynı zamanda yasaklanan davranışın gerçekleştirilmemesini emrettiğini ifade etmek mümkündür fakat bu kabulün neticesinde ihmali davranışlar ile gerçekleştirilebileceği düzenlenmiş suçları düzenleyen normlar için belirli bir tür sınıflandırması yapmak mümkün olmayacaktır. Bu sebeple de doktrindeki hakim görüşe uyarak icrai ve ihmali davranışla işlenebileceği düzenlenmiş farklı suç tiplerini birbirinden ayırtılabilmek için; icrai davranışla işlenebilen suçları düzenler ceza normlarını yasaklayıcı, ihmali davranışla işlenebilen suçları düzenler ceza normlarını ise emredici nitelikteki ceza normları olarak sınıflandırmaktayız.

Suç tipleri arasındaki bu keskin farklılığın sonucunda ise suçların konusu sınırlandırılmaktadır. Örneğin kasten adam öldürmek suçu ancak icrai bir davranış ile işlenebilirken yasaklayıcı bir norm içeren kasten adam öldürme suçunun ihmali bir davranışla işlenmesi mümkün olamayacaktır. Buna karşın kasten öldürmenin ihmali davranışla işlenmesi suçu da TCK'da ayrıca düzenlendiği için bahsi geçen suçun düzenlendiği madde hükmüne göre belirli hukuki yükümlülüğe sahip kişilerin iradi olarak hareketsiz kalması ise bu sefer kasten adam öldürme suçunun ihmali olarak işlenmesi sonucunu doğuracaktır. Burada önemli bir detay ise yine kanunilik ilkesi gereği suçun ihmali davranışla işlenebilmesinin ancak maddede belirlenen şartların hâsıl olmasıyla mümkün olabileceğidir (TCK, 83/2)²⁷¹.

Örneklenen suç tipi gibi hesap ve muhasebe hilesi de VUK'ta düzenlendiği haliyle yasaklayıcı nitelikte norm içermesi sebebiyle ancak icrai hareketle işlenebilen suçlar kategorisinde olup mevcut kanuni düzenlemeye göre belirli bir icrai hareketin gerçekleştirilmesi yönünde emredici nitelikte norma sahip olmaması nedeniyle ilgili suçun hareketsiz kalınarak işlenebilmesi kanunilik ilkesi gereğince mümkün değildir.

Teorik olarak muhasebe hilesi tabi olunan muhasebe sistemine göre yapılması gerekli birtakım kayıtların yapılmaması ile gerçekleştirilebileceği düşünülebilecek olsa da VUK'ta düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu maddede düzenleniş şekli itibarıyla ancak icrai bir hareketle işlenebilecek olduğundan yapılması gereken muhasebe kayıtlarının yapılmaması ihmali davranışıyla işlenemeyecektir.

Bu noktada görüşümüze karşı ileri sürülebilecek -muhtemel- bir karşı görüşü cevaplamak gerekirse; tabi olunan muhasebe sistemi gereğince yükümlenilen muhasebe kurallarına uymanın da ceza normu anlamında bir emredicilik içermesi

²⁷¹ Buna örnek olarak kişi kanuni düzenlemelerden veya sözleşmeden kaynaklanan bir hukuki yükümlülük altında ise ancak bu suçu ihmali bir davranışla işleyebilecek olup böyle bir yükümlülüğü olmayan kişinin bu suçu hareketsiz kalarak işleyemeyeceği verilebilir. Örneği somutlaştırmak gerekirse cankurtaran olarak çalışan kişinin boğulmakta olan bir yüzücüyü fark etmesine rağmen hareketsiz kalması ile bu suç açıklanan hukuki yükümlülüğün ihlali vasıtasıyla işlenebilecek olup cankurtaran ile birlikte boğulan kişiyi fark etse dahi hareketsiz kalan kişi bakımından ise açıklanan hukuki yükümlülüğün yokluğu sebebiyle belirli bir icrai davranışta bulunma yükümlülüğü olmadığından (emredici normun yokluğundan) bahisle ilgili suç işlenemeyecektir. Nitekim suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği bu ikinci kişi suçu işlemiş sayılamayacaktır.

sebebiyle hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun ihmali davranışla dahi olsa²⁷² işlenebileceği iddiası ele alınmalıdır. Çünkü bu görüşe göre muhasebe sisteminde yer alan yükümlülüklerle uymak esasında hesap ve muhasebe hilesi yapma suçuyla ilgili olarak vergi ödevlilerine icrai bir davranışta bulunma yükümlülüğü olarak emredilmiştir.

Bu iddiaya karşı olarak ise; ilk olarak muhasebe sistemi için öngörölmüş yükümlölüklerin bulunması ile bu yükümlölüklerle uyulmamasının birbirinden farklı olduğunu belirtmek gerekir. Nitekim ilgili yükümlölüklerle hile niteliğini haiz bir ihmali davranışla neden olunması halinde bu davranışın suçu oluşturması ilgili davranışın ancak kanunda açıkça düzenlenmesi halinde mümkündür.

İkinci olarak hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun öngörölmüş muhasebe kurallarınca gerekli muhasebe kayıtlarını yapmamak suretiyle ihmali bir davranışla işlenebilen suç olmasının ise düzenlenmesinin doğrudan *“vergi mükellefinin uymak zorunda olduğu muhasebe kural, esas ve standartlarına ihmali davranışla uymaması suçu”* ifadesiyle terimleştirilmesi halinde mümkün olacağını ifade etmek gerekir. Nitekim suç ancak bu halde (her ne kadar bu şekilde düzenlenmesi taraftarı olmasak da); yükümlenilen icrai nitelikteki muhasebe kural, esas ve standartlarına uyulmasını emredecek ve ihmali davranışla işlenebilecek idi.

Karşı görüşe ilişkin olarak açıklanması gereken ikinci husus ise kasten adam öldürme suçu üzerinden örneklenebilir. Buna göre ihmal yoluyla kasten adam öldürme suçu ayrıca bir suç olarak düzenlenmeseydi bu halde sözleşmeden veya kanundan doğan bir icrai harekette bulunma yükümlölüğü olan kişinin -örneğin cankurtaranın- boğulmakta olan kişiye yardım etmeyerek onu kurtarmaması halinde kasten adam öldürme suçunu işlediğinden bahsedilemeyecekti. Öte yandan yine de kişinin kanun ile belirli bir icrai davranışta bulunma yükümlölüğünde olduğundan bahsedilebilecekti. Bu halde ise kanunla verilen bir yükümlölüğün icra edilmemesi

²⁷² Yapılan satış işlemi sebebiyle kesilen faturanın kanuni süre içerisinde muhasebe defterlerine kaydedilmesi gerekmekte olsa da hareketsiz kalınmak suretiyle aykırı davranılması buna örnek verilebilir.

halinde kişinin kasten adam öldürme suçunu işlediği açıktır ki iddia edilemeyecekti²⁷³.

Örnekte de görüldüğü üzere kişi için kanunla bir yükümlülük öngörülse dahi bu yükümlülüğün icrai ya da -özellikle- ihmali yolla ihlâl edilmesi halinde kişinin cezalandırılması ancak ceza hükmünün bu yönde kaleme alınmasına bağlıdır.

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ise VUK'ta bu yönde düzenlenmediğinden; açıklanan ihmali davranışla teorik olarak muhasebe hilesi yapılmış olsa dahi VUK bakımından hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu işlenmemiş olacaktır. Nitekim suç sadece icrai hareketle işlenebilen bir suç olarak düzenlenmiştir²⁷⁴.

Bu noktada ihmali davranış ile işlenebilen bir vergi suçu yok mudur sorusuna da cevap vermek faydalı olabilir. VUK madde 359'da düzenlenmiş gizleme suçu tam anlamıyla bu yönde bir suçtur. Nitekim vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında 18 aydan 3 yıla kadar yıl hapis cezasına hükmolunacaktır (VUK, 359/a-2).

İlk bakışta gizlemenin kendisinin icrai bir davranış olduğu ve gizleme eyleminin de kanun koyucu tarafından yasaklandığı düşünülebilse de maddenin devamında gizleme “...*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi...*” olarak tanımlandığı için esasında belirli bir icrai davranışta bulunma yükümlülüğünden bahsedilecek ve gizleme suçu bu icrai davranışın iradi olarak gerçekleştirilmemesi halinde işlenmiş olacaktır. Bir başka deyişle gizleme Kanun'da tanımlandığı şekliyle esasında ilgili defter ve belgelerin ibraz edilmemesi anlamına gelmektedir ki burada suça vücut veren hareket ibraz etmemek ihmali davranıştır.

²⁷³ Özgenç, **Genel Hükümler**, 236-237.

²⁷⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza**, s. 15-16.

Gizleme ve kasten adam öldürme suçları örneklerinden de görüldüğü üzere hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ancak icrai davranışlarla işlenebilecek bir suç olarak düzenlenmiştir.

O halde mevcut düzenlemeye göre -Kanun'daki açıklamalar yetersiz olsa da- hesap ve muhasebe hilesi suçunun ancak müspet anlamda bir muhasebe işlemi ile gerçekleşeceği söylenebilir. Nitekim yukarıda verilmiş örneklerde de bir işlemin muhasebe sisteminde tutarsızlıklara yol açmadan aldaticılık kabiliyetini haiz olarak kayıt dışı bırakılabilmesi için kural olarak kayıt dışı işlemde önce veya sonra hileli muhasebe kayıtları yapılması gerekeceği ifade edildiği için kural olarak muhasebe hilelerinin müspet kayıtlar olmadan yapılamayacağı kanaatindeyiz.

Bu sebeple de danışmanın verdiği hizmet karşılığı aldığı nakdi karşılığı muhasebe defterlerine kaydetmemesi tam anlamıyla vergi ziyanının bir örneği olup ortada henüz gerçekleştirilmiş hileli bir muhasebe kaydı bulunmadığı için hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun işlendiğinden de bahsedilemeyecektir. Nitekim yapılan ticari işin muhasebeleştirilmemesi diğer muhasebe kalemlerinde de değişikliğe sebep olmadığından yıl sonunda hazırlanacak mali bilançoda da saklanacak bir muhasebe işlemi bulunmayacaktır.

Bu noktada hizmet sektöründe faaliyet gösteren bir vergi mükellefinin gerçekleştirdiği, suçu oluşturmayan ama mahiyeti itibariyle muhasebe hilesini teşkil eden ihmali davranışın nasıl cezalandırılacağına da değinmek gerekir.

-İhmali davranışla yapılan muhasebe hilesi sonucunda suç işlenemez olsa bile vergi kabahati işlenmiş olacaktır. Belirtilmelidir ki VUK madde 353/6'da yer alan kabahat tam olarak bu tip bir durumda işlenmiş olacaktır²⁷⁵. Ne de olsa kabahatler suçlardan farklı olarak doğrudan kanun metninde yazmayan bir yükümlülüğün ihmali davranışla yerine getirilmemesi halinde dahi işlenebilmektedir (KK, 7).

²⁷⁵ Kabahat hükmü yasada “Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 (8.500 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.” ifadesiyle kaleme alınmıştır (VUK, 353/6).

İkinci olarak belirtilmelidir ki yapılması gereken belirli²⁷⁶ muhasebe kayıtlarının hareketsiz kalınarak yapılmaması halinde vergi ziyayı ortaya çıkarsa²⁷⁷ VUK'a göre vergi ziyayı cezası kesilecektir. Vergi ziyayı cezası ise bir kabahat niteliğinde olup yine suç ve cezaların kanuniliği ilkesi uyarınca açıklanan durumda bir idari para cezası olarak yükümlüye kesilebilmektedir.

Bir başka deyişle ihmali davranışla yapılan muhasebe hilesi VUK anlamında suç teşkil etmese bile; hem vergi ziyayı cezasını gerektirebilecek hem de VUK madde 353/6'da öngörülen muhasebe sistemine aykırılık kabahatini doğurabilecektir.

O halde açıkça ifade edilebilir ki sadece ihmali bir davranışla gerçekleştirilen muhasebe hilesi VUK 359'daki suçun değil VUK 353/6'daki kabahatin işlenmesi sonucuna sebebiyet verebilecektir.

4.1.3.3 Aldatıcılık Yeteneği ile Zarar Verme İmkân ve İhtimali

Suçun tüm esaslı unsurlarının kanunda açıkça belirtilmesi suç ve cezaların yasallığı ilkesinin doğal sonucu olarak bir zorunluluktur (Anayasa, 38/3)²⁷⁸. Fakat buna rağmen suça konu hilenin tanımı kanunda yapılmamıştır. Hilenin tanımı kanunda yapılmamış olsa da bu durum doktrinde kimi yazarlarca ifade edildiğinin aksine suçun kanuni unsurunun eksik olduğunu göstermez²⁷⁹. Bu sebeple de suçun

²⁷⁶ Özellikle vergi ziyayına neden olabilecek kayıtlar için bu ifade kullanılmıştır.

²⁷⁷ Suçun sadece bir işlemi kayıt dışı bırakarak işlenip işlenemeyeceği hakkında Vergi Usul Kanunu'nun vergi ziyayı başlıklı 341'inci maddesine bakıldığında vergi ziyayının; vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi ya da geç yerine getirilmesi sonucu verginin tahakkuk ettirilmemesi ya da geç tahakkuk ettirilmesi halinde oluşacağı düzenlenmiştir(VUK, m. 341).

Vergilendirme ile ilgili ödevler çeşitli olup bunların içinde vergi beyannamesinin verilmesi en başta akla gelen ödevdir. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nda zorunlu tutulması sebebiyle belirli muhasebe defterleri belirli usullere göre mükelleflerce tutulmaktadır ki bu da vergilendirme ile ilgili ödevlerden birisi olarak sayılacaktır.

O halde vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterlere yapılması gerekli muhasebe kayıtlarının yapılmaması Kanun'un 341'inci maddesine göre vergilendirme ile ilgili ödevin yerine getirilmemesidir ki bunun sonucu vergi eksik tahakkuk edecektir.

²⁷⁸ Esasında suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ilk ve temel düzenlemesinin Anayasa'nın "*Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması*" başlıklı 13'üncü maddesi olduğu ifade edilebilir. Nitekim madde, temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunlarla sınırlanabileceğini düzenlemektedir (Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi, 2017, İstanbul, s. 183; Zeynel Kangal, **Kabahatler Hukuku**, Onikilevha, 2011, İstanbul, s. 46).

²⁷⁹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 392; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 304.

hareket unsuru kanunda tam olarak belirlenmediği ileri sürülse de bu noktada hile terimi suçun kanuni tanımıyla sınırlı olmak üzere kıyasa da varmayacak şekilde yorumlanmalıdır (TCK, 2/3). Nitekim hile terimi suçun kanuni unsurunda bulunmaktadır.

Buna göre hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun hileli davranışlarla işlenebilmesi yorumlanırsa; ilgili suçun özel belgede sahtecilik suçunun vergi hukuku açısından özel olarak düzenlenmiş bir hali olduğu da göz önüne alınmalıdır²⁸⁰. Nitekim VUK 359'daki vergi kaçakçılığı suçları -çift defter tutma ve gizleme suçları hariç²⁸¹- vergi kaybı değil davranışta sahtecilik esas alınarak düzenlenmiştir²⁸².

Bunun sonucunda ise ilgili ise sahtecilik suçlarına vücut veren davranışların temel niteliklerine sahip olması gerekecektir ki bu özellikler; aldaticılık yeteneği ile zarar verme imkân ve ihtimalidir²⁸³. İşte sahtecilik suçlarının işlenmiş sayılması için aranan bu şart da aynı zamanda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ya da diğer açıklanan kanunlarda düzenlenmiş muhasebe hilesinin çeşitli görünümelerini teşkil eden suçların işlenmiş sayılması için aranmalıdır²⁸⁴. Bu sebeple suça konu hileli davranışın ilk olarak nasıl aldaticı nitelikte olabileceği açıklanmalıdır.

²⁸⁰ Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 376, 387.

²⁸¹ Yazarın VUK 359'daki suçların; sahtecilik, gizleme ve çift defter tutma olarak isimlendirilebilecek 3 tip suçtan oluştuğu görüşüne katılmaktayız. Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 383.

²⁸² Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 335; Mahmut Kaşıkçı, "Une Évaluation Actuelle Relative Aux Délits De Contrebande Fiscale- Problème Et Les Problématiques Lies Aux Délits Fiscaux Selon La Loi Pénale Turque Numéro 5327, **Annales de la Faculté de Droit d'Istanbul**, C: 49, S: 66, Ekim 2018, s. 27-42.

²⁸³ Aslan, **a.g.e.**, s. 151.

²⁸⁴ Bu noktada hareketin hilenin sahip olması gereken aldaticılık yeteneği ile zarar verme imkân ve ihtimalini haiz olmaması halinde bahse konu suç oluşmamış olsa bile VUK 353/6'da düzenlenmiş kabahatin işlenmiş olabileceğinden bahsedilmesi mümkündür. Nitekim kabahatin varlığı için hilenin söz konusu şartlarının mevcut olması gerekmeyip kast veya taksir ile (KK, 9) VUK'a göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması yeterlidir (VUK, 353/6). Öte yandan hareketin aldaticı nitelik ile zarar verme imkân ve ihtimaline sahip olarak icrai hareketle kasten gerçekleştirilmesi halinde hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ile açıklanan kabahat gerçekleştirilen tek bir davranış ile işlendiği için III. bölümde açıklanan fikri içtima hükümlerinin uygulanması gerekecek ve bu halde faile sadece suçtan ceza verilecektir (KK, 15/3).

4.1.3.3.1 Aldatıcılık Yeteneği

Hile, yukarıda açıklandığı üzere mevcut bir durumu kasıtlı olarak gerçeğe uygun olmayan şekilde gösterme çabası olarak tanımlanabilir. Aldatıcılık ise en basit anlamıyla; hile ile gerçeğe aykırı şekilde gösterilen durumun inandırıcı ve muhatabı kandırabilecek vaziyette olmasıdır²⁸⁵.

Buna göre hesap ve muhasebe hilesinin gerçekleşebilmesi için, muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtların yapıldığı ilgili defterlerin kasıtlı olarak gerçeğe uygun olmayan biçimde gösterilmesi ile suçun yöneldiği kişiyi -mağduru, muhatabı-aldatabilecek kabiliyette olması gerekmektedir²⁸⁶. Öyle ki bu farklılık hata sonucu değil bilinçli -kasıtlı- olarak yaratılmalıdır.²⁸⁷

Suç bakımından davranışın sahip olması gereken aldatıcılık kriteri ise objektif olarak belirlenmelidir öyle ki Yargıtay'ın konu hakkındaki içtihadı da bu yöndedir²⁸⁸. Yargıtay'ın içtihadı ışığında hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun, aldatıcı şekilde yapılan muhasebe kayıtlarını inceleyecek muhatapların meslekten profesyoneller²⁸⁹ olacağı için suçun objektif olarak aldatıcı²⁹⁰ olmasının yanı sıra

²⁸⁵ Aldatıcılık testi ise yapılan hilelerin mali tablolara tesir etmesi ve mali tablolar üzerinden karar vericileri etkileyecek nitelikte olması şeklinde düşünülebilir (Bekir Baykara, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi**, s. 6).

²⁸⁶ Bu aldatıcı kayıtların ise yukarıda açıklandığı üzere sadece icrai davranışlar vasıtasıyla yapılması halinde suçun işlenmiş sayılabileceğini tekrar etmek isteriz

²⁸⁷ Fiilin gerçekleştirilmesi aşamasında failin iradesi ise suçun manevi unsuruna girdiği için buradaki açıklamalar kısa tutulmuştur.

²⁸⁸ YCGK, 2017/11-22 E., 2017/287 sayılı kararında resmi belgede sahteciliğin sahip olması gereken aldatıcılık niteliği hakkında “Sahte belgenin ilk bakışta dikkati çekmeyecek biçimde düzenlenip, belirli bir kişiyi değil birçok kişiyi aldatabilecek nitelikte olması ve aldatma gücünün objektif olarak saptanması gerekir. Bu nedenle örneğin, memurların bilgisizliği ve ihmalleri nedeniyle kandırıcı yeteneği olmayan belge üzerinde işlem yapması belgeye hukuki geçerlilik kazandırmaz.” yorumunu yapmıştır (Mustafa Kemal Gökmen, “Belgede Sahtecilik Suçlarında Genel Kavramlar ve Manevi Unsur”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2019/1, s. 463-464).

²⁸⁹ Vergi inceleme elemanı, bağımsız denetçi, gümrük ve ticaret bakanlığı müfettişleri, BDDK ve SPK murakıpları meslekten profesyonellerdir.

²⁹⁰ Hilenin objektif olarak aldatıcı olması hakkında Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 14.10.2003 tarih, 6-232/250.E. sayılı kararı örneklenebilir. Söz konusu kararda objektif aldatıcılık unsuru “Zarar olasılığının bulunması için belgede yapılan sahteciliğin çok sayıda kişiyi aldatacak nitelikte olması, bir başka anlatımla belgenin nesnel olarak aldatıcılık yeteneğinin bulunması gerekir. Aldatma keyfiyeti belgeden objektif olarak anlaşılmalıdır. Muhatabın hatasından, dikkatsizlik ya da özensizliğinden kaynaklanan fiili işgal, aldatma yeteneğinin varlığını göstermez.” ifadesiyle açıklamıştır. Aynı Karar'da mağdurun dikkatsizliğinin objektif olarak aldatıcılık kabiliyetinden farklı olduğu “Sanığın oluşturduğu sahte belgeden çektiği fotokopi onaysız olup, bu yönüyle suret belge özelliğini taşımadığı, hukuki sonuç doğurmaya elverişli

aldatıcılığın kıstası yapılan hileli kaydın bilen bir gözü yanıltacak seviyeye yükselmesine neden olmaktadır. Öyle ki aldatıcılığın varlığı sorunu her zaman muhatabın özellikleri ile de bağlantılıdır. Muhatap ise meslekten profesyonel olduğuna göre yapılacak hilenin ustaca yapılmış olması gerekmektedir. Neticede bilen gözün aldatılabilmesinin aldatıcılık bakımından hileye konu davranışın çıtasının oldukça yükselmesine sebep olmaktadır. Bu noktada sorulması gereken bir soru ise suça konu davranışın yükselen aldatıcılık çıtasının hangi noktada duracağıdır. Bir başka deyişle hile yapma kastı taşıyan hareketlerin suç kapsamına girmesi ne kadar ustaca yapılmasına bağlıdır?

Söz konusu ustalık ise yapılan hileli kayıtların muhataplarca basit bir gayret veya çaba ile fark edilemeyecek seviyede olmasını ifade etmelidir. Basit bir gayret ise muhatabın; özen yükümlülüğüne uygun şekilde, muhasebe kayıtlarının düzenli olup olmadığı hakkında olağan şüpheyile yapacağı, ilgili kayıtların sistematik ve birbirini doğrular nitelikte olup olmadığı hakkındaki inceleme ile sınırlıdır.

Basit gayretin ötesinde ise ortalama bir gayretin bulunduğunu ifade etmek mümkündür. Bu ise muhatabın, ilgili kayıt ve defterleri incelerken basit gayretin ötesinde ilgili kayıtların sadece birbirini doğrular nitelikte olmasına değil aynı zamanda bu kayıtların içerikleri bakımından hem kendi içlerinde hem de diğer kayıtlarla mantıksal olarak da tutarlı olup olmadığının denetlenmesidir. Örneğin koltuk üretimi yapan bir işletmenin muhasebe defterlerinin incelendiği varsayılırsa; basit bir gayretle yapılan inceleme sadece yapılan satışların, yıl başındaki mal stoğu ile yıl içindeki üretim miktarı ile yıl boyunca yapılan satış miktarı ve yıl sonundaki mal stoğunun denkliğini inceleyecek iken, ortalama bir gayret işletmenin muhasebe defterleri ile sınırlı olmadan işletmenin üretim kapasitesi raporu ile yıl içinde

nitelikte olmadığı ve aldatıcılık yeteneğinin bulunmadığı, şirket görevlilerinin belgenin onaylı suretini istememeleri biçimindeki özensiz davranışları nedeniyle ortaya çıkan fiili işfalin de aldatıcılık yeteneğinin varlığını göstermeyeceği anlaşıldığından, sahte resmi belge düzenleme suçunun unsurları da oluşmamıştır.” ifadesiyle açıklanmıştır. Hasan Tahsin Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:67, S: 3, 2009, s. 104-105.

tüketilen elektrik miktarını da yapılan satışların gerçeği yansıtır yansıtmadığını tespit için kullanabilmektedir²⁹¹.

Bu noktada hilenin sahip olması gereken ustalık çıtasının neden ortalama bir gayret seviyesinin üzerine değil de basit bir gayret çıtasının üzerine çıktığını açıklamak gerekmektedir. Nitekim ortalama gayretle adeta muhasebe kayıtlarının şekli gerçekliğinden sıyrılarak esaslı incelemektedir ki bu halde yapılan muhasebe hileleri ile gizlenmiş gerçekler tespit edilebilmektedir. Öyle ki hile kavramı içinde gerçeği gizlemeyi (saklamayı) de barındırmaktadır ki hilede gerçek aldattıcı şekilde değiştirilmektedir²⁹². Değiştirilen gerçek ise gizlenmektedir. Aldatıcılığın varlığının aynı zamanda gerçeğin ustaca gizlenmesine bağlı olmasının sonucunda ise; şekli gerçekliğin ötesine taşacak şekilde meslekten profesyonellerce özen yükümlülüğüne uygun olarak ortalama bir gayret ile yapılan inceleme sonucunda tespit edilen gizlenen gerçekliğin bulunması halinde muhasebe hilesinden bahsedilecektir.

Buna göre suça konu davranışın sahip olması gereken aldatıcılık çıtası, muhatapların basit bir gayret veya çabayla fark edebileceği aykırılıkların üstüne tırmanmaktadır.

Burada değinilmesi gereken bir başka husus ise meslekten profesyonellerin incelemeyi kural olarak ortalama bir gayret ile yapacağıdır. Öyle ki muhataplar bilen bir göz olarak şekli gerçeğin ötesini araştırmak ve hile şüphesi ile konuya yaklaşmak yükümlülüğündedir²⁹³. Bir başka deyişle kural olarak²⁹⁴ tespit edilen gerçeğe aykırı muhasebe kaydı muhasebe defterlerinin salt şekli gerçekliğinin incelemesi (basit

²⁹¹ Vergi incelemesinin amacını düzenleyen VUK madde 134'e göre "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır". Öyle ki incelemenin amacına ulaşması için inceleme elemanlarınca işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması ile birlikte beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurlar tetkik edilebilir (VUK, 134/2).

Bu noktada ortalama bir gayret gibi bir başka kıstasın da hileye yönelik teferruatlı ve derinlemesine adeta sondaj yapılması olarak ifade edilebilir ki normal inceleme basit bir gayret ile yapılacakken hile incelemesi basit incelemeye göre daha detaylı ve şüpheli olayların derinlemesine incelenmesi şeklinde ifade edilebilir (Maliye Bakanlığı, **Revizyon**, s. 66).

²⁹² Işık, **Hesap ve Muhasebe Hilesi**, s. 120.

²⁹³ BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı prgf. 7; VUK m. 3/B.

²⁹⁴ Kasıt olmaksızın dahi ustaca nitelikteki bir gizleme faaliyeti ile hile görünümündeki muhasebe hatasının yapılması teorik olarak mümkündür.

gayret) ile tespit edilmişse muhasebe hatasından, şekli gerçekliğin ötesinde işletmeye ait tüm veriler kullanılarak tutarlılığı şekli gerçekliğinin dışına taşıyacak şekilde incelenerek (ortalama gayret) tespit edilmişse muhasebe hilesinden bahsedilecektir. Hatta bu kıstasın yapılan tespitin hata mı hile mi olduğuna karine teşkil edebileceğinden kanuni düzenlemeye eklenmesi de mümkündür.

Muhasebe hilesinin sahip olması gereken aldatıcılık yeteneğinin çıtasının yüksek olması sonucunda, kasıtlı bile olsa hileli muhasebe kayıtları gizlenememişse (muhataplarca basit bir çaba ile tespit edilebiliyorsa) suç oluşmayacaktır.

4.1.3.3.2 Zarar Verme İmkân ve İhtimali

Yapılan muhasebe hilesinin aldatıcı olmasının yanında davranışın sahtecilik suçlarının ortak özellikleri gereğince ayrıca failin de bu işten bir kazancının olması gerekmektedir. Öyle ki aldatma sonucunda fail, vergisel değeri olan haksız bir ekonomik karşılık elde edemeyecekse bu halde hareket füzuli bir sahteciliğe dönüşeceğinden²⁹⁵ hilenin daha doğrusu suçun varlığından söz edilemeyecektir ki bu durumun gerçekleşmesi muhasebeye konu her işlemin parayla ölçülen bir değeri haiz olması sebebiyle pek de mümkün değildir.

Zarar verme imkân ve ihtimalinin olması ise sahtecilik suçlarına konu davranışların ortak bir unsuru olduğu için, söz konusu unsur hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunda da aranmalıdır. Davranışın zarar verme potansiyelini taşıması ise -özellikle muhasebe hilesi suçu bakımından yapılacak herhangi bir hileli kaydın olması bakımından- gerçekleşmesi kuvvetle muhtemel bir durumdur. Öyle ki muhasebe sistemi içinde yapılan her işlem işletmenin aktifini azaltıcı veya arttırıcı etki yapacak, bunun sonucunda ise ekonomik değerle ifade edilen bir haksız durum kesinlikle ortaya çıkacaktır. Bu durum ise muhtemeldir ki hileli kaydı yapan kişinin - bilanço maskeleymesi veya vergiyi ziyaa uğratmak bakımından- işine gelecektir²⁹⁶.

²⁹⁵ Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 335, 387.

²⁹⁶ Yapılan gerçeğe aykırı kaydın işletme lehine bir ekonomik menfaat yaratmaması ise ancak kastın yokluğu halinde mevcut olabilecektir çünkü her kasıtlı hileli işlem sonucunda muhasebede ekonomik değerle ifade edilebilen bir değişim olacaktır.

Açıklanan sebeplerle yapılan muhasebe hilesinin her durumda ekonomik değerle ifade edilebilen bir sonuç yaratması yapılan kasti davranışın her daim zarar verme imkân ve ihtimaline sahip olduğunu göstermektedir. Her türden ekonomik değerle belirlenebilen menfaatin ise -suçun bir vergi kanununda düzenlenmesi sebebiyle- her daim vergi ziyaına yol açabilecek nitelikte olması aranmalıdır.

Bu noktada muhasebe hilesinin kendi özel durumu sebebiyle suça konu davranışın; devletin alacağı olan vergi borcunu daha az ödemek için vergiyi ziyaa uğratmak ile gerekirse vergiyi daha fazla ödemek ama bu sayede işletmenin ekonomik durumunun iyi gösterilmesiyle yaratılmış yanıltıcı mali güç sayesinde gelir elde etmek için bilanço maskeleymesi yapmak vasıtasıyla iki ayrı türde zarara neden olabileceğini açıklamak gerekmektedir.

4.1.3.3.2.1 Verginin Ziyaa Uğraması İmkân ve İhtimali

Hesap ve muhasebe hilesi suçu yukarıda açıklandığı üzere 1999 yılına kadar sonuçlu bir suç olarak düzenlenmekteydi ve suçun gerçekleşmesi ancak verginin ziyaa uğraması ile mümkün olmaktaydı. Bugün için suç -aşağıda açıklanacağı üzere- sırf hareket suçu olarak düzenlenmiş olsa da bu durum yapılan muhasebe hilesi sonucunda belirli sonuçların doğmayacağı anlamına gelmemektedir²⁹⁷. Bu nedenle doğrudan vergiyi ziyaa uğratma imkân ve ihtimalinin suça konu davranışta bulunmasının tartışıldığı mahkeme kararının eksikliği sebebiyle vergiyi ziyaa uğratan muhasebe hilelerinin konu olduğu kararlar örneklenmiştir.

Örnek olarak Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi'ne giden bir davada sanıkların üç takvim yılına yayılan bir süreçte işletmenin yaptığı satışlara ait faturalar sebebiyle yüklenilen KDV miktarının olması gereken KDV matrahına oranla %53,1 oranında eksik olması sebebiyle birtakım faturaların "391- Hesaplanan KDV" hesabına yazılmaması dava konusu olmuştur²⁹⁸. Bir başka deyişle muhasebe hilesi vergiyi

²⁹⁷ Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, 12. Bs., 2019, s. 127.

²⁹⁸ Açılan kamu davasına konu olan muhasebe hilesi vergi inceleme raporunda aynen aşağıdaki gibi; *"suça konu satış faturalarında görünen KDV'lerin yasal defterlere kaydedilirken ya hiçbir tutarın '391 - Hesaplanan KDV' hesabına kaydedilmediği, ya da bir sıfır eksik olarak kaydedildiği, beyan dışı bırakılan kısmın ise defterin diğer kısımlarına alacak olarak kaydedildiği, yapılan bu işlemler sonucunda, suç tarihlerinde...beyan dışı bırakılan katma değer vergisi matrahı tutarının...olması*

ziyaa uğratmak amacıyla yapılmıştır²⁹⁹. O halde denebilir ki katma değer vergisine konu her türlü faaliyet sonrasında kesilen faturalarda yer alan katma değer vergisinin usulünce defterlere kaydedilmesi gerekmektedir ki KDV matrahının azaltılması sebebiyle bahsedilen kayıtların defterlere “391- Hesaplanan KDV” dışında defterin diğer kısımlarına şekli sistematigi bozmayacak şekilde alacak olarak kaydedilmesi (başka hesaplar altında alacak hesabına kaydedilmesi) ya da bir sıfır eksik ya da fazla³⁰⁰ yazılmasının muhasebe hilesini oluşturacağını ifade edebiliriz.

Verginin ziyaa uğratılarak yapılan muhasebe hilesi hakkında bir başka örnek olarak Yargıtay 21’inci Ceza Dairesi’ne sanıkların işletme çalışanına yapılan ücret ödemelerini gizleme amacıyla söz konusu ödemeleri ödemelerle ilgili olmayan hesaplar aracılığıyla muhasebeleştirilmesinin konu olduğu dava verilebilir. Öyle ki sanıklar hakkında hazırlanan vergi tekniği raporunda ücret ödemelerini diğer çeşitli alacaklar, iş avansı, personele avanslar hesaplarında gösterdiği devamında ise bu hesapları ortaklardan alacaklar hesabında kapatarak gizlemeye çalıştığı iddia olunmuştur³⁰¹.

Yapılan yargılama sonucu ilk derece mahkemesinin eksik bilirkişi incelemesine dayanarak verdiği karar Daire’ce bozulmuş olsa da bu kararda en

gereken KDV matrahı tutarına oranının ise yüzde 46,9 olduğu...yapılan bu işlemlerin hataen yapılacağıının iddia edilemeyeceği, zira yevmiye defterine aynı günlerde yapılan kayıtların bir kısmının doğru yapılmasına karşın, bir kısmının ise vergi ziyasına sebebiyet verecek şekilde bilerek ve hileli olarak kaydedildiği, bu durumun da kasıtlı olarak hesap ve muhasebe hilesi yapıldığının göstergesi olduğu” ifadesiyle kaleme alınmıştır (Yarg. 11. CD. 2017/1595 E., 2017/3839 K. sayılı kararı).

²⁹⁹ Söz konusu davada ilk derece mahkemesi bu kadar büyük bir oranda muhasebeleştirilmemiş KDV miktarının hataen yapılamayacağına değinmiş olsa da bilirkişi raporunda bu tespit ve değerlendirmelerin irdelenmemiş olması nedeniyle karar bozulmuş dahi olsa ilgili karar vergi ziyasına örnek verilmek için eklenmiştir. Nitekim Yargıtay’ın bozma sebebi esastan değil usuldendir.

³⁰⁰ Bu noktada hilenin tespiti için gereken basit gayret ile tespit edilemeyecek şekildeki hileli işlemlerin suça konu davranışı oluşturacağı tekrar edilmelidir ki bu sebeple muhasebeleştirilen işlemin bir sıfır eksik ya da fazla yazılmasının da şekli sistematigi bozup bozmadığının aldatıcılık niteliği bakımından ayrıca değerlendirilmesi gerekir.

³⁰¹ “...Sanıkların yetkilisi olduğu Yaşam Televizyon Yayın Hizmetleri A.Ş.’nin 2005 takvim yılında hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerini gizlemek için işleme konu olmayan hesaplar kullanarak şirketin yasal defter ve kayıtlarında muhasebe hilesi yaptıklarının iddia olunması, vergi raporlarında şirketin 2005 yılında yapmış olduğu ücret niteliğindeki bir kısım ödemeleri önce diğer çeşitli alacaklar, iş avansı, personele avanslar hesaplarının alt hesaplarında gösterip, sonra bu hesapları ortaklardan alacaklar hesabında kapatmak suretiyle kayıtlarda gizlemeye çalışıldığının tespit edilmesi...” (Yarg. 21. CD. 2016/2497 E., 2016/5882 sayılı kararı).

azından yapılan ardı ardına kayıtlarla bir muhasebe hilesinin nasıl yapılabileceği gösterilmektedir³⁰². Nitekim ücret ile personele verilen avansın niteliği birbirinden farklıdır. Bu sebeple de avansın aksine, personele çalışması karşılığı verilen ücretin işletmeye iadesi olmamaktadır. Ancak verilen ücretin kasadan çıkışı muhasebeleştirilirken sanki işletmeye geri dönecekmiş gibi avans olarak muhasebeleştirilmesi gerçek durumun yansımamasına neden olmaktadır. Bu durumun kasıtlı olarak yaratılmış olması halinde ise failin muhasebe hilesi yaptığı söylenebilir zira işletmenin gelecekte olmayan bir alacağı yaratılmıştır ki bu ekonomik değerle ölçülebilir herhangi türden bir maddi menfaat sağlama potansiyelini haiz bir işlemdir.

Verginin ziyaa uğratılması imkân ve ihtimalini haiz sonuç doğuran muhasebe hilelerinin özel bir türü vardır ki bunun kendine has özelliği sebebiyle ayrıca “matrahı çifte aşındırma” ismiyle tanımlamaktayız.

Matrahın çifte aşındırılmasına örnek olarak ilk derece mahkemesinin; sanığın yaptığı satışları bir takvim yılı içinde 33 kez olmak üzere -ki bu sayı kastın varlığını göstermektedir- “600 – Yurtiçi Satışlar” hesabı yerine “331 – Ortaklara Borçlar” hesabında muhasebeleştirdiği ve de bu satışlar karşılığı alınan çeklerin de factoring şirketlerinde işlem görmesi sonucunda vergiyi de ziyaa uğratarak hesap ve muhasebe hilesi suçunun işlenmiş olmasına rağmen yetersiz bilirkişi raporuna dayanarak verdiği beraat hükmünün, Temyiz Makamı tarafından hukuka aykırı bulunarak bozulması verilebilir³⁰³.

³⁰² Bir detay olarak Aynı Karar’da bir de ilk derece mahkemesinin kendisini bağlamamasına rağmen vergi mahkemesi kararını esas alması da yasaya aykırı bulunarak bozma sebebini teşkil etmiştir, bkz. “ceza yargıcını bağlamayan vergi mahkemesi kararı esas alınarak”. Gerçekten de vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirini bağlamayacaktır (VUK, 367/5).

³⁰³ “Sanığın yetkilisi olduğu X A.Ş.’nin 2005 takvim yılı hesaplarının incelenmesinde şirketin yasal defter ve kayıtlarında muhasebe hilesi yaptığıının iddia edilmesi karşısında, dosyada mevcut vergi raporlarının incelenmesinde, şirketin sünger üretim ve satış faaliyeti ile iştigal ettiği, bir kısım hasılatını “yurtiçi satışlar” hesabında takip etmek yerine “ortaklara borçlar” hesabında izlediği, “ortaklara borçlar” hesabı, işletmelerin faaliyet konuları dışında aldıkları paraların izlendiği hesap olduğu, 2005/Mart ve Aralık döneminde yurtiçi satış hasılatı karşılığında alınan toplam ... TL tutarındaki çeklerin kayıtlara intikal ettirilmeyerek factoring şirketlerinde işlem gördüğü ve sanık adına yasal kayıtlara intikal ettirildiği, bu işlemin 2005 hesap döneminde 33 kez gerçekleştirildiği ve Mart-Aralık ayı boyunca devam ettiği, bu nedenle bu işlemlerin hataen yapma olasılığının bulunmadığı anlaşılmakla şirketin bir kısım satışlarına ilişkin hasılatını gizlemek

Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin 2012/16627 E., 2014/7164 sayılı kararında hesap ve muhasebe hilesinin -yaygın olduğunu düşündüğümüz- bir türü olan; yapılan satışların satış hesabında değil de ortaklara borçlar hesabında muhasebeleştirilmesi sonucu ortaklara verginin ziyaa uğratılmasına sebebiyet verecek şekilde adeta vergisiz kâr payı dağıtımı yapılması örneği görülmektedir³⁰⁴. Söz konusu muhasebe hilesinde önemli olan bir diğer husus ise ilgili satışlara ait kesilmesi gereken faturaların akıbetidir. Nitekim tacirlerin fatura kesme yükümlülüğü vardır ve fatura kesilmeyen bir ticari ilişkinin ispat gücü -özellikle alıcı için- de banka kayıtları, sevk irsaliyesi gibi diğer tevsik edici belgelerle desteklenemezse zayıf kalacaktır. Bu sebeple örneklenen muhasebe hilesinin muhasebe değeri olan işleme dair fatura kesilip kesilmediği durumlara göre iki ayrı durumda incelenmesi gerekmektedir ancak bu incelemeden önce bahsedilen muhasebe hilesini açıklamak gerekmektedir.

Karar'a konu olayda, -defter kayıtlarına göre- sanki satış hiç olmadığı aksine ortaklara bir borç verildiği ve karşılığında işletmenin dönen varlıklarına³⁰⁵ bir giriş olduğu görünmektedir. Esasında mevcut bir satış olması halinde dönen varlıklarda bir artış zaten olmuştur -ki bu artışı satışın muhatabı olan alıcının verdiği değer sağladığı açıktır- ancak bu artışın sebebi satış değil de ortaklardan alınan borçlar olarak görünmektedir. Bunun sonucunda ise yapılan satışın sonucunda oluşan gelir vergilendirilemeyecek ve de KDV yüklenilmeyecektir. Bir başka deyişle gelir veya kurumlar vergisi matrahı ile KDV matrahı artmayacak ve kayıt dışı tutulan satış kadar olduğundan az görünecektir ki bunun sonucunda satış konusu miktar kadar bahsedilen vergiler ziyaa uğratılmış olacaktır.

maksadıyla yasal defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılarak Kurumlar Vergisi ziyana sebebiyet verildiğinin anlaşılması karşısında, yüklenen suçun unsurları itibariyle sübuta erdiği gözetilmeden, yetersiz bilirkişi raporuna itibar edilerek sanığın mahkumiyeti yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi..” (Yarg. 11. CD. 2012/16627 E., 2014/7164 sayılı kararı).

³⁰⁴ Özellikle belgesiz işlemleri dayanak göstermek suretiyle 100 Kasa hesabı aracı kılınarak yapılabilecek muhasebe hileleri ve bu hileler sonucunda kasada oluşacak fiktif tutarlar hakkında bkz. Rıdvan Önder, Nesrin Hayırlı, “Kasa Hesabında Ortaya Çıkan Fiktif Tutarların Analizi ve Uygulamadaki Karşılığı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S: 172, 2018, s. 190-200.

³⁰⁵ THP'deki ilk grup “1” ile başlayan dönen varlıklardır. Bunlar “100 Kasa”, “101 Alınan Çekler”, “102 Bankalar” diye devam etmektedir.

İlk olarak faturanın kesilmediği durum açıklanacak olursa ortada bir fatura da olmadığı için muhasebe kaydının incelenmesinden yapılan hileli kaydın tespitinin daha zor olduğu söylenebilecektir ki bu durum biraz da karşı taraftan alınan ödemenin hangi kanaldan geldiğiyle ilgilidir³⁰⁶. Bu sebeple de ortada erişilebilir olarak sadece hileli fakat tespit edilmesi zor olan bir muhasebe kaydı olması sebebiyle sadece hesap ve muhasebe hilesi suçu ve kesilmeyen faturadan ötürü özel usulsüzlük kabahati işlenmiş olacaktır (VUK, 353/1).

İkinci olarak faturanın kesildiği durumda -eğer ki kesilen fatura sahte değil ise- bu halde faturanın deftere kaydı yapılamayacaktır zira kaydedilmesi halinde yapılmış muhasebe hilesi ortaya çıkacaktır ki bu sebeple faturanın defterle 10 gün içinde (VUK, 219/a) işlenmediği için VUK'a göre özel usulsüzlük kabahati de işlenmiş olacaktır. Bir diğer yandan faturanın saklanması da gerektiğinden kesilen faturanın olası bir incelemede ortaya çıkması tehlikesi sebebiyle fatura saklanmazsa eğer özel usulsüzlük kabahati de işlenmiş olacaktır (VUK, 353/2)³⁰⁷.

Her iki ihtimal için de ortak olan bir başka husus ise satılan mamulün işletme envanterine kayıtlı olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Öyle ki yapılan satış ortaklara verilen bir borç olarak gösterilse de envanterden kayıt dışı olarak eksilen mamul hakkında hiçbir hileli muhasebe işlemi yapılmazsa yıl sonunda düzenlenen envanterde kayıt dışı satılan mamul mevcut olarak görünecektir. Bu durum ise işletmenin incelemeye alınması halinde yapılacak envanter sayımında ortaya çıkacak ve şüphe çekecektir³⁰⁸. Bu halde işletmenin incelemeye alınmaması halinde ise yapılan bu hileli kayıt işletmenin kayıt düzeninde her daim envanterinin olduğundan fazla görünmesine neden olacaktır. Bu durumun önlenmesi için ise -bir detay olarak- envantere konu mamul hakkında ziya kaydı yapılabileceği ifade edilmelidir.

³⁰⁶ Bu noktada banka kayıtlarının tespiti kolaylaştırılabileceği söylenebilir.

³⁰⁷ Buradaki fatura gerçek bir alış-satış işlemi tevsik eden bir belge olarak tasvir edilmiştir. Bu sebeple aksi durumda düzenlenen sahte fatura zaten olmayan bir alış-satış işlemi var gibi gösterme amacıyla düzenlendiğinden, açıklanan yurtiçi satışların ortaklara borçlar hesabına kaydedilmesi muhasebe hilesi ile ilgisi bulunmayan faturanın sahte olması ihtimali açıklanmamıştır.

³⁰⁸ Elbette envanter de hileli kayıtlarla olduğundan farklı gösterilecektir.

Faturanın kesilmesi hali esas itibariyle yapılan hileli muhasebe kaydının ortaya çıkmasına sebep olabileceğinden; satış yapan işletmenin fatura kesmediğini ve alıcının da yaptığı alış muhasebeleştirme isteğinde olmadığı bir durumda yapılan bu yurtiçi satış açıklandığı üzere muhasebe kayıtları ile kasaya giren paranın kaynağı ortaktan alınmış bir borç olarak gösterilecektir.

Burada kayıt dışı yapılan satışın neden doğrudan ortağın cebine kayıt dışı olarak aktarılmadığı ve aksine -iz bırakır şekilde- kasada muhasebeleştirildiği sorusu gelebilir ki bunun cevabı vergi matrahının çift yönlü aşındırılması gerekçesinde saklıdır. Buna göre hali hazırda yapılan ve hem KDV matrahını hem de kurumlar vergisi matrahını attıracak olan yurt içi satış muhasebeleştirilmeyerek bahsi geçen vergilerin matrahları ilk planda aşındırılmıştır. Bunun sonrasında ise yine kurumlar vergisi matrahını aşındıracak şekilde bu sefer de esasında alınmamış bir borç için yürütülecek faiz de gider olarak indirilecek ve sanki ortaktan borç alınmış gibi ortağa faiz ödenmek suretiyle bu miktar da ayrıca kurumlar vergisi matrahından indirilecektir. Görüldüğü gibi yapılan satış işleminin tek başına kayıt dışı bırakılması ile ortaklardan borç alınmış gibi hileli muhasebe kaydı yapılması arasında aşındırılan matrah bakımından farklılık bulunmaktadır. İşte bu vergi matrahının iki ayrı aşamada aşındırılması bize göre matrahın çifte aşındırılması terimi ile ifade edilebilir.

Bu terimin kullanılması için gerekli kıstas ise bir vergi türünün yapılan hileli kayıt ile iki kere aşındırılması hali olup bir başka vergi türünün -örnek olayda KDV- aşındırılması esasen aranmamaktadır. Öyle ki yapılan yurtiçi satışın ortaklara borçlar hesabı ile muhasebeleştirilmesi hiç muhasebeleştirilmemesine kıyasla artması gereken matrahı arttırmadığı gibi tahakkuk edecek faiz kadar da matrahın azalmasına da sebep olmaktadır. Yani yapılacak bir³⁰⁹ muhasebe kaydı sonrasında vergi matrahı çifte aşındırılmış olmaktadır.

Yapılan satış işlemi yerine ortaklara borç verildiği kaydının bir diğer özelliği ise çifte verginin aşındırılması terimi ile ifade edilebilir. Buna göre gerek KDV

³⁰⁹ Elbette faizli verilen borcun faizinin ödenmesi yapılacak başka bir kayıt ile defterlere işlenmelidir fakat buradaki tek muhasebe kaydından kasıt; yapılan ilk kaydın doğurduğu sonuçların matrahı çifte aşındırması halidir.

gerekse kurumlar vergisi matrahı yapılacak tek bir muhasebe kaydı ile aşındırıldığından çifte verginin aşındırılması durumu hâsıl olacaktır. Yani birden fazla vergi matrahı yapılacak tek bir muhasebe kaydı ile aşındırılmaktadır.

Verginin ziyaa uğratılması sonucunda kamu hizmetlerinin karşılanmasının zarara uğramasına neden olan vergi ziyai sonucunu doğuran muhasebe hilesi açıklandıktan sonra bilanço maskeleymesi yoluyla türlü zararlara neden olabilen diğer tür muhasebe hilesini incelemek gerekmektedir.

4.1.3.3.2 Bilanço Maskeleymesi

Suçu gerçekleştiren davranışın zarar verme imkân ve ihtimali sadece vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verecek nitelikteki hileli kayıtlarla sınırlıdır³¹⁰. Buna karşın bilançonun vergi matrahını arttıracak şekilde maskelenmesi suça konu olmasa da bir tür muhasebe hilesi türü olduğundan ayrıca değerlendirilmelidir.

Muhasebe hilesi denince vergi hukuku bakımından akla ilk olarak daha az vergi ödeme amacıyla geliri olduğundan az, gideri ise olduğundan çok göstermek gelebilirse de muhasebe hilesi yoluyla her türlü ekonomik amaç uğruna gelirin olduğundan çok gösterilerek bilanço maskeleymesi yapılabilmesi de mümkündür³¹¹.

³¹⁰ Katıldığımız görüşler için bkz. Taşdelen, **a.g.e.**, s. 153-154; Şentürk, Alpaslan, **Hesap ve Muhasebe Hilesi (I)**, s. 270; Billur Yaltı Soydan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün Müdür?” **Vergi Sorunları**, S: 169, 2002, s. 59-60 ve karşı. kaçakçılık suçlarının kamu güvenliğini koruduğu ve işlenmesinin vergi ziyaına bağlı olmadığı mevcut yasal düzenleme ışığında vergi ziyanı doğuracak hareketlerin suçu oluşturacağına dair görüşün yasanın lafzını aştığı hakkında bkz. Aydın Cengiz, “Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu”, Yayınlanmış Doktora Tezi, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2014, s. 81; suçun işlenmesi için vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmesi şartı kalktığı için suça konu davranışın haiz olması gereken zarar verme imkan ve ihtimali de sadece vergi kayıp ve kaçığı ile sınırlı yorumlanmamalıdır (Mahcemal Seyhan, **Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü**, On İki Levha, 2018, s. 146-147; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 325).

Nitekim vergiler mali amaçla alınmaktadır Gülsen Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 237, 2008, s. 164-165).

³¹¹ Düşük faizli kredi çekebilmek, şirketin satın alma görüşmelerinde pazarlık gücü elde edebilmek, yöneticinin kendisini başarılı göstermek istemesi, hak edilmeyen teşviklerden yararlanma arzusu, değeri düşmüş aktiflere veya tahsili mümkün olmayan alacaklara karşılık ayırmamak, gibi bilançonun olduğundan iyi gösterecek maskelemeler yapmak örnek verilebilir (Doğan Erdem, “Hazine Lehine Yapılan Muhasebe Usulsüzlüğü (Uluslararası Ekonomi ve Mali Mevzuatımız Açısından Kısa Bir Değerlendirmesi)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 168, s. 21-22; Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Yayınevi, 2017, Bursa, s. 118; Çavuş, **a.g.e.**, s. 96; Cenk Tolga Şimşek, “Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi**

Gelirin muhasebe kayıtlarında yapılan hile yoluyla olduğundan çok gösterilmesi şirketin kredi notunu arttırmaya yardımcı olabileceği gibi satın alma görüşmelerinde şirketin daha yüksek bir bedelle satılmasını da sağlayabilir. Bunun yanında sermaye piyasasına kote olmuş şirketlerde hisselerinin değerini arttırmak amacıyla da şirketin vergi matrahı olduğundan daha yüksek gösterilebilir³¹².

Verilen örnekte görüldüğü üzere vergi matrahını arttırmak suretiyle daha fazla vergi ödemekle sonuçlanacak muhasebe hilesinin sonucunda da fail ekonomik çıkar elde edebilecektir. Buradan hareketle muhasebe hilesinin; her türden tarif edilebilen ekonomik bir değeri olan çıkarın haksız olarak elde edilmesi amacıyla yapılmasının mümkün olduğu ifade edilebilir. Bizim görüşümüz de bilanço maskelemesine bakış açısı bakımından tek bir fark hariç bu doğrultudadır. Bu sebeple alıntılanan eserlerin bilanço maskelemesine bakış açısında ortak olan bir eksiklik-sorun bulunduğu kanaatindeyiz. Öyle ki bu sorun, bilanço maskelemesinin sadece vergi matrahını arttırıcı olabileceği yanılgısıdır. Nitekim bu konuda yazılmış pek çok eserde bilanço maskelemesi³¹³ sadece bilançonun vergi matrahını arttırır şekilde maskelenmesi olarak ele alınmıştır³¹⁴. Hâlbuki maskelemek sadece kötü olanı hileli şekilde iyi göstermek, çirkin olanı güzelleştirmek değildir.

Öyle ki TDK Sözlüğü'nde ise maskelemek, “*gerçek görünüşünü, niteliğini saklamak*” şeklinde tanımlanmıştır³¹⁵. Sözlük'teki tanıma göre maskelemek her daim kötü olanın iyi olarak gösterilmesini değil aynı zamanda iyi olanın da kötü olarak gösterilmesini kapsamaktadır.

Dünyası, S: 277, 2004, s. 97; Abdülkadir Benli, “Muhasebe Hilesi Nedir, Ne Olmalıdır? 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası**, S: 360, 2011, s. 122).

³¹² Amerika'da ortaya çıkan Enron skandalı üzerine yazılmış bir yazı için bkz. Ege Cansen, Hürriyet Gazetesi, 15.07.2002 (Ali Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, “Muhasebe Hileleri, Kanunlarımızda Yer Alan Özel Denetime Air Hükümler ve Yeminli Mali Müşavirlik”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 168, 2002, 43'ten alınmıştır).

³¹³ Hatta bazı eserlerde bilanço makyajlaması, güzelleştirmesi olarak da zikredilmiştir (Alptürk, **a.g.e.**, s. 29).

³¹⁴ Bu yönde eserler için bkz. Şahin, **a.g.e.**, s. 65; Alptürk, **a.g.e.**, s. 28; Gürsoy, **a.g.e.**, s. 145-146; Benli, **a.g.e.**, s. 123; Bekir Baykara, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi**, s. 3-4, Açık, **a.g.e.**, s. 357-358; Ateşagaoglu, **Hesap ve Muhasebe Hileleri**, s. 22 ve karş. bilanço maskelemesinin isabetli şekilde açıklandığı Oktar, **Kaçakçılık Suçları**, s. 81.

³¹⁵ **TDK Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) <https://www.sozluk.gov.tr/>, 06.12.2019

Bu sebeple bize göre bilanço maskelemesi; sadece vergi matrahını arttıracak şekilde bilançonun olduğundan daha iyi görünmesinin muhasebe hileleriyle sağlanması olmayıp, aynı zamanda -örneğin işletmeyi borca batık gösterebilmek için- bilançonun maskelemek suretiyle olduğundan daha kötü gösterilmesi olarak da anlaşılmalıdır.

Bu noktada bilançonun maskelemek suretiyle kötüleştirilmesi ile vergi ziyayı zararının doğması arasındaki farkın da açıklanması gerekmektedir. Öyle ki vergiyi ziyaya uğratılması imkân ve ihtimalinin bulunduğu her muhasebe hilesi teorik olarak bilançonun maskelemek suretiyle kötüleştirilmesi olarak düşünülebilecek olsa da bize göre bilanço maskelemesi teriminin bu noktada sınırını belirlemek gerekmektedir. Nitekim ilk yapılan tanıma göre vergiyi ziyaya uğratan her muhasebe hilesi bilançonun kötüleştirilmesi anlamına gelecektir. Ancak bizim bilanço maskelemesini bilançoyu iyileştiren ve kötüleştiren olarak ikiye ayırmamızın sebebi vergi ziyasına sebep olmayan fakat bilançonun maskelemek suretiyle iyileştirilmediği durumların bir kavramla karşılanması ihtiyacını gidermek idi. Bu ikinci ihtimal ise özellikle TCK madde 161’de düzenlenen “*Hileli iflâs*” suçuna vücut versin ya da vermesin fiilen vergi ödenmediği durumlarda bilançonun maskelemek suretiyle olduğundan kötü gösterilmesi ile ortaya çıkmaktadır.

Bu noktada bilanço maskelemesinin aynı zamanda hileli iflas suçunu oluşturabilmesi nedeniyle, bu halde işlenmiş olacak hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun koruduğu hukuki değerin tespit edilebilmesi için hileli iflas suçu ile korunan hukuki değere kısaca değinmek gerekmektedir. Hileli iflas suçu ile korunan hukuki değer bizim de katıldığımız görüşe göre; tacirlerin alacak hakları olmakla birlikte bunun ötesinde (muhasebe defterlerinin Devlet’in zoru ile tutulduğu düşünüldüğünde bu defterlere duyulan güveni Devlet’in koruması gerekeceğinden) ticari hayattaki güven ilişkisidir³¹⁶.

Bilanço maskelemesi ile hesap ve muhasebe hilesi yapıldığında ise yine Devlet’in tutulmasını zorunlu kıldığı defterlere güvenen üçüncü kişiler (alacaklılar-ortaklar) defterlere güvenerek ticari ilişkiye girmesi sebebiyle zarar görmektedirler.

³¹⁶ Işıka, **a.g.e.**, s. 608; Özen, **a.g.e.**, s. 3568.

Bu yönüyle hileli iflas suçunun koruduğu hukuki değerlerin, bilanço maskeleymesi yoluyla işlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunda da korunduğu düşünülebilir. Bu durumda ise VUK'un genel amacı ve koruduğu hazine menfaatiyle ayrıksı bir hukuki değeri koruyan suç tipi ortaya çıkmaktadır ki bu bağlamda suçun bilanço maskeleymesi ile işlenmesinin VUK dışında başka bir kanun ile cezalandırılması daha uygun olacaktır. Nitekim hazırlandığı kar elde edilmeyen döneme ilişkin hazırlanan bilançonun maskelemek suretiyle kötüleştirilmesi, yapıldığı vergi döneminde vergi ziyayı tehlikesini yaratabilecek türden bir muhasebe hilesi değildir. Bu sebeple de hazırlandığı dönemdeki; mevcut bilanço karını (vergi matrahını) arttırır şekilde yapılan bilanço maskeleymesi gibi mevcut bilanço zararını arttırır şekilde yapılan bilanço maskeleymesi de VUK 359'un kapsamına girmeyecektir.

Bilanço zararının arttırılması suretiyle bilançonun maskelenmesine örnek ise Yargıtay 23'üncü Hukuk Dairesi'ne giden bir iflas ertelemesine ilişkin davada, davacı şirketin yaptığı muhasebe hilesi hakkında verilebilir. Mahkeme kararında bu yönde bilanço maskeleymesi etraflıca açıklanmıştır.³¹⁷ Buna göre alacaklarını muhasebe usullerine aykırı biçimde muhasebeleştirmek suretiyle işletmeyi borca batık olarak göstermek şeklinde ifade edilebilecek fiillerin sonucunda işletme

³¹⁷ Yüksek Mahkeme kararında muhasebe hilesi sürecinin aynen aşağıdaki gibi anlatılmıştır;

“Mahkemeye iddia, savunma, benimsenen bilirkişi raporu ve tüm dosya kapsamına göre, şirketin iflas erteleme şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği ve özellikle de şirketin borca batık halde olup olmadığının tespiti amacıyla iki kere farklı heyetlerden rapor alınmak üzere bilirkişi incelemesi yaptırıldığı...aldırılan her iki bilirkişi heyeti raporlarında, kaydi değerler üzerinden yapılan hesaplamalara göre şirketin net varlıklarının -2.245.667,75 TL tutarında olduğu, bu haliyle şirketin öz varlığının borca batık halde bulunduğu, ancak davacı şirket tarafından X A.Ş.'ye verilen toplamda 6.100.000,00 TL tutarındaki teminat mektubunun nakde çevrilmesi sonrasında teminat mektubunu sağlayan bankalar tarafından davacı şirkete kredi kullandırıldığı, kullandırılan bu kredinin davacı şirket tarafından 6.100.000,00 TL olarak alacak kaydının yapıldığı, daha sonra ise bu meblağın şüpheli alacaklar hesabına alındığı ve ilgili alacak tutarının tamamı için karşılık giderinin yazıldığı, davacı şirket tarafından X A.Ş.'ye borçlu olduğu halde, nakde çevrilen teminat mektuplarının karşılığının X A.Ş.'ye olan borçtan mahsup edilmeyerek diğer ticari alacaklar hesabında ayrı bir hesap oluşturduğu, buna göre davacı şirketin X A.Ş.'ye alınan sipariş avansları hesabında borçlu, diğer ticari alacaklar hesabında alacaklı duruma getirildiği, daha sonra ise ticari alacaklar hesabındaki alacağını şüpheli ticari alacaklar hesabına ve sonrasında da karşılık gideri olarak ayırdığı, bir anlamda muhasebe hilesi yapılmak suretiyle şirketin borca batık hale getirildiği, ancak tek düzen hesap planına uygun olarak şirketin mal varlığının satış değerleri üzerinden yapılan hesaplamalara göre şirketin net varlıklarının toplamının şirket borçlarını karşılayabilecek durumda olduğu, şirketin borca batıklık halinin mevcut olmadığı gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiştir.” (Yarg. 23. HD. 2016/9586 E., 2017/2608 sayılı Kararı).

gerçekte öyle olmamasına rağmen borca batık olarak gösterilerek iflasın ertelenmesini talep ve dava etmiştir. Yapılan yargılama sonunda ise ilk derece mahkemesi işletmenin gerçekteki durumu ile muhasebeleştirilmiş durumu arasında kasıtlı olarak muhasebe hileleri ile farklılık yaratılması sebebiyle davayı reddetmiştir.

İşte bu türden -vergi ödenmeyecek olduğu hallerde bilançonun olduğundan daha kötü gösterilerek- hesap ve muhasebe hilesi yapıldığı hallerin de teorik olarak hangi tür muhasebe hilesi olduğunun açıklanabilmesi için bilanço maskeleymesi teriminin genişletilmesi gerekmektedir.

Sonuçları bakımından bilanço maskeleyme yöntemleri; bilanço karını arttıran, bilanço karını azaltan, bilanço zararını arttıran ve bilanço zararını azaltan olarak toplam dört alt başlıkta incelenebilecektir. Bu yöntemlerin konu bakımından sınıflandırılması gerekirse bu kapsamda bilanço maskeleymesinin; maskeleyme faaliyetinin vergi zaiyana sebebiyet verilip verilmediğine göre ikiye ve daha sonra vergi ziyana sebebiyet vermeyen bilanço maskelemelerinin ise bilanço karını arttıran, bilanço zararını arttıran ve bilanço zararını azaltan olarak üçe ayırmak mümkündür. Hesap ve muhasebe hilesi suçu ise ancak vergi ziyana sebebiyet veren (vergi matrahını azaltan, bilanço karını azaltan) maskeleyme suretiyle işlenebilecektir.

Bilançonun maskelenmek suretiyle iyileştirilmesine örnek olarak ise Yargıtay 11'inci Ceza Dairesine intikal eden dava verilebilir. Sanıkların kendi içlerinde yapılan ticaretin hacmini gerçekte olandan fazla gösterecek şekilde yüksek değerli faturalar düzenlediklerini ancak bu fatura bedeliyle uyumlu şekilde malzeme nakliyesi ve ödemesine ilişkin belge bulunmadığı sebebiyle açılan davada ise Mahkeme, sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suçunun oluşması ile birlikte hesap ve muhasebe hilesi suçunun da bahsi geçen suçlardan farklı bir suç tipi olması nedeniyle hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu hakkında ayrıca araştırma yapılması gerektiğine hükmetmiştir³¹⁸.

Karara konu olayın önemli noktası ise hesap ve muhasebe hilesinin kanunen vergi ziyana sebep olunmasa da gerçekleştirilecek olmasının ötesinde pratikte de bu

³¹⁸ Yargıtay 11 CD. 2013/17365 E., 2014/3266 sayılı kararı. Mehmet Taştan, **a.g.e.**, s. 406.

amaçla yapıldığının görülmesidir. Öyle ki ilgili işletmeler arasındaki demir ticareti vergi matrahını azaltmamaktadır ki derece mahkemesi kararından da anlaşıldığı üzere girecekleri ihale şartlarını sağlamak amacıyla söz konusu muhasebe hileleri işlenmiştir. Buradan da muhasebe hilesinin -tanımımızda yer verdiğimiz- her türden ekonomik değerle ifade edilebilen maddi menfaat uğruna yapılabileceği tezinin doğruluğu tekrar ispatlanmış olmaktadır.

Yargıya konu olmuş bir başka bilanço maskelemesi örneği ise tahsilinin imkânsız olduğu bilinen alacaklar için karşılık ayrılmayıp faiz tahakkuk ettirilmesi³¹⁹ ve gerçekte ödeme gücü bulunmayan şirketlere borçların devredilmesi sonucunda oluşan alacağın mali tablolarda aktif varlık olarak gösterilmesidir³²⁰.

4.1.3.4 Suça konu Davranışların Değerlendirilmesi

Kanun'a göre suçun işlenmiş sayılmasının verginin zayı olması neticesinin gerçekleşmesine bağlanmaması sebebiyle söz konusu suç, vergiyi ziyaa uğratabilecek kabiliyetteki muhasebe hileleriyle işlenebilecek öte yandan vergi matrahını arttırır yahut bilançoğu olduğundan kötü gösterir fakat vergi ziyana sebebiyet veremeyecek türden yapılan bilanço maskelemeleri ile işlenemeyecektir.

Burada önemli olan husus ise temelde hazine yararını koruma amacıyla olan VUK'un -hazine yararının ötesinde olan- vergi kaçırılmasını değil aksine fazladan vergi ödenmesi sonucunu doğuran bilanço maskelemesini suçun hareket unsuruna dâhil etmemesidir. Nitekim VUK'a göre -yukarıda açıklandığı üzere- verginin; tam isabetle alınması amacı önce verginin eksik tahsil edilmemesi, vergi eksik tahsil edilmedikten sonra ise verginin fazla tahsil edilmemesi olmak üzere iki ayrı alt unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar ise göstermektedir ki VUK'un temel amacı hazine yararını koruyacak şekilde vergi tahsilatı yapılmasıdır. O halde kural olarak bilanço maskelemesi ile bahsi geçen suçun işlenmemesi gerektiği ifade edilebilir ki

³¹⁹ “2003 yılı için 50.617.420.867.284 TL 'ye ulaşan alacağın tahsil edilmesinin imkânsız olduğunu MTE yetkililerinin bilmesine rağmen bu alacakların mali tablolarda karşılığını ayırmayıp faiz tahakkuklarıyla gelirlerin fiktif bir şekilde artırıldığı” Yarg. 19. CD. 2017/6538 E., 2018/2202 sayılı kararı. **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 25.12.2019.

³²⁰ “...grup şirketlerinin MTP'ye olan borçlarının ise gerçekte münfesi olan ve devirden hemen sonra iflas ettirilen grup şirketlerine devredildiği, böylece karşılık gideri ayrılması gereken alacakların MTE'nin mali tablolarında aktif varlık olarak gösterilmeye çalışıldığı...” (Yarg. 19. CD. a.g.k.). Söz konusu Karar ise SerPK mevzuatına aykırılık hakkındadır.

bizim kanaatimiz de bu yöndedir³²¹. Nitekim bilanço maskeleyesi yoluyla yapılacak muhasebe hilesi hazine yararından öte şirket ortaklarının, şirketin ilişkide olduğu özel hukuk kişilerinin, şirketin alacaklılarının menfaatine yönelik şekilde muhasebe düzenini ihlâl etmektedir.

Bu sebeple hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ancak vergiyi ziyaa uğratabilecek kabiliyetteki muhasebe hileleri ile işlenebileceği için vergi matrahını arttıracak şekilde yapılan muhasebe hilelerinin cezasız mı bırakılacağı sorusu gündeme gelebilecektir. Bu türden muhasebe hileleri ise bir sonraki bölümde ifade edileceği üzere Türk hukukunda muhasebe hilesini cezalandıran diğer kanunlara (TCK, TTK, SerPK, BankK ve Sigortacılık Kanunu) göre cezalandırılacaktır.

-Suçun hareket unsuru olan “hesap ve muhasebe hilesi yapmak” davranışı ise VUK’ta tanımlanmamıştır. Suçun hareket unsurunun kanun maddesinde tanımının yapılmadığı için suça konu davranışların neler olduğu konusu bir sorun teşkil etmektedir³²². Suça konu davranışların tespiti ise suçun neredeyse maddi unsurunun baştan aşağı tartışılmasını gerekli kılmaktadır.

Suçun VUK’ta tanımlanmaması ise eleştirilmektedir³²³. Bu eleştirilerin odak noktası ise suçun Anayasa’nın 38 ve 73’üncü maddeleri bakımından sakıncalar içerdiği hakkındadır³²⁴. Bu görüşün karşısında ise suçun tanımlanmasının konunun tanımlanamayacak kadar geniş ve gelişen teknoloji ile türetilen yeni yollarla

³²¹ VUK m. 359’da düzenlenen kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde verilecek cezanın değer ölçüsünün temel olarak kayba uğrama imkân ve ihtimalini haiz vergi miktarı üzerinden hesaplanması gerektiğine dair bkz. Billur Yaltı, “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 106.

³²² Mehmet Taştan, **a.g.e.**, s.28; Kıvıncı, **a.g.e.**, s. 37-38 ve karşı. Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 270; Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, Ankara, s. 126; Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta, 2004, İstanbul, s. 123; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 324-325.

³²³ Doğrusöz, **a.g.e.**, s. 99; Özkan, Nas, **a.g.e.**, s. 121-122.

³²⁴ Suçun Anayasa’nın 38 ve 73’üncü maddeler bakımından sakıncalar içerdiğine dair görüşler için bkz. Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 392; Oktar, **Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi**, s. 8; Bayar, **a.g.e.**, s. 129; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 304; Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 4. Baskı, Yaklaşım Yayınları, 2011, Ankara, s. 112; Murat Batı, **a.g.e.**, 295-296.

değişken şekillerde ortaya çıkabilen dinamik yapısı gereği olduğu savunması bulunmaktadır³²⁵.

Mevcut kanuni düzenleme kanaatimizce Anayasa'nın 38'inci maddesinde düzenlenen suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık içermiyor olsa da özellikle hangi davranışların hesap ve muhasebe suçunu oluşturduğu konusunda tereddütte düşülmesine engel nitelikte somut belirlemeler de ihtiva etmemektedir³²⁶. Bu sebeple hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu son kertede, suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmese de özellikle hukuk güvenliği ilkesi açısından hukuki belirlilik ilkesine uygun şekilde daha belirgin hale getirilmesi gerekmektedir³²⁷. Nitekim suçun VUK'ta tanımı yapılmamış olsa bile Kanun'un sistematik yorumu ve ceza hukuku içtihadı ile hesap ve muhasebe hilesi yapmanın kapsamına hangi davranışların girdiği tespit edilebilmektedir³²⁸.

Nitekim biz de suçun uygulanmamasının kapsamının genişliği ve idarenin yaklaşımı ile ilgili olması fakat istenirse Anayasa'ya uygun olarak düzenlenmiş hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun uygulama kabiliyetine sahip olduğunu düşüncesine iştirak etmekteyiz³²⁹.

³²⁵ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 243; Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s. 308; Hızlı, **a.g.e.**, s. 126; Acar, **a.g.e.**, s. 15, Yüksel, **a.g.e.**, s. 288; Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 270; Erman, **Vergi Suçları**, s. 58; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 325; Çavuş, **a.g.e.**, s. 96-97. Bu görüşün yanında teknik bir konu olan muhasebeye ilişkin hilelerin de haliyle teknik ve de sayısız şekilde örneği olabileceği için bu örneklerin VUK'ta verilmemesinin suçun yasallığı ilkesine aykırı olmadığına dair bkz. Işık, **Bir Vergi Kaçakçılık Suçu: Hesap ve Muhasebe Hilesi**, s. 19; Ateşgaoğlu, **Hesap ve Muhasebe Hileleri**, s. 32. Suçun tanımının yapılmasının neredeyse mümkün olmadığını fakat yapılan muhasebe hilelerinin topluma verdiği zararlar göz önüne alındığında bu şekilde bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu hakkında bkz. Nazalı, **a.g.e.**, s. 99.

³²⁶ Destekleyici bir örnek olarak TCK madde 226'da düzenlenen "*Müstehcenlik*" suçu örnek verilebilir ki müstehcenlik kavramı suçun düzenlendiği maddede tanımlanmamıştır. Bu sebeple yargı içtihadının ışığında hesap ve muhasebe hilesinin tanımının yapılabileceği kanısındayız.

³²⁷ Güneş, Şirin, **a.g.e.**, s. 142. Bizim de katıldığımız görüş eserde aynen "*Kaçakçılık suçları ve cezaları kenar başlıklı madde 359 hükmünde de suç sayılan eylemlerin daha belirgin hale getirilmesi gerekir. Özellikle ceza hükmü niteliği taşıyan bu maddede bu hususa ayrı bir önem verilmesi gereğinin, hukuk güvenliği açısından taşıdığı hassasiyet her türlü tartışmadan uzaktır.*" cümlesiyle ifadesini bulmuştur ki cümleden de anlaşılacağı üzere hesap ve muhasebe hilesi yapma suçundan ziyade bir bütün olarak kaçakçılık suçları için söz konusu eleştiri getirilmiştir.

³²⁸ Benzer yöndeki görüş için bkz. Ateşgaoğlu, **Hesap ve Muhasebe Hileleri**, s. 32.

³²⁹ Nazalı, **a.g.e.**, s. 102-103.

Bu başlık altında son olarak suça konu muhasebe hilelerine örnekler sunulabilir olsa da kanun koyucunun da hile türlerinin sayılmasının zorluğu sebebiyle muhasebe hilesine örnek vermediğini bir kez daha tekrar ederek ve çalışma boyunca verilen örneklerin hepsinin esasında bu başlık altında toplamının pek de fayda sağlamayacağını düşünerek sadece başlıca muhasebe hilelerine kategorileri itibariyle değinilecektir.

Bu kapsamda muhasebe hilesi yapılış şekline göre;

-Vergi ziyanına sebebiyet verilerek mi yoksa bilanço maskeleymesi yapılarak mı gerçekleştirildiğine göre,

-Vergi ziyanına sebebiyet verildiği hallerde matrahın çifte aşındırılması ile yapılıp yapılmadığına göre,

-Sistematik şekilde birbirini izleyen muhasebe kayıtları ile mi yoksa tek bir muhasebe kaydı ile mi yapıldığına göre,

-Hileli kaydın hata süsü verilen bir kayıt ile mi yoksa tespit edildiğinde kastın apaçık belirli olduğu kayıt ya da kayıtlarla mı yapıldığına göre,

-Hilenin tevsik edici belgenin aracılığıyla yapılıp yapılmadığına göre ve

-Davranışın icrai mi yoksa ihmali hareketle mi yapıldığına göre ikiye ayrılabilir. Sunulan kıstaslar değişmez ve muhasebe hilesinin tamamını sınıflandırır nitelikte ve sayıda olmasa da muhasebe hilelerinin özelliklerini belirtmesi bakımından önemlidir.

Buradaki önemli husus ise tevsik edici belgenin hileye aracı olarak kullanılması halinde üst başlık olarak muhasebe hilesi yapılmış olsa bile esasında hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun ötesinde VUK'ta düzenlenen bir başka suç olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşmasıdır³³⁰. Burada önemli olan bir başka husus ise hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun kanuni düzenleme gereği ihmali davranışla işlenemiyor olsa da üst

³³⁰ VUK m. 359'da düzenlenen diğer kaçakçılık fiillerini muhasebe hilesi ile bağdaştığı ölçüde muhasebe hilesinin örnekleri olarak görmek mümkündür (Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 303,305).

başlık olan muhasebe hilesinin yapılması gereken bir kaydın kayıt dışı bırakılarak yapılmaması halinde de kural olarak muhasebe hilesi yapılmış olacağıdır³³¹.

Bu iki sebeple tevsik edici belgenin aracılığıyla yapılan muhasebe hileleri ile ihmali davranışla gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu oluşturmayacağı tekrar ifade edilmelidir.

Belirtilen kıstaslardan hareketle pek çok örnek verilebilecek olsa da bu örneklerin çalışma boyunca verilmesi sebebiyle bu başlık altında özel olarak hangi hareketlerin suçun örneği olduğuna ayrıca değinilmeyecek olup bunun yerine muhasebe hilesinin genel ve soyut bir tanımı verilecektir.

Muhasebe hilesinin pek çok tanımı yapılmış olmasına rağmen bize göre bu tanımların ortak özelliği hilenin bir bütün olarak zarar verici ve aldatıcı nitelikte olduğunun vurgusundaki eksikliklerdir³³². Bu sebeple -buraya kadar açıklanan hususlardan hareketle- muhasebe hilesi; her türden ekonomik değerle ifade edilebilen haksız bir menfaat elde etme amacıyla devlet ve/veya üçüncü kişilere zarar verme imkân ve ihtimalini doğuracak şekilde muhasebe kurallarına aykırı olarak yapılan aldatıcı nitelikteki kayıt veya kayıtlar bütünü şeklinde tanımlanabilir. Söz konusu tanım ise tam anlamıyla hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun kapsamı ile uyumamaktadır. Bu sebeple hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun tanımı, muhasebe hilesinin tanımının suç ve cezaların kanuniliği ilkesi gereğince yasada çizilmiş sınırlara göre -suçun tüm unsurlarına değinildikten sonra- adeta tekrardan çizilerek yapılacaktır.

4.1.4 Suçun Konusu

Suçun konusu, suça konu hareketin üzerinde gerçekleştiği kişi, nesne, mecra veya alan olarak tanımlanabilir. Örneğin kasten adam öldürme suçunun hareket

³³¹ Muhasebeleştirilmesi gereken işlemlerin kayıt dışı bırakılmasının da bir tür muhasebe hilesi olduğu hakkında bkz. Batı, **a.g.e.**, s. 40.

³³² Bizce yapılan tanımlardan en yalın şekilde muhasebe hilesini açıklayan “*kayıt düzeninin vergi hukuku ve muhasebe hukuku kurallarına aykırı olacak şekilde değiştirilmesine yönelik hareketler...*” tanımıdır (Oktar, **Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler**, s. 81. Diğer tanımlar için bkz. Özkan, Nas, **a.g.e.**, s. 122; Çavuş, **a.g.e.**, s. 96; Kıvcı, **a.g.e.**, s. 39; Benli, **a.g.e.**, s. 123; Şahin, **a.g.e.**, s. 62; Işık, **Hesap ve Muhasebe Hilesi**, s. 18). Muhasebe hilesi hakkında yapılan eski bir tanım ise; “*gayri meşru menfaat sağlamak kaygusile muhasebe ile ilgili muamele, kayıt ve hesapların tağyir ve tahrif edilmesidir*” şeklindedir (Maliye Bakanlığı, **Revizyon**, s. 47).

unsuru adam öldürme davranışdır, suçun konusu ise adam öldürme fiilinin üzerinde işlendiği kişidir. Aynı zamanda bu örnekte suçun konusu ile mağdur birleşmektedir³³³.

Hesap ve muhasebe hilesinde ise suçun konusu hesap veya muhasebe hilelerinin yapıldığı “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar*”dır(VUK, 359/a-1). Yani suç hem ilgili defterlerde hem de ilgili kayıtlarda yapılacak muhasebe hileleri ile işlenebilecektir. O halde bu noktada suçun tek bir konusunun birbiri ile ilişkili iki ayrı unsurdan oluştuğu söylenebilir.

Suçun konusunun tespit edilebilmesi için muhasebe sisteminin tekrar açıklanmasında ve Kanun’un defter ile kayıtlar hakkındaki maddelerinin yorumlanmasında fayda vardır.

Muhasebe sistemi ve Türkiye özelinde Türk muhasebe sistemi için; çift taraflı kayıt esası gereği muhasebe değeri olan her işlemin usulünce ilgili defterlere kayıt edilmesi gerekmektedir. Bu kayıttan kasıt ise günlük deftere ilgili kayıtların günü gününe yapılmasıdır³³⁴. Günlük deftere yapılan kayıtlar ise muhasebe dönemi içerisinde ilgili diğer defterlerdeki kayıtlara aktarılmaktadır. Unutulmamalıdır ki bu aktarım sırasında da bir kayıt faaliyeti bulunmaktadır. Bu sebeple aktarım sırasında yapılan kayıt faaliyetinin de suçun maddi unsurunun kapsamında görülmesi gerekir.

Muhasebe kayıtlarının ilgili diğer defterlere kayıt yapmak suretiyle aktarımının yanı sıra yapılan kayıtların aktarıldıkları defterlerde izlendikleri hesaplar mali yıl³³⁵ içerisinde çıkarılan mizanlar ve yıl sonunda düzenlenen mali tablolara aktarılmakta ve böylece işletmelerin hem ticari faaliyet geçmişleri özet halinde

³³³ Suçun konusunun ait olduğu kişi olarak tanımlanabilecek olan mağdur, her zaman suçun konusu ile birleşmemektedir (Özgenç, **Genel Hükümler**, s. 223).

³³⁴ Bu kuralın belirli istisnaları da bulunmaktadır. Örneğin VUK m. 219/1-a’ya göre muhasebe kayıtlarının “*on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir*”. Bir başka örnek ise fatura nizamını düzenleyen VUK m. 231/5’e göre “*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde...*” düzenleneceğidir. O halde iki maddenin birlikte mal teslimi veya hizmet ifasının denk düştüğü tarihten sonraki 7 gün içinde düzenlenen fatura, 10 günlük sınır aşılmadan geç kaydedilebilir.

³³⁵ Mali yıl genellikle takvim yılı olarak belirlenmekte olsa da işletmeler farklı dönemler belirlemekte kural olarak serbesttir.

sunulmakta hem de ödeyecekleri vergilerin miktarı hesaplanmaktadır. Bir başka deyişle; muhasebe değeri olan her işlemin önce günlük deftere kaydı yapılır, ardından bu muhasebe kayıtları ilgili olduğu diğer defterlere de (büyük defter, envanter defteri...) aktarılmak suretiyle kaydedilir. Tüm muhasebe kayıtları THP’de belirlenmiş belirli rakamlarla ifade edilen hesaplarda izlendiği için ilgili defterde açılan hesaplara, hesapla ilgili olarak yapılan tüm muhasebe işlemleri alt alta kaydedilir, devamında ise mali tablolar - özellikle yıl sonu bilançosu- hazırlanırken bu sefer de ilgili defterlere aktarılmış kayıtlar bu defterlerden alınarak mali tablolara aktarılır. İşte bu son aşama sayesinde firmaların tüm finansal bilgilerine ulaşmak mümkün olmaktadır.

-Suçun konusu açıklanan muhasebe sistemi sürecinin tüm aşamalarını kapsamamaktadır. Öyle ki Kanun’un ifadesince sadece “vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması veya ibraz mecburiyeti bulunan” defter ve kayıtlarda yapılacak hesap ve muhasebe hilelerinin suçu oluşturacağı düzenlenmiştir.

Suçun konusunun somut olarak tespit edilmesi ise yorum faaliyetine bağlı olduğu için “*Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat*” başlıklı VUK madde 3’e uygun şekilde suçun konusunun yorumlanması gerekmektedir. İlgili maddede ise; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği, kanunun lafzının açık olmadığı hallerde ise kanun hükmünün; konuluştaki maksat, kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısının yorumuyla uygulanacağı kaleme alınmıştır (VUK, 3/A-2). Başka bir deyişle vergi kanunları lafzi, amaçsal ve sistematik yorumla yorumlanmalıdır. Ancak yorum ihtiyacı bulunan kanun hükmü kıyasa varacak derecede yorumlanamaz³³⁶. Nitekim hukuki güvenlik ilkesinin yansıması olan genişletici yorum yasağı vergi hukukunda kıyas yasağı neticesini doğurur ki kıyas yasağı yasallık ilkesinin doğrudan bir sonucudur (AY, 73)³³⁷. Ayrıca hesap ve

³³⁶ Hakan Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Yetkin Yayınları, 2019, Ankara, s. 234-235.

³³⁷ Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C: 32, S: 12, 1986, s. 466; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, 4. Tıpkı Baskı, 2014, İstanbul, s. 164.

Vergi Hukukunda kıyas yapılabilmesi ise ancak kıyas yapılacak normun verginin özü, esası ile ilgili olmamasına, bir başka deyişle maddi vergi hukuku normu olmamasına bağlıdır. Bu kapsamda maddi vergi hukuku normları içermeyen VUK’ta bulunan usul normları hakkında kıyasa başvurulması mümkündür (Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 165-166; Selim Kaneti,

muhasabe hilesi suç u vergi kanununda düzenlenmiş olsa da bir ceza hükmü olması nedeniyle genel ceza kanunu olan TCK'nın genel hükümleri de bu noktada uygulama alanı bulur (TCK, 5) ki “*Suçta ve cezada kanunilik ilkesi*” başlıklı TCK'nın ilgili maddesinde kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulamasında kıyas yapılamayacağı ve de kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanamayacağı düzenlenmiştir (TCK, 2/3). Bu sebeple hesap ve muhasabe hilesini düzenleyen ceza hükmünde TCK gereği kıyas yapılamayacağı gibi, kıyasa varacak derecede geniş yorum yapılamayacaktır ki ceza hükümlerinin dar yorumlanması da yine bu prensibin bir gereğidir (Anayasa, 38).

Suçun konusunun belirlenmesi için ise ilk olarak suçun ilişkili iki alt konusu olan defter ve kayıtların incelenmesi gerekmektedir.

4.1.4.1 Tutulan veya Düzenlenen ve Saklanma ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Kayıtlar

VUK'ta defter ve kayıt terimi tanımlanmamıştır fakat defterler ismen sayılmıştır. Bu bağlamda en azından VUK'ta düzenlenen defterlerin suçun konusunu oluşturduğu ifade edilebilir. Öte yandan bu saymanın da defterlerin Kanun'da tanımlanmamış olmasını telafi etmediğini belirtmek gerekir³³⁸. Bu sebeple her iki terimi tanımlamak için Kanun'da ilgili terimlerin kullanıldığı maddelerin muhasabe bilgisiyle birlikte yorumlanması gerekmektedir.

İlk olarak defterler hakkında kısaca bilgi vermek gerekirse; I. bölümde açıklandığı üzere muhasabe değeri olan her işlemin düzenli şekilde kaydedilmesi gereken defterlerin, Devlet'in verdiği bir yükümlülük olarak tutulması gerektiği tekrar edilebilir. Bir yükümlülük olarak tutulacak defterler ise Devlet tarafından vergi ödevlilerinin özel durumları da dikkate alınarak belirlenmektedir³³⁹. Muhasebe kayıtlarının yapılacağı defterlere örnek olarak ise VUK madde 182-214 arasında

“Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, S: 123, 1991, s. 38).

³³⁸ VUK'ta sayılan defterler için bkz VUK m. 182-214.

³³⁹ Buna örnek olarak ticari büyüklüklerine göre tacirlerin tutması gerekli defterler arasında farklılaştırmaya giden “*Tüccar sınıfları*” başlıklı VUK m. 176 örnek verilebilir.

düzenlenen defterler örnek verilebilir. Defterler kısaca, kayıtların yapıldığı muhasebe enstrümanı olarak tanımlanabilecektir.

Kayıttan ne anlaşılması gerektiği hakkında ilk olarak sözcüğün Türk Dil Kurumu'ndaki anlamına bakılabilir ki lafzi yorumun uygulanması halinde bu tanım önemli olacaktır. Buna göre kayıt Sözlük'te³⁴⁰ ilk anlamı olarak “*Bir yere mal ederek deftere geçirme*” şeklinde tanımlanmıştır. Sözlük'teki anlamı dahi muhasebeyi çağrıştırmaları sebebiyle “kayıt” teriminin anlamı için Kanun'a bakmak gerekir ki bunun için de terimin Kanun'daki kullanım biçimlerinden tanımlanması gerekmektedir.

Hesap ve muhasebe hilesi suçunun kapsamına giren kayıtların neler olduğu için tekrar maddeye göz atmak gerekmektedir. Madde metninde ise “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar*” ibaresi bulunmaktadır. Esasında kayıttan kasıt MSUGT/THP'ye göre defterlere yapılacak muhasebe kayıtları olmalıdır. Zira hesap ve muhasebe hilesi suçunun düzenlenme amacı temel olarak; vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterlere yapılacak muhasebe kayıtlarının usulünce yapılmasını ve bu kayıtların bütünü olan defterlerin doğru muhasebe kayıtlarını ihtiva eder şekilde saklanarak mükellefin durumunu tam olarak yansıtmalarını sağlama yönündedir³⁴¹. Nitekim bizim de katıldığımız görüşe göre yukarıda açıklanan 359'uncu maddedeki diğer suçların hesap ve muhasebe hilesinin özel görünümüleri olduğu da düşünüldüğünde; belirli belge ve kayıt düzenine dayanan vergi sisteminin sağlıklı işlemesi ancak muhasebe sisteminin şeffaf, kontrol edilebilir ve de sağlıklı şekilde işletilmesine bağlıdır³⁴².

Vergi Usul Kanunu'nda kayıt terimi, ikmalen ve re'sen tarhiyatın düzenlendiği maddelerde “defter, kayıt ve belgeler” olmak üzere defterden ve belgelerden ayrı olduğu belirtilerek kullanılmıştır (VUK, 29/1, 30/2). Ayrıca Kanun'un “Kayıtların yeniden işlenmesi” başlıklı 146'ncı maddesinde defterlerine el

³⁴⁰ TDK Güncel Türkçe Sözlüğü, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 26.12.2019.

³⁴¹ Bunun gerekçesi ise VUK'un bir bütün olarak muhasebe sisteminin düzenliliğini koruduğu şeklinde açıklanabilir.

³⁴² Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 387; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 303,305.

konulan mükellefe, “Kayıt zamanı” başlıklı 219’uncu maddeye göre defterlerine gerekli kayıtları zamanında yapamayan mükellefe, kayıtları defterlerine işlemesi için süre verilmesi düzenlenmektedir (VUK, 146/1). Öyle ki 219’uncu maddede ise kaydedilecek hususlar -ki biz bunlardan muhasebe değeri olan işlemler olarak bahsetmiştik- “muameleler” ismiyle terimleştirilmiş durumdadır (VUK, 219). Yine Kanun’un “Hesap dönemi” başlıklı 174’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında ise; muhasebe defterlerinin hesap dönemi itibariyle tutulacağı, kayıtların ise her hesap dönemi sonunda kapatılarak ertesi hesap dönemi başında tekrar açılacağı düzenlenmiştir. Kanun da burada yukarıda açıkladığımız üzere defterlere yapılan kayıtların geçirildiği ilgili hesapların her dönem kapatılması ve yeni hesap döneminde tekrar ilgili deftere -büyük defter gibi- açılış kayıtlarının düşülmesi gerektiğini belirtmiştir.

Kanun’un muhasebe defterlerinin tutulmasındaki maksadı açıklayan 171’inci maddesinin 5’inci fıkrasında ise “*Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını...kontrol etmek ve incelemek.*” cümlesindeki kayıt terimiyle yine muhasebe defterlerine yapılan kayıtlardan bahsedilmektedir.

Kayıt terimi Kanun’da yapılan muhasebe kayıtlarını ifade etmek üzere kullanıldığı gibi madde 256’da ise birtakım elektronik araçlar bütünü anlamında kullanılmıştır. Öyle ki ilgili maddeye göre “*mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtları*”n vergi dairesine ibraz edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Madde metninden hareketle kayıt teriminin aynı zamanda verginin tam isabetle tespit edilebilmesi için ihtiyaç duyulan birtakım elektronik araçlar bütünü anlamında olduğu ifade edilebilir ki bunun sonucunda “kayıt” teriminin Kanun’da birbirinden farklı iki ayrı terimi ifade etmek için kullanıldığı belirtilmelidir.

Bu noktada VUK madde 359’da düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi suçunun konusu olan “kayıtlar”ın yorumlanması gerekmektedir. Öyle ki ilgili maddede kayıt terimi, hile ve defter teriminin tanımlanmadığı gibi tanımlanmamıştır. Defterlerde yapılacak hileli muhasebe işlemleri yapılacak muhasebe kayıtları vasıtasıyla gerçekleştirilebilecektir. Nitekim defterlerin muhasebe kayıtlarının bir

bütünü olduğu ifade edilebilir. Muhasebenin enstrümanı olan defter ve belgelerin fiziki olarak tutulduğu, düzenlenebildiği gibi elektronik olarak düzenlenmesi, tutulması ve depolanması halinde bu elektronik ortamdaki defter ve belgelerin de kapsam içinde kalmasını sağlamak amacıyla getirilen bir hüküm olarak VUK madde 256 yorumlanmalıdır. Nitekim defter ve belgelerin elektronik ortamlarda kayıtlı olmaları halinde “mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtları”n varlığından bahsedilebilecektir. Nitekim bu paraleldeki, defterlere işlenmeden bilgisayar programlarında fişler halinde saklanan kayıtların da bu sebeple hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu oluşturmayacağı görüşüne katılmaktayız³⁴³.

Kanun maddelerinin de yorumuyla kayıtların muhasebe defterlerine yapıldığını, bu sebeple de VUK madde 359’un lafzi yorumundan yola çıkarak; hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun konusunu esas olarak “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*” defterlerden ibaret olduğu ifade edilmelidir. Suçun konusu olan defterlerde yapılacak hileli muhasebe işlemleri ise ilgili defterlere yapılacak kayıtlar yoluyla mümkün olabilecek, bu sebeple de suç maddede “*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar*” şeklinde terimleştirilmiş olsa da esasında muhasebe kayıtları suç konusu defterlerde hile yapılmasının ancak aracı olabilecektir. Bir başka deyişle suç konusu defterler zaten defterlere yapılan kayıtlardan ibaret olduğu için gerek bir muhasebe kaydı ilk kez yapılırken hileli şekilde yapılsın gerekse mevcut -doğru- bir kayıt hileli şekilde tahrif edilsin -ki bu davranış esasında bir tür muhasebe hilesi olsa da ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir (VUK, 359/a-2)- her ihtimalde kayıta yapılan hile dolaylı olarak defterlerde yapılmış bir hile olacaktır.

Görüşümüzün en önemli gerekçesi ise suçun düzenlendiği madde metninde hesap ve muhasebe hilesinin ancak “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*” defter ve kayıtlarda yapılabileceğinin düzenlenmesidir. Buna göre vergi kanunlarına göre bir defterin tutulmasının, düzenlenmesinin, saklanmasının ve ibrazının zorunlu hale getirilmesi mümkün iken bu zorunluluk “kayıtlar” için teorik olarak mümkün değildir. Nitekim kayıt ancak bir

³⁴³ Akın Gencer Şentürk, **Vergi (Ceza) Hukuku Uygulamasında Bir Fenomen: Hesap ve Muhasebe Hilesi**, s. 83, (Çevrimiçi) <http://www.agencerhukuk.com/024.pdf>, 24.12.2019.

yüzeye (deftere) yapılabilir ve tutulacak, düzenlenecek, saklanacak, ibraz edilecek şey kayıt olamaz ancak defter olabilir³⁴⁴.

Bu sebeple ceza hükümlerinin dar yorumlanması bir başka deyişle geniş yorumlanmaması ilkesi (kıyas³⁴⁵ yasağı)³⁴⁶ gereği yukarıda açıkladığımız muhasebe sürecinde vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması veya ibrazı zorunlu olan defterlere yapılacak kayıtlar sonucu bu defterler suçun konusunu oluşturmaktadır; bunun dışındaki muhasebe kayıtları ise suç kapsamı dışında kalmaktadır. Nitekim bu yönde kayıt olarak yorumlanabilecek -şeyler- olsa da bu kayıtlar vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması veya ibrazı zorunlu olan bir kayıt türü olamazlar³⁴⁷. Öyle ki ancak defter tutulup, düzenlenip, saklanıp, ibraz edilebilir. Diğer yandan ise belgeler aynı şekilde düzenlenip, saklanıp ibraz edilebilir. Bu sebeple herhangi bir kayıt yapıldığı anda yapıldığı yüzeyin hukuki niteliği içinde eriyecektir. Örneğin fatura düzenlenirken yapılan kayıtların -ki bunlar muhasebe kaydı değildir- bir önemi kalmamakta ilgili yüzey belge haline gelmektedir. Bunun gibi defterlere muhasebe kaydı yapıldığı zaman muhasebe kayıtlarının hukuki bir niteliği bulunmamakta, ilgili kayıtlar esas olan defterin hukuki varlığı içinde değerlendirilmektedir.

³⁴⁴ Bu noktada e-defterlere e-kayıtlar yoluyla yapılan muhasebe hilelerinin de suçun kapsamında olduğuna değinmek gerekmektedir. Nitekim VUK mükerrer madde 242 uyarınca; VUK ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere hakkındaki hükümler e-defter, e-kayıt ve e-belgeler için de geçerlidir (VUK, mükerrer madde 242/2-4).

³⁴⁵ Ceza hukukunda yorum, kıyas ve kıyas ile yorum arasındaki ince sınır hakkında detaylı bilgi için bkz. Elvan Keçelioğlu, “Ceza Hukukunda İctihadın Sınırı, Yorum ve Kıyas”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 3, S: 11, 2012, s. 77-100.

³⁴⁶ Nitekim TCK m. 2/3’teki kural gereği teknik olarak geniş yorumlama yasağından bahsedilecektir (Abdullah Batuhan Baytaç, “Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2015, s. 166; Hamide Zafer, **Ceza Hukuku Genel Hükümler m. 1-75**, 4. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2015, s. 80; Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s. 108; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 21. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s.31-32).

³⁴⁷ Bu yönde VUK m. 256’da yer alan “...mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını...” ifadesinin madde başlığındaki “diğer kayıtlar” teriminin karşılığı olabileceği şeklinde yorum yapılabilecek olsa bu yorum genişletici yorum yasağına takılabilecektir. Öyle ki VUK m. 359’daki kayıt teriminin tanımı yapılmamıştır ve suç normu bakımından kayıt teriminin içeriği muğlaktır. Öte yandan bahsi geçen kayıtlarda yapılacak muhasebe hileleri defterlere kaydedildiği zaman suç işlenmiş olacaktır ki bu da -dolaylı yoldan da olsa- “diğer kayıtlarda” yapılan muhasebe hilelerinin cezasız bırakılmadığını göstermektedir.

Buna rağmen kayıtların şekli olsa bile suçun konusu olarak belirlenmesi sebebiyle kayıt teriminin VUK madde 359’da düzenlenen diğer suçların konusu olarak belirlenmiş belge teriminden farkının belirlenmesi gerekmektedir.

4.1.4.1.1 Kayıt ve Belge Terimlerinin Farkı

Kayıt terimi açıklanırken bu noktada, “kayıt” terimiyle ilişkili olan “belge” terimine de kısaca değinmek gerekmektedir. Bu inceleme öncesinde ise belge terimi ile vesika teriminin Kanun’un terimlere yüklediği anlam bakımından incelenmesi gerekmektedir. Öyle ki Kanun incelendiğinde vesika ve belge terimlerinin aynı teknik “tevsik (ispat) edici kâğıt” (VUK, 227) kavramını izah etmek için kullanıldığı görülmektedir.

i) VUK Anlamında Belge

Bu yönde bir örnek olarak ise VUK mükerrer madde 257 verilebilir. Madde’de “...belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye...” cümlesindeki tevsik etme kabiliyetini haiz vesika ise cümlenin anlamına göre elbette belgedir. Nitekim Sözlük’e göre de vesika, belge sözcüğünün Arapça karşılığıdır. Ancak Kanun her zaman iki terimi birebir eş anlamlı olacak şekilde de kullanmamıştır³⁴⁸.

Bu noktada ayrıca elektronik defter, belge ve kaydın tanımlandığı VUK mükerrer madde 242’ye değinmek gerekmektedir. Elektronik defter, belge ve kaydın fiziki defter, belge ve kayıttan farklı olmadığına işaret eden madde, elektronik defter ve belgenin elektronik kayıtların bütünü olduğunu düzenlemektedir (VUK, mükerrer madde 242). Bu bağlamda hem defter hem de belgelerin (vesikaların) yapılan kayıtlardan oluştuğu ifade edilebilir.

O halde vesika ve belgelerin ikisinin de tevsik etme ya da belgeleme aracı olduğunu; VUK’un öngördüğü muhasebe sistemi gereğince düzenlenmesi gereken

³⁴⁸ Kanun’un “Vesikalar” başlıklı 3’üncü kısmının “Kayıtların Tevsiki” başlıklı 1’inci bölümünde “İspat edici kâğıtlar” başlığıyla düzenlenmiş 227’nci maddesinde; kural olarak kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin zorunlu olduğu düzenlenmiştir (VUK, 227/1). Aynı maddenin 3 ve 4’üncü fıkralarında ise bu tevsik mecburiyetinin düzenlenmesi mecburi olarak belirlenen belgeler aracılığıyla yerine getirileceği belirtilmiştir (VUK, 227/3-4). Kanun’un 322’nci maddesinde ise değersiz alacaklar; yargı kararı ya da kanaat verici bir vesikaya göre artık tahsiline imkân kalmayan alacaklar olarak tanımlanmıştır (VUK, 322/1).

tevsik edici kağıtların kural olarak belgeler olduğunu, vesikaların ise bu kapsam dışında kalan tevsik edici kağıtlar olduğunu ifade edebiliriz. Bu nedenle VUK’a göre vesika ve belge ile kayıt birbirinden farklı anlamları ifade etmektedir.

-VUK’a göre kayıttan kastın muhasebe değeri olan her işlemin tutulması zorunlu muhasebe defterine ya da defter yerine geçen benzeri kayıt sağlayıcı araçlara işlenmesidir (VUK, 219/b). Bu kayıtlar ise kural olarak³⁴⁹ ilgili belge ve vesikalara dayanılarak yapılacaktır.

O halde suç ancak vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi mecbur olan defterlerde ve bu defterlere yapılacak kayıtlarla sınırlı bir kapsamda işlenebilecektir. Buradaki bir diğer sorun ise VUK’a göre belgelerin suçun konusunu oluşturup oluşturmadığı noktasındadır.

Bu noktada VUK anlamında belgeye örnek vermek gerekmektedir. Nitekim kayıtlar (teorik olarak) suçun konusunu oluşturduğu için belirli belgelerin kayıt olduğuna dair yorum ile ilgili belgelerdeki hileli işlemlerin suçun konusunu oluşturduğu düşünülebilir ki bu sebeple konunun aydınlatılması gerekmektedir.

Öncelikle VUK madde 359’da belirtilen belgeden kastın tevsik edici kağıt olduğunu tekrar ifade etmek gerekmektedir³⁵⁰. Tevsik edici kağıt niteliğini haiz belgelerin ise teker teker sayılmasına gerek bulunmamaktadır. Suçun konusunun ilgili defterler dışında bu belgelerin olmadığına ayrıca değinmek gerekir ki suçun konusunun kapsamına girebileceği düşünülebilecek belirli kağıt türleri de bulunmaktadır.

³⁴⁹ Bu kuralın istisnası ise VUK m. 228’de düzenlenmiştir. Maddeye göre; “Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mütat olmıyan müteferrik gider, vesikasının teminine imkan olmıyan gider ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tesbit edilen gider” kaydı tevsik edici belge olmaksızın da yapılabilecektir.

³⁵⁰ Nitekim maddede sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı bu şekilde yapılmıştır. “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.”, “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir” (VUK, 359).

Yukarıda açıklandığı üzere kayıt üzerine yapıldığı şeyin hukuki sonuçlarına tabi olmaktadır. Bu bakımdan vergi beyannamelerinin vergi kanunlarına göre düzenlenen bir kayıt olup olmadığını tartışılması gerekmektedir.

ii) VUK Anlamında Hukuki Niteliği Tartışmalı Kağıt³⁵¹ Türleri

Mükellefler gerek yıl içinde belirli dönemlerde³⁵² gerekse yılsonlarında vergi idaresine verdikleri beyannameler ve ekleriyle kural olarak kendi matrahlarını belirlemekte ve matrah üzerinden hesaplanan vergi borcunu ödemektedir. Teorik olarak bahsedilen beyanname, -Ba-Bs formu ve 4 sıra no'lu MSUGT ile düzenlenmiş “bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim” gibi vergi matrahının doğruluğunun kontrol edilebilmesini sağlayan araçlardan oluşan- ekleri üzerinde yanıltıcı özelliği haiz hilelerin yapılabilmesi mümkündür. Bu halde ise vergi beyannamesi ve ekleri ile bildirimler üzerinde yapılacak hilelerin defter ve kayıtlar üzerinde yapılmaması sebebiyle VUK kapsamında hesap ve muhasebe hilesi suçunu oluşturmayacaktır. Nitekim suç ve cezalar genişletici şekilde yorumlanamazlar (TCK, 2/3).

-VUK'ta kayıt teriminin tanımlanmaması sebebiyle, her ne kadar VUK anlamında tevsik edici kağıt olmasa bile henüz ihtivasının muhasebe kayıtları dışında nelerden oluştuğu dahi bilinmeyen “kayıt” teriminin “vergi beyannamelerine” genişletilecek şekilde yorumlanmasının mümkün değildir. Bu sebeple beyannamede yapılacak hileli kayıtlar da hesap ve muhasebe hilesi suçunu oluşturmayacaktır zira beyanname suçun konusu kapsamında değildir. Öyle ki tüm muhasebe kayıtları düzenli olan bir mükellefin beyannamesinde gelirini farklı beyan etmesi ve aldatıcı nitelikte rakamlarla oynaması halinde de hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu oluşmayacaktır.

³⁵¹ “Kağıt” teriminden kasıt, VUK m. 227’de “ispat edici kağıtlar” başlığında geçen kanuni kağıt terimidir.

³⁵² 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu mükerrer madde 120’de geçici gelir vergisi dönemleri belirlenmiştir. Bu dönemler hakkında yürütmeye verilen yıl içindeki dönem uzunluklarını ve sayılarını belirleme yetkisinin ise Anayasa’ya aykırılığı hakkında geniş bilgi için bkz. İrfan Barlass, Z. Ertunç Şirin, “Vergi ve Cezaların Yasallığı İlkesi Açısından Geçici Vergiler”, **Prof. Dr. Süheyl Donay’a Armağan**, Filiz Kitabevi, 2018, İstanbul, s. 114-131.

Benzer şekilde mükelleflerin belirli ekonomik büyüklüğün üzerinde alış-satış işlemleri gerçekleştirmesi halinde düzenleyerek vergi idaresine sunmaları gereken Ba-Bs formlarında yapılabilecek hileler de bahsi geçen suçu oluşturmayacaktır.

Burada bahsi geçen kağıt türlerinin VUK anlamında belge sayılabileceğine de kısaca değinmek gerekmektedir. Öyle ki gerek Ba-Bs formları gerekse beyannamelerin VUK anlamında belge sayılabilmesi de mümkündür (VUK, mükerrer madde 257/4)³⁵³. Ancak bu belgelerin VUK 359 anlamında kaçakçılık suçuna konu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olması da mümkün değildir ki 359'uncu maddede belgenin tanımı mükerrer madde 257/4'e göre tevsik edici vasıfla sınırlı olarak yapılmıştır³⁵⁴. Bu durumda ise suç bakımından belge de sayılmayan Ba-Bs formu ve beyannameler yukarıda açıklandığı sebeplerle birlikte maddede kayıt teriminin tanımlanmaması nedeniyle kayıt niteliğinde de değildir (AY, 38).

O halde Ba-Bs formu ve beyannamelerin VUK anlamında belge niteliğinde olsa da suç ve cezaların kanuniliği ilkesi gereği VUK 359 anlamında belge veya kayıt niteliğinde olmadıkları için hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun konusunu oluşturmadıkları ifade edilebilir³⁵⁵.

Bu noktada nakil yoluyla bahsedilen belgelerde yapılacak hileler hakkında örnekler verilebilir. Bunun öncesinde ise nakil yoluyla hata süsü verilmiş ama aslında kasıtlı yapılmış belirli nakil suretiyle yapılan muhasebe hilelerini de hesap ve muhasebe hilesinin konusuna girip girmemesine göre ayırmak gerekmektedir³⁵⁶.

³⁵³ Madde metninin ilgili kısmında beyannameler ve bildirimlerin belgelerden sayıldığı yorumla tespit olabilir. *“Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin...”* (VUK, mükerrer madde 257/4).

³⁵⁴ *Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.”*, *“Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir”* (VUK, 359/a-2, 359/b).

³⁵⁵ Bir detay olarak Ba-Bs formu, beyanname ve bildirimlerin TCK madde 207 anlamında ayrıca özel belge olduğu ve özel belgede sahtecilik suçunun konusunu oluşturduğu belirtilebilir.

³⁵⁶ Bir başka detay ise konsolide mali tabloların oluşturulması sırasında yapılabilecek nakil hileleridir. Öyle ki konsolide mali tablolar; aynı grubun yönetimi altında olan birden fazla kuruluşun

Örnek olarak defterler ve kayıtları düzenli olsa dahi bu kayıtlar defter niteliği taşımayan bir başka platforma aktarılırken yapılacak hileli işlemler üst kavram olarak muhasebe hilesini oluşturabilecek olsa da VUK’a göre hesap ve muhasebe hilesi suçunu teşkil etmeyecektir. Nitekim VUK’a göre defter niteliğine sahip olmayan bu platformlar (vergi beyannamesi, finansal rapor, Ba-Bs formları gibi) “kayıt” veya “defter” olarak yorumlanamazlar. Bu durumda ise muhasebe hilesini düzenleyen diğer kanunların tanımladığı muhasebe hilesi üst başlığı altında toplanabilecek diğer suçlar işlenmiş olabilecek ve yahut TCK madde 207’de düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu işlenmiş olacaktır. Bu terditli sıralamanın sebebi ise muhasebe hilesi suçlarının, sahtecilik suçlarından özel belgede sahtecilik suçunun vergi hukuku bakımından özel olarak düzenlenmiş hali olmasıdır³⁵⁷.

Öte yandan dönem sonunda büyük defterden mali tabloya aktarılan hesaplarda mali tablonun aktif ve pasif dengesini bozmayacak derecede ufak değişikliklerin aldatıcılık niteliği korunarak yapılması halinde kesin olarak hesap ve muhasebe hilesinin oluşmayacağından söz edilemeyecektir. Nitekim mali tablolar da mahiyeti itibarıyla muhasebe defterine düşülen kayıtlardan ibarettir³⁵⁸.

Bir başka örnek olarak Ba-Bs formlarında yapılan belirli hileler sonucunda yine de kaçakçılık suçunun oluşmaması verilebilir. Bu ise hem alıcı tarafın hem de satıcı tarafın hazırlayacakları formlarda ilgili alış-satış işleminin ekonomik büyüklüğünü aynı olacak şekilde sunulmasıyla vergi idaresinin süzgecine takılmadan hile yapılması ile gerçekleşecektir. Bu noktadan sonra hileyle farklılaşan rakam, vergi idaresinin süzgecinden de geçmesinin sağlayacağı rahatlık ile defterlere kaydedilebilir ve ancak bu aşamada hesap ve muhasebe hilesinden bahsedilebilir. Ancak bu şekilde gerçekleştirilen hilenin diğer hilelerden farkı defterlere kaydedilen rakamları Ba-Bs formlarının da doğrulamasıdır ki bu halde bir kontrol mekanizması olarak tasarlanan bildirim ödevi tam tersi bir işlev yüklenerek beraber hile yapan mükelleflere sanki kontrol edilmişçesine odaklanılmamasını sağlayabilecektir. Bu

bilançolarının birleştirilmiş toplamı olarak tanımlanabilir (Gülşen Gedik, **Grup Şirketlerinin Vergilendirilmesi Sistemleri ve Konsolidasyon**, On iki Levha, 2019, İstanbul, s. 45).

³⁵⁷ Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 387.

³⁵⁸ Özellikle temel mali tablolar VUK uyarınca tutulması zorunlu muhasebe defterlerine yapılan kayıtlardan ibarettir.

muhtemel durum ise denetim mekanizması olarak ihdas edilen kurumun dolanılması sonucunu doğurabilecektir.

Bu noktada mali tabloların, finansal raporlamaların ve de geçici ve kesin mizanların da suçun konusunu oluşturup oluşturmadığının incelenmesi gerekmektedir.

4.1.4.1.2 Mali Tablolar

Burada değinilmesi gereken bir başka husus ise hesap ve muhasebe hilesinin defter ve defterlere işlenen muhasebe kayıtlarını kapsadığı fakat mali tablo ve finansal raporlamalar ile bağımsız denetim raporlarında yapılacak muhasebe hilelerini kapsayıp kapsamadığı sorunudur. Bir başka deyişle sorun maddede geçen “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar*” ibaresi mali tablo ve finansal raporlar ile bağımsız denetim raporlarında da yapılacak muhasebe hilelerini kapsayıp kapsamadığı noktasındadır. Özellikle kimi yazarlarca mali tablolarda yapılacak muhasebe hilelerinin hesap ve muhasebe hilesi suçunun konusu dışında kaldığı ifade edildiği için konu daha da önem kazanmaktadır ki bu görüşün dayanak noktası; suçun konusunun sadece ilgili defter ve bu defterlere yapılacak kayıtlar olarak Kanun’da belirtilmiş olmasının aksine mali tabloların ismen zikredilmemesidir³⁵⁹.

VUK’un koruduğu menfaat düşünüldüğünde devletin kamu alacağını korumayı hedefleyen bir Kanun’un yaptırım hükmünün, vergi borcu ile ilişkisi olmayan mali tablo ve finansal raporlardaki usulsüzlükleri düzenlememesinin olağan olduğu düşünülebilir. Ancak bu finansal tablo ve raporların sonucunda vergi alacağını belirleyen mali tabloların oluştuğu düşünüldüğünde bahsi geçen tablo ve raporlamaların da vergi alacağının doğru tespiti için önem taşıdığı muhakkaktır. Nitekim vergi beyannamesinin eki olarak bilanço da vergi dairesine sunulmaktadır. O halde VUK’un finansal tablo ve raporlamaların usulünce tutulmasını ve üzerinde herhangi bir aldatma kabiliyeti ve de vergisel değeri olan haksız bir menfaat elde etme kastı taşıyan muhasebe hilelerini cezalandırması, vergi alacağını korumak için bir önlem olarak düşünülebilir.

³⁵⁹ Şentürk, Alpaslan, **Hesap ve Muhasebe Hilesi (I)**, s. 281.

Suçun kapsamının ise kısmen de olsa mali tablolarda yapılacak muhasebe hilelerini de içerecek şekilde düzenlendiğini söyleyebiliriz. Zira temel mali tablolar yıl sonunda envanter defterine yapılmaktadır³⁶⁰. Envanter defterinde yapılan kayıtlarla oluşturulan mali tablo -ki özellikle bilanço- ise esas itibarıyla vergi kanunlarıncı tutulması zorunlu olan bir deftere yapılan kayıt niteliğindedir (VUK, 182). Bu sebeple de mali tablolarda yapılabilecek hileli muhasebe kayıtları da hesap ve muhasebe hilesi suçunun kapsamındadır³⁶¹.

Ancak yazında belirli yazarlar tarafından Anayasa'nın 38'inci maddesi gereği suç ve cezalarda kıyas yapılmasının yasak olması gerekçe gösterilerek kanun maddesinde mali tablolardaki hileli kayıtların suçun konusunu teşkil edeceği kaleme alınmadığı için mali tablolarda yapılacak hesap ve muhasebe hilelerinin suçun konusunun dışında olduğu ifade edilmiştir³⁶².

Fakat biz bu görüşe, mali tabloları defterlere yapılan kayıtlardan birisi olarak değerlendirmemenin suçun kanunla belirlenen konusunun daraltılması anlamına geleceği için katılmamaktayız. Nitekim dönem sonunda envanter defterine yapılan kayıtlarla oluşturulan mali tablolar ile dönem içinde yapılan kayıtların birbirinden muhasebe tekniği açısından farkı bulunmamaktadır.

Suçun konusunu oluşturduğu düşünülebilecek bir diğer kayıtlar bütünü ise geçici ve kesin mizanlar olup, mizanlar vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu muhasebe defterlerine çıkarılmadıkları için suçun konusu olamazlar. Burada bir detay önem kazanabilecektir ki yıl içinde çıkarılan mizanlar yıl sonu bilançosunun daha kolay hazırlanmasını sağlamakta olduğu için yıl sonu bilançosu hazırlanırken bu mizanlardan aktarım yapılabilmektedir³⁶³. İşte mizanlarda yapılacak hileli kayıtlar

³⁶⁰ Bayazıtlı, Çelik, Gürdal, **a.g.e.**, s. 92.

³⁶¹ Öte yandan ek mali tablolar (satışların maliyeti, fon akım, nakit akım, kâr dağıtım ve öz kaynaklar değişim tablosu) ise kural olarak vergi kanunlarıncı tutulması zorunlu olan muhasebe defterlerine çıkarılmadıkları için söz konusu mali tablolar suçun konusunu oluşturmayacaktır. Buna rağmen ek mali tabloların da suçun konusunu oluşturan muhasebe defterlerine çıkarılması halinde söz konusu tabloların defterlere yapılan kayıtlar bütünü olmaları sebebiyle suçun konusunu oluşturacakları ifade edilebilir.

³⁶² Şentürk, Alpaslan, **Hesap ve Muhasebe Hilesi (I)**, s. 281.

³⁶³ Mizanlar yıl içinde belirli dönemler halinde çıkarılabilmektedir, bunun dışında yıl sonunda çıkarılan genel kesin mizan yoluyla ise işletmenin yıl sonundaki bilançosu çıkarılmaktadır. Bu

suçun konusu dışında kalacak olsa da hileli kayıtlar bilançoya aktarılırken suçun gerçekleştiğinden bahsedilecektir. Aynı durum muhasebe defterine yapılmayan diğer tüm tablo ve çizelgeler için de geçerlidir ki temel mali tablo olan bilançonun muhasebe defterine çıkarılıyor olması, hileli bir kayıt var ise eğer bu kaydın muhasebe defterine yapılmasını sağlayacağından hileli kayıtların suçun kapsamı dışında kalmasını engellemektedir.

Sonuçta hesap ve muhasebe hilesinin konusu; sadece vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı mecbur olan defterlerde ve bu defterlere yapılan hesap ve muhasebe kayıtlarında yapılan hilelerden oluşmakta olup verilen VUK anlamında belge sayılmayan fakat hukuki niteliği en azından özel belge sayılan beyannameler, Ba-Bs formları ve mizanlar üzerinde yapılacak hileleri kapsamamaktadır.

4.1.4.2 Vergi Kanunlarına “Göre” Teriminden Anlaşılması Gereken

Suçun konusu olan “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter*”den ne anlaşılacağı nettir. Buna göre; vergi kanunları sadece VUK’tan oluşmadığı için “*vergi kanunlarına göre*” ifadesinden -193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu gibi- tüm vergi kanunlarına göre tutulan defterlerin anlaşılması gerekmektedir. Bu konuda doktrinde fikir birliği olduğu da söylenebilir.³⁶⁴

Bununla beraber madde metninde yer alan “vergi kanunlarına göre” deyiminin sadece vergi kanunlarında ismen sayılan defterler ile dar kapsamda mı yoksa vergi kanunlarının verdiği yetki ile yürütmenin tutulmasını zorunlu kıldığı

önemine rağmen defterlere kaydedilmesi zorunlu olmayan ve kontrol amacıyla çıkarılan mizanlar suçun konusunu oluşturmayacaktır. Yıl içinde ve sonunda çıkarılan mizanlar hakkında örnekler eşliğinde detaylı bilgi için bkz. Bayazıtlı, Çelik, Gürdal, **a.g.e.**, s. 90-109.

³⁶⁴ Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, s. 52. Mülga kanun döneminde yayınlanan bir eser de olsa madde hükümlerinin bu yönüyle ifade ettiklerinin farklılaşmaması sebebiyle ilgili atıf yapılabilmiştir. Benzer yönde bkz. Turgut, Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, Ankara, s.349; Şenyüz, **Vergi Ceza**, s. 401; Günday, **a.g.e.**, s. 29.

Bunun karşısında -bizim katılmadığımız bir görüş olan- suçun sadece VUK’ta ismen sayılan defterlerde işlenebileceğine dair bkz. Işık, **Hesap ve Muhasebe Hilesi**, s. 17

defterleri de içerecek şekilde geniş kapsamda mı yorumlanması gerektiği konusunda özellikle yazın ve yargı içtihadı arasında farklılık mevcuttur³⁶⁵.

Tartışmanın temelinde, suçun düzenlendiği maddenin a) fıkrasında düzenlenen suçların konusunu belirleyen “vergi kanunlarına göre” deyimini ile VUK mükerrer madde 257’de Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilmiş VUK’a göre tutulan defterlere ek olarak uygun görülen yeni defterlerin tutulmasını veya düzenlenmesini zorunlu kılma yetkisinin bir arada yorumlanması sonucunda ulaşılan farklı sonuçlar yatmaktadır.

Yorumlama faaliyeti içinse hesap ve muhasebe hilesi suçunun düzenlendiği maddenin b) fıkrasında düzenlenen suçların kapsamından yola çıkılabilir ki maddenin b) fıkrasında “vergi kanunları uyarınca” deyimini kullanılmıştır. “Uyarınca” ifadesinin ise “göre” ye kıyasla farklı bir anlam ifade ettiği iddia edilebilir. Öyle ki bizim de katıldığımız görüş; “göre” ifadesinin doğrudan kanunlarda belirlenmiş kurallara uygunluğunu işaret ettiğini, “uyarınca” ifadesinin ise kanunların verdiği yetki ile yürütmenin de yaptığı düzenlemeleri kapsayacak şekilde yorumlanacağı kanaatindedir. Bir başka deyişle vergi kanunları uyarınca deyiminden vergi kanunlarının verdiği yetki ile idarenin belirli defterlerin tutulmasını zorunlu kılması halinde bu defterlerin de suçun konusuna dâhil olduğu çıkarılabilir olsa da vergi kanunlarına göre deyiminden, suçun kapsamında doğrudan vergi kanunlarında ismen sayılmış defterlerin bulunduğu çıkarılabilir. Bu sebeple vergi kanunlarına göre deyiminin dar yorumlanması gerektiği düşüncesine katılmaktayız³⁶⁶.

Burada tartışılması gereken ayrı bir nokta ise yargının konuya yaklaşımıdır. Buna göre yargının görüşü suçun sadece VUK’a göre değil aksine diğer vergi kanunlarına ve bu kanunların uygulanması için çıkarılan kanun altı düzenlemelerce - genel tebliğ gibi- tutulması zorunlu kılınan defterlerde de işlenebileceği yönündedir.

³⁶⁵ Hesap ve muhasebe hilesinin işlenebileceği defterlerin kapsamının; dar olduğu hakkında bkz. Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 349; Şenyüz, **Vergi Ceza**, s. 401; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 423 ve geniş olduğu hakkında bkz. Yarg. 11. CD. 2016/3309 E., 2018/7255 sayılı Kararı.

³⁶⁶ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.349-350.

Öyle ki bir Karar'da 6 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nde gemi hareket kayıt jurnalının tutulması zorunlu defterlerden birisi olarak düzenlenmesi sebebiyle bahsi geçen defterde yapılacak muhasebe hilelerinin hesap ve muhasebe hilesi suçuna vücut vereceğine hükmedilmiştir³⁶⁷. Yargının yaklaşımı bu şekilde olsa da doğrudan vergi kanunlarınca belirlenmeyip, vergi kanunlarının verdiği yetki ile belirlenmiş ve tutulması yahut düzenlenmesi zorunlu kılınmış defterler hesap ve muhasebe suçunun konusu dışında yer almaktadır nitekim “vergi kanunlarına göre” ifadesi-deyimi geniş değil dar yorumlanmalıdır.

Dar yorumlanması görüşünü destekleyecek biçimde VUK madde 359'da düzenlenen *gizleme suçu* örnek verilebilir. Gizleme suçunda suça konu hareket ilgili maddede tanımlandığı üzere -kısaca- ibraz etmemekten ibaret ihmali davranıştır. Bu sebeple ibraz yükümlülüğü olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme sayılarak suç olarak kabul edilmiştir. VUK madde 256 ise ibraz zorunluluğunun bulunduğu defter ve belgelerin kapsamını belirlemiştir. VUK mükerrer madde 257 ise mükellef ve meslek grupları temelinde VUK'a uymakla yükümlü olanların tutacakları defter ve düzenleyecekleri belgelerin Bakanlıkça belirlenmesine yetki vermektedir. VUK madde 256 ise, ibraz edilmesi gereken tutulması zorunlu defter ve düzenlenmesi zorunlu belgelerin kapsamına VUK mükerrer madde 257'ye tabi olanlar hakkında Bakanlıkça bu yönde getirilen zorunlulukları dâhil etmektedir. Bu sebeple Bakanlığın vergi kanunları dışında tutulmasını zorunlu kıldığı bir defterin ibraz edilmemesi ile gizleme suçu kural olarak oluşacaktır. Nitekim söz konusu durumun gizleme suçu kapsamında değerlendirilmesi; “vergi kanunlarına göre” deyiminin kanunların verdiği yetki ile tutulması zorunlu kılınan defterleri de kapsamayı yorumuyla değil, 256'ncı maddenin bu türden defterlerin dahi ibrazını zorunlu kılması sonucunda mümkün olmaktadır ki bu halde de yine doğrudan vergi kanunları ile zorunluluk öngörülmüş bulunmaktadır³⁶⁸.

Kanunlaştırma bu yönde olsa da 256'ncı madde ile sadece bu tip defterler için ibraz zorunluluğu öngörülmüş olup hesap ve muhasebe hilesi suçunun kapsamı

³⁶⁷ Yarg. 11. CD. 2016/3309 E., 2018/7255 sayılı Kararı.

³⁶⁸ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 350.

hakkında bir değişiklik yapılmamıştır. Öyle ki Kanun’da Bakanlığın konuda belirleyeceği defterlerin tutulması zorunlu olacaktır şeklinde bir düzenleme yapılmamıştır ve sadece Bakanlığa tutulması veya düzenlenmesi uygun görülen defterleri belirleme yetkisi verilmiştir (VUK, Mükerrer 257/1).

Gizleme suçunun kapsamı ise hesap ve muhasebe hilesi suçundan “*uyarınca*” terimi ile belirlenmiştir. Bu sebeple ilk bakışta gizleme suçunun da konusunun geniş yorumlanması gerekeceği düşünülebilir olsa da Kanun’un sistematığı gereği durum ilk görünüşten ibaret değildir.

-Suçun konusunun belirlenmesi hakkında yürütmeye verilen yetki anayasaya aykırıdır. Suçun düzenlendiği madde metninin yorumlanması hakkında yapılan açıklamaların ek olarak ilgili maddenin ayrıca Anayasa’nın 38’inci maddesi hükmü ışığında da değerlendirilmesi gerekmektedir. Anayasa’ya göre suç ve cezalar ancak kanunla düzenlenebilmekte olup, idare suç ve ceza hükmü içerecek şekilde düzenleme yapamamaktadır. Suç ve cezaların ancak kanunlar tarafından belirlenebilmesi ise suçun maddi unsurunun kapsamında yer alan konusunun da kanun ile net bir biçimde belirlenmesi anlamına gelmektedir³⁶⁹. Öyle ki bu kural gereği suçun konusunun kanun ile belirlenmemesi Anayasa’ya aykırılık dahi teşkil edecektir. Bu noktada özellikle suçun konusunun kanunlarla belirlenmesinin suç ve cezaların kanuniliği ilkesi uyarınca bir zorunluluk olduğuna değinmek gerekir.

Mükerrer madde 257’de ise vergi kanunlarına göre tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defterlerdeki zorunluluğun kaldırılması hakkında Bakanlığa ayrıca bir yetki daha verilmiştir (VUK, mükerrer madde 257/1). Verilen yetki Bakanlık tarafından tutulmasının zorunlu kılınan bir defterin tutulma zorunluluğunu kaldırmak olmayıp, Bakanlığa doğrudan VUK tarafından tutulması zorunlu kılınan defterlerin tutulma zorunluluğunu kaldırma hakkındadır. Bir başka deyişle Bakanlığa tutulması ve düzenlenmesi VUK tarafından zorunlu kılınmış defter veya belgelere yenilerini ekleme yetkisinin ötesinde, bu belge ve defterlerin tutulması ve düzenlenmesine ilişkin VUK ile getirilen zorunluluğu dahi kaldırma yetkisi verilmiştir.

³⁶⁹ Özgenç, **Genel Hükümler**, s.122-123.

Aksi düşünölebilecek olsa dahi Bakanlığa mükellefin vergisel durumunun tespiti için ek olarak belirli belge ve defterlerin tutulması ile düzenlenmesini zorunlu kılma yetkisinin verilebilmesi suç ve cezaların kanuniliği ilkesine uygun olarak değerdendirilebilecektir³⁷⁰. Nitekim gizleme suçu, ibrazı vergi kanunlarınca mecbur olan defter ve belgelerin gizlenmesi halinde oluşacaktır³⁷¹. İbrazı zorunlu kılınan defter ve belgelerin kapsamına ise doğrudan VUK madde 256 ile Bakanlığın tutulmasını zorunlu kıldığı defterler ile düzenlenmesini zorunlu kıldığı belgeler dâhil edilmiştir. İşte bu noktada 256'ncı madde hükmü VUK mükerrer madde 257'yi kapsamına açıkça almasa idi, Bakanlığın getireceği zorunluluklar Anayasa madde 38 gereği gizleme suçunun konusuna girmeyecek idi.

Öte yandan Bakanlığa verilen bu yetki, kanunca belirlenen defter ve belgelerin tutulması ile düzenlenmesi zorunluluğunun Bakanlık tarafından kaldırılması için verilen yetki ile birlikte değerdendirildiğinde; teorik olarak suçun konusunun bütünüyle değıştirilmesi potansiyelini taşımaktadır. Bunun sonucunda ise ilgili suç hükmü adeta bir beyaz norm niteliğine sahip olmaktadır. Nitekim Bakanlık istediği defter ve belgelerin tutulma ve düzenlenme zorunluluğunu kaldırarak yerine yenilerini ihdas edebilecek ve bu sayede suçun konusunu istediği biçimde yeniden şekillendirebilecektir.

Esasında bu yetkinin bir ceza hükmünü etkilememesi halinde kullanılması Anayasa'ya aykırılık taşımayacak olsa da konu bakımından doğrudan bir ceza hükmünü etkilediğinden açıklanan değışiklik yapma yetkisi ile 359'uncu maddedeki suçlardan bir kısmının konusu doğrudan Bakanlık tarafından adeta bir beyaz normmuşçasına³⁷² belirlenebilecektir.

³⁷⁰ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 13.01.2011 tarih, 2009/21 E., 2011/16 sayılı Kararı ve karş. Rençber, **a.g.e.**, s. 226-227 ve aynı kararın karşı oy gerekçesi ile bahsi geçen kararın verginin yasallığı ve kişi güvenliğine aykırı olduğuna dair ³⁷⁰ Gülsen Güneş, Z. Ertunç şirin, Vergi Ödevlisinin Hakları, **Vergi Sorunları**, S: 197, 2005, s. 142.

³⁷¹ Defter ve belgelerin dışında kayıtlar da gizleme suçunun konusunda olup inceleme özellikle defter ve belgeler üzerinden olarak yapılmıştır (VUK, 359/a-2).

³⁷² Doktrinde "açık ceza normu", "çerçeve kanun" ya da "kör norm" olarak da isimlendirilen beyaz norm; yaptırımın kanunda düzenlendiği ancak suça ya da kabahate konu davranışın belirlenmesinin idarenin gelecekte yapacağı düzenleyici işlemlerine bırakıldığı ceza normu çeşididir (Baytaç, **a.g.e.**, s. 99; Zeki Hafizoğulları, "Hukuki Bilmeme ve Açık Ceza Normları",

Beyaz norm düzenlemesi hukuki güvenilirlik, belirlilik ve öngörülebilirliğe aykırı olduğundan Bakanlığa hem zorunluluk getirebilme hem de VUK tarafından getirilmiş zorunlulukları kaldırabilme olmak üzere verilen çift yönlü yetkinin; suç ve cezaların ancak kanunlarla konulup kaldırılabilceği ilkesine karşıt nitelikte olması sebebiyle Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olduğu kanaatindeyiz.

Bu sebeple de 359'uncu maddede yer alan kaçakçılık suçlarının konusu ister “vergi kanunlarına göre” ister “vergi kanunları uyarınca” deyimi ile sınırlansın ilgili suçların konusuna giren defter ve belgeler sadece “göre” ve “uyarınca” ifadeleri ile değil bu ifadelerin işaret ettiği kapsamın VUK mükerrer madde 257'yle belirlenişinin Anayasa'ya uygunluğu ile de değerlendirilerek belirlenmesi gerekmektedir.

Bir başka deyişle “uyarınca” ifadesi, “göre” ifadesine kıyasla; idareye verilecek usulünce kanun maddesi ile verilecek yetki ile ceza hükümlerinin konusunun kanunilik ilkesine aykırı olmayacak şekilde idare tarafından da yapılacak eklemelerle belirlenmesine veya genişletilmesine bir noktada cevaz veriyor olsa da bu yetki mükerrer 257'nci maddede ilgili suçların adeta bir beyaz norm niteliğine dönüştürecek nitelikte kullanıldığı -yani idareye verilecek yetki Anayasa'ya aykırı bir şekilde tanındığı- için b) bendinde yer alan suçların kapsamı dahi idare (Bakanlık) tarafından belirlenemez.

Öte yandan maddenin a) bendindeki suçların kapsamı “göre” ifadesi gereği kesinlikle vergi kanunlarında ismen zikredilmiş defterler ve belgeler ile sınırlı olduğu için, hesap ve muhasebe hilesi suçunun konusu sadece vergi kanunlarında ismen sayılmış defterlerden ibaret olmalıdır.

-Vergi kanunları dışında tutulması zorunlu kılınan defterler suçun konusunu oluşturmamaktadır. Hesap ve muhasebe hilesi suçunun vergi kanunları dışında tutulması, saklanması veya ibrazı mecburiyeti getirilen bir defter üzerinde işlenip işlenemeyeceğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre suç; Kanun'un açık lafzı sebebiyle sadece vergi kanunlarına göre tutulan, saklanan ve ibraz mecburiyeti bulunan defterler ve bu defterlere yapılacak kayıtlar üzerinde işlenebileceği için

(VUK, 359/a-1), vergi kanunu olmayan bir kanun tarafından tutulması zorunlu kılınan bir defter üzerinde suç işlenemeyecektir³⁷³.

Bu türden bir deftere örnek olarak vasi tarafından yönetilen malvarlığı için tutulacak defter verilebilir (TMK, 438/1)³⁷⁴. İlgili defterde vasinin yapabileceği her türden muhasebe hilesi ise ilgili defterin tutulması bir kanun tarafından zorunlu kılınmış olsa bile söz konusu zorunluluk vergi dışı bir kanunla getirildiğinden yapılan muhasebe hilesi VUK kapsamında hesap ve muhasebe hilesi olarak değerlendirilemeyecektir.

Tutulmasının vergi kanunlarınca değil diğer kanunlarca zorunlu kılınan defterlerde ilgili suçun işlenemeyeceği konusu açıktır. Bunun akabinde ise esasında tutulması vergi kanunlarına göre ihtiyari bir defterin tutulmaya başlanması sonrasında bu defterlerde yapılabilecek muhasebe hilelerinin de adı geçen suçu oluşturup oluşturamayacağı konusu cevaplanması gereken bir başka soru olarak belirmektedir.

-Vergi kanunlarınca tutulması mükellefin ihtiyarına bırakılmakla birlikte mükellefçe tutulmuş defterler suçun konusunu oluşturmaktadır. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu kılınan defterler olduğu gibi tercihin muhataba bırakıldığı belirli defterler de bulunmaktadır. VUK'ta bu yönde çeşitli defterler bulunmaktadır. Örneğin işletme esasınca defter tutan tacir emtiaları hakkında ayrıca bir envanter defteri tutabileceği gibi emtia envanterini işletme defterine de çıkarabilecektir (VUK, 195/2)³⁷⁵. Bu halde kendisine sunulan tercihi envanter defterini tutma yönünde kullanan tacirin bu defterde yapacağı muhasebe hilelerinin hesap ve muhasebe hilesi suçunu oluşturup oluşturmayacağı ayrı bir soru olarak belirmektedir.

Kanun koyucu muhatapların belirli defterleri tutmasını zorunlu kıldığı gibi belirli defterleri tutmasını ise kendi tasarruflarına bırakmıştır. Devletin vergi

³⁷³ Öztekin Tosun, **a.g.e.**, s. 52.

³⁷⁴ Bu defter hakkında detaylı düzenleme ise 23.09.2004 tarih ve 25592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Türk Medenî Kanununun Velâyet, Vesayet Ve Miras Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Tüzük Kapsamında Tutulacak Defterler, Özel Kütük, Dosyalar, Tutanaklar Ve Diğer Evrakın Düzenlenmesine Dair Yönetmelik" te yer almaktadır.

³⁷⁵ Bir başka örnek ise damga resmine ait kayıtların müstakil olarak tutulacak damga resmi defterinde izlenmesinin yine muhatabın ihtiyarına bırakılması verilebilir (VUK, 205,2).

alacağının konu olduğu söz konusu vergi ödevlisi ile Devlet arasındaki ilişkide muhasebe defteri tutulması temelde bir yükümlülük olarak belirlenmiştir. Bu yükümlülük ise muhataplara belirli noktalarda kolaylık sağlanmak için -belirli defterlerin tutulmasının ihtiyari olması gibi- yumuşatılmıştır. Muhatap yükümlünün tercih hakkını ilgili defteri tutmaktan yana kullanması halinde ise; ihtiyari defterin tutulması fakat ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ile tutulması zorunlu diğer defterlerde aynı yükümlülüklerin yerine getirilmemesi arasında kural olarak bir fark kalmamaktadır.

Bu sebeple kendisine verilen seçim hakkını ilgili defteri kullanmak yönünde kullanan yükümlü için tuttuğu defter artık Kanun'un lafzıyla adeta tutulması mecburi bir defter niteliğine bürünecek ve bu defter üzerinde yapılacak muhasebe hileleri de hesap ve muhasebe hilesi suçunu oluşturacaktır³⁷⁶. Nitekim tutulması mükellefin ihtiyarına bırakılan defterlerin de vergi kanunlarına hükümlerince tutulduğu, saklandığı (VUK, 253) ve de ibraz edilmesinin zorunlu olduğundan (VUK,256) bahsedilebilir.

Nitekim bu defterlerin ihtiyari olarak düzenlenmesinin sebebi mükellefin vergisel durumunun tespiti için ilgili defterlere gerek olmamasıdır. Ancak mükellef ilgili defteri bir kere -ihtiyari olsa bile- kullanmaya başlar ise bu halde vergi durumunun tespiti için ilgili defterin de gerçeği gösterir şekilde tutulması gerekecektir ki bu sebeple ilgili defter suçun konusunu oluşturacaktır (VUK, 181)³⁷⁷.

4.1.5 Suçun Neticesi

Ceza hukukunda suçların neticeli olup olmamasına göre yapılan ayrıma göre hesap ve muhasebe hilesi suçu, işlenmiş sayılması için belirli bir neticenin gerçekleşmesi gerekmeyen sırf hareket suçlarındandır.³⁷⁸ Fakat suç 4369 sayılı

³⁷⁶ Öztekin Tosun, **a.g.e.**, s. 53-54, Malik Günday, **a.g.e.**, s. 30.

³⁷⁷ Diğer yandan mükellefin ihtiyarına bırakılan defterlerin suçun konusunu oluşturmayacağı yönünde bir görüş de bulunmaktadır (Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 326; Somuncu, Esmeray, **a.g.e.**, s. 319).

³⁷⁸ Tuğçe Akdemir, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsurunun Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi", **Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı**, Savaş Yayınevi, 2015, Ankara s. 240; Çavuş, **a.g.e.**, s. 12; Şenyüz, **Vergi Ceza**, s. 423 ve karşı. Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 323-324. Karakoç'a göre VUK m. 359'daki işlenmiş sayılması için belirli bir neticenin aranmadığı suçlar "*neticesi harekete bitişik suçlar*" olarak tanımlanmakta olsa da Koca ve Üzülmüş'e göre bu (kanuni tanımında yer verilmese bile her suçta mutlaka bir neticenin var

Kanun'un yürürlüğe girmesi öncesinde sonuçlu-neticeli suç kategorisinde yer almaktaydı³⁷⁹. Bugün ise verginin ziyaa uğraması 4369 sayılı Kanun'la suçun unsuru olmaktan çıkarılmış olması³⁸⁰, suçun koruduğu menfaate etkisinin yanı sıra suçun netice unsurunu da etkilemiştir³⁸¹.

Buna rağmen hesap ve muhasebe hilesi suçunun oluşabilmesinin sanki verginin ziyaa uğraması sonucuna bağlı olduğu izlenimi yaratacak mahkeme kararının da bulunduğunu belirtmek gerekir³⁸². Oysaki suç bugün için vergi ziyai tehlikesini doğuracak kabiliyetteki muhasebe hilelerinin yapılması anında işlenmiş olan bir sırf hareket (tehlike) suçudur.

Neticede bugün için suçun işlenmesi, vergiyi ziyaa uğratmadan dahi mümkündür. Öte yandan suçun sırf hareket suçu olması sadece suçun işlenmiş sayılması için belirli bir neticenin gerçekleşmesini aranmadığını gösterip, ayrıca suçun işlenmesinin belirli sonuçlar doğurmayacağı anlamına gelmemektedir. Bir suçun sırf hareket suçu olması, o suçu gerçekleştiren davranışın dış dünyada

olduğunu savunan) neticenin belirlediği haksızlık üzerine kurulu suç teorisi (klasik görüş) artık yerini çağdaş ceza hukukunda hareketin belirlediği haksızlığa dayalı suç teorisine evrildiği için biz de Karakoç'un görüşüne hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun neticesiz bir suç olması görüşüne çağdaş ceza hukuku teorisi anlamında katılmaktayız. Konu hakkında detaylı açıklamalar için bkz. Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 126-127.

³⁷⁹ Mutluer, Kuzeyli, **a.g.e.**, s. 133.

³⁸⁰ Şenyüz, **Vergi Ceza**, s. 410.

³⁸¹ Bayar, **a.g.e.**, s. 161.

³⁸² Bkz. Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi'nin 2012/2943 E., 2012/6522 sayılı kararının 1 numaralı hüküm bendinde yer alan "*Sanığa yüklenen "2005 takvim yılında defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermek" suçunda...*" ifadesi. Burada suçun bir unsurunun da verginin ziyaa uğratılmasının arandığını burada ifade etmemekteyiz ki sadece terimlerin ilk bakışta yanlış bir intiba yaratmayacak şekilde daha özenli kullanılabileceğini vurgulamak isteriz.

Bir başka davada ise bilirkişi tarafından hazırlanan raporda da yine hesap ve muhasebe hilesinin irdelenmesi vergi ziyai odağında gerçekleşmiştir ve ilk derece mahkemesinin de buna dayandığı verilebilir (Yarg. 21. CD. 2016/3625 E., 2016/5328 sayılı kararı). Bahse konu Karar'daki bilirkişi raporunda "*kasa ve banka hareketlerinin usulüne uygun işlenmemiş olması sanığın ödemesi gereken KDV ve Gelir vergisi Maliye aleyhine bir sonuç doğurmamaktadır*" ifadesinden hesap ve muhasebe hilesi suçunun araştırılmasının vergi ziyasına odaklı şekilde yapıldığı izlenimi verilmektedir. Aksine hesap ve muhasebe hilesi suçunun gerçekleşmesi için verginin ziyaa uğraması şart değildir ki bahsedilen hesap hareketlerinin usulüne aykırı işlenmesi halinde kastın varlığından şüphelenilmesi halinde matrahın gerçeğe aykırı biçimde artırılıp artırılmadığının da irdelenmesi gerekirdi.

değişiklik meydana getirmemesi değil suçun kanuni tanımında yer alan bir değişikliğin bulunmamasına bağlıdır³⁸³.

Nitekim 4369 sayılı Kanun ile suçun oluşumunda aranan vergi ziyaının kaldırılması Kanun'un gerekçesinden anlaşıldığı üzere; vergi hukukunda vergi cezasının uygulanabilmesi için gerekli temel ögenin vergi kaybına neden olunması olduğu, fakat muhasebe hilelerinin de dâhil olduğu birtakım suçları oluşturan fiillerin ortak özellikleri olan niyet, amaç ve plan unsurlarının doğrudan mali sistemi ve belge düzenini bozucu, mali otoriteyi ise zayıflatıcı hatta çökertici niteliklere sahip olması nedeniyle bu suçları oluşturan fiillerin cezalandırılması için verginin ziyaa uğramış olmasının aranmayacağıdır³⁸⁴.

Gerekçe'de hesap ve muhasebe hilesi hakkında ifade edilen niyet, amaç ve plan unsurlarının tam anlamıyla kasıtlı ilgisi olduğu ve yukarıda açıklanan amaç şartının aranmasının suçun tehlike suçu niteliğini değiştirmeyeceği aksine amaç unsurunun suçun neden kanun koyucu tarafından tehlike suçu olarak düzenlendiğini göstermesi bakımından önemlidir

Öte yandan Gerekçe'nin 14'üncü maddesinde cezalandırma sistemiği ve vergi ziyaının adeta suçu ağırlaştıran bir neden gibi bir işlevi olduğundan bahsedilmiştir. Gerekçe'ye göre; hesap ve muhasebe hilesi ile birlikte gerçekleşmesi için verginin ziyaa uğraması gerekmeyen kaçakçılık suçlarının sonucunda verginin ziyaa uğraması halinde kaçakçılık suçu işlenmeden vergi ziyasına sebep olunmasından farklı olarak ziyaa uğratılan verginin 1 katı değil 3 katı olarak vergi ziyası cezası kesileceği de ayrıca belirtilmiştir (Gerekçe, 14).

³⁸³ Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 127. Bununla birlikte hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun tehlike suçu kategorisinde olduğuna dair bizim de katıldığımız görüşler için bkz. Mehmet, Taştan, a.g.e., s.112; Şenyüz, **Vergi Ceza**, s. 405, 423; Yusuf, Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 7. Bası, 2014, Ankara, s. 517.519 ve karşı. Günday, **a.g.e.**, s. 23.

Bir detay olarak çift defter tutma suçu hariç diğer kaçakçılık suçlarının ve de hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun soyut tehlike suçu olduğu hakkında bkz. Yaltı Soydan, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 62.

³⁸⁴ 29.07.1998 tarih ve 23417(Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4369 sayılı Kanun'un Gerekçesi madde 14, **Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gerekçe)**, s. 71'den alınmıştır.

Bu noktada 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun -suçlar bakımından- cezalandırma sistematğine değinilmelidir. Gerekçe'nin 14'üncü maddesinin ilk fıkrasında vergi suçlarının cezalandırılmasında vergi ziyaına sebep olma unsurunun kaldırılmasının temel sebebi ise; suçu oluşturan fiillerin vergi kaybına yol açıp açmadığına bakılmaksızın kesilecek vergi ziyai cezasının yanı sıra konunun hızlıca adli yargıya intikal ettirilerek faillerin cezalandırılması şeklinde açıklanmaktadır (Gerekçe, 14).

Getirilen yeni sistem ise Gerekçe'nin giriş bölümünde “Reform Getirdikleri” başlığı altında 13'üncü paragrafta yeniden düzenlenen vergi ceza sistemine basitlik ve caydırıcılık kazandırıldığı düşüncesinin gerçeği yansıtmadığı noktasında eleştirilmektedir. Öyle ki vergi kanunlarına göre tuttuğu defterinde bir takım kazançlarını kayıt dışı bırakarak hiç muhasebe defterlerine işlemeyen mükellef - suçun hareket unsurunda açıklandığı üzere sadece vergi ziyai ve özel usulsüzlük kabahatlerini işlemiş fakat - hesap ve muhasebe suçunu işlememiş olacakken, tuttuğu muhasebe defterine hileli bir kayıt düşmek suretiyle yaptığı satışın tutarını eksik göstermek suretiyle vergi matrahını azaltan bir mükellef ise teknik olarak hesap ve muhasebe hilesi yapmış olacaktır. Öte yandan vergi kanunlarına göre tutması gerekli muhasebe defterini hiç tutmamış bir mükellef ise teknik olarak hesap ve muhasebe hilesi suçunu hiçbir surette işleyemeyecektir³⁸⁵.

³⁸⁵ İlgili muhasebe defterlerini tutmayan bir mükellef hesap ve muhasebe hilesi suçunu işleyemeyecektir ancak VUK madde 359'da düzenlenen pek çok diğer suç açısından da durum böyledir. Yani vergi sisteminde düzeni sağlamaya çalışmak için öncelikle her mükellefin sisteme girişini -kayıt içi çalışmasını- ve ilgili defterleri tutmasını sağlamak gerekmektedir. Bir kere defter tutan ve sonradan vergi matrahını azaltma maksadıyla gerçekleştirdiği fiillerle o defterle ilgili muhasebe hilesi üst kavramının özel görünüm şekilleri olan VUK madde 359'da düzenlenen kaçakçılık suçlarını işleyen mükellef hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılabilirken hiç defter tutmamış mükellef bu suçlarla yüzleşmeyecektir.

Diğer yandan ise mükellefiyet tesis ettirmiş, tüm yükümlülüklerini yerine getiren vergi mükellefi yapacağı bir tek muhasebe hilesi ile suç işlemiş olacakken buna karşın hiç mükellefiyet tesis ettirmeyen ve defterlerini de tutmayan vergi mükellefinin zaten tamamen vergi kaçırır şekilde ticari hayatına devam etmesi ise adaletsizdir. Nitekim muhasebe hilesi ile korunmak istenen düzenliliği bozucu davranışları gerçekleştirir kayıt dışı mükellef, bu suç anlamında cezasız bırakılmıştır. Bu ise vergi ceza sisteminin yeni baştan ele alınması gereğini göstermektedir. Bu yönde, vergi sisteminin kayıt dışı çalışmayı adeta teşvik ettiğine dair bkz. Ali Haydar Yıldırım, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Cezaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 239, 2008, s. 69.

Suçun sırf hareket suçu olmasının sonucu ise suçun hileli muhasebe kaydının yapıldığı an herhangi bir neticenin gerçekleşmesine bakılmadan işlenmiş sayılacağıdır³⁸⁶.

Sonuç olarak hesap ve muhasebe hilesi suçunun işlenebilmesi için aranan belirli bir neticenin gerçekleşmesine gerek yoktur³⁸⁷. Buna rağmen yapılan muhasebe hilesinin vergi ziyanı sonuçlayacak kabiliyette olması aranmalıdır ki suçun işlenmesiyle birlikte verginin kayba uğratılması halinde ise adeta suçun ağırlaştırıcı nedeni gibi teknik olarak bir kabahat olan ve VUK madde 344'te düzenlenen vergi ziyaı cezası 3 kat olarak uygulanacaktır.

4.1.6 Nedensellik Bağı

Nedensellik bağı, gerçekleştirilen davranış ile ortaya çıkan netice arasında kurulan sebep-sonuç ilişkisidir. Neticeli suçlar bakımından failin suçtan sorumlu tutulabilmesi ise gerçekleştirilen davranış ile ortaya çıkan netice arasında nedensellik bağının kurulabilmesine bağlıdır. Bununla birlikte suçun işlenmiş kabul edilmesinin belirli bir neticenin gerçekleşmesine bağlanmadığı sırf hareket suçlarının işlenmesi yasada belirlenen tipik davranışın gerçekleştirilmesi anında tamamlanmaktadır. Bu sebeple netice unsuru bakımından sırf hareket suçu kategorisinde olan hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu için nedensellik bağı aranmaz³⁸⁸.

4.2 Suçun Manevi Unsuru

Suçun oluşması suçun manevi unsurunun kanunda yer aldığı biçimiyle gerçekleştirilmesine bağlıdır. Kural olarak suçun oluşması, failin sahip olması gereken suçun kanuni tanımında yer alan unsurları bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi olarak tanımlanan kastın varlığına bağlıdır (TCK, 21/1). İstisnai

³⁸⁶ Suçun işlenmesinin hileli kaydın yapıldığı ana denk geldiği hakkında bkz. Ekrem Işık, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Cezai Sorumluluk Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 234, 2008, s. 33.

³⁸⁷ Suçun neticesiz bir suç olması ise suça konu davranışın zarar verme imkân ve ihtimalini haiz olması gereğini ortadan kaldırmamaktadır.

Mevcut düzenlemeye göre suçun oluşması için vergi ziyanına gerek olmasa da en uygun düzenlemenin vergi ziyanının tekrar suçun unsuru olarak belirlenmesi gerektiği hakkında bkz. Mustafa Akkaya, "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 33.

³⁸⁸ Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 129; Özgenç, **Genel Hükümler**, s. 191-192.

olarak ise -suçun kanuni tanımında yer alması halinde- suçtan taksirle de sorumlu olunabilir ki bu halde failin cezalandırılması için kanunun bunu açıkça belirtmesi gereklidir (TCK, 22/1).

-Suçun vergiyi ziyaa uğratma genel kastıyla işlenmesi yeterlidir. Hesap ve muhasebe hilesi suçu ise Kanun’da açıkça taksirle işlenebileceği düzenlenmediği için genel kural olan kastla işlenebilir bir suçtur. Bu konuda vergi ziyanının da kaldırılması sonucu kast unsurunun ortadan kalkması ve kasıt olmasa dahi suçun oluşacağına dair görüş öne sürülmüş olsa dahi bahsi geçen suçun -ceza normu olması gereği- TCK’da yer alan genel hükümlere göre değerlendirilmesi sonucunda kast iradesinin suçun oluşması için failin sahip olması gereken manevi unsur olduğu ifade edilmelidir.

Suçun oluşması için madde metninde “töre saikiyle” adam öldürme suçunda (TCK, 82/1-k) olduğu gibi özel bir saik ya da gaye aranmadığı için suç genel kastın varlığı halinde işlenebilecektir. Nitekim özel belgede sahtecilik suçu için de bu böyledir. Diğer yandan suçun hareket unsurunun sahip olması gereken zarar verme imkân ve ihtimalinin olması ise sahtecilik suçlarının sahip olması gereken genel bir unsur olduğu için ve de kanunda yer alan özel bir saik olmadığından tek başına bu sebeple suç özel kastla işlenebilen bir suç niteliğine bürünmeyecektir³⁸⁹.

-Kastın tespiti ise konu bakımından en zorlu hususu teşkil etmektedir. Öyle ki hata süsü verilmiş bir muhasebe hilesi ile kendisinden beklenemeyecek dikkatsizlik sonucu ağır kusuruyla sebep olunmuş muhasebe hatasını birbirinden ayırarak kasıt unsurunu netleştirmek oldukça zordur.

Kast unsurunun tespiti hakkında Yargıtay’ın verdiği bir kararda³⁹⁰; eylemin yapılış şekli, sıklık durumu, niteliği ve ortaya çıkarılmasındaki zorluğun değerlendirilerek hüküm kurulması gerektiği belirtilmiştir. Aynı kararda “*bilirkişi raporunda, sadece mükerrer kayıt yapılan iki adet fatura yönünden*” inceleme yapılmasının ise iddia olunan suçun derinlemesine bir araştırması olmadığına hükmedilmiştir.³⁹¹ O halde denilebilir ki hile yapılıp yapılmadığının tespiti gerçekten

³⁸⁹ Gökcan, **Özel Belgede Sahtecilik**, s. 232-233; Koca, Üzülmez, **Genel Hükümler**, s.215

³⁹⁰ Yarg. 11. CD. 2016/2581 E., 2019/3810 sayılı Kararı.

³⁹¹ Yarg. 11. CD. a.g.k.

birçok unsurun değerlendirilmesine bağlı olup ortaya çıkarılması için derinlemesine bir araştırma gereklidir.

Öte yandan hata süsü verilen muhasebe hilelerinin bu yaklaşımla çözülmesi de pek mümkün değildir. Elbette tek bir -gerçekten de- hata sonucu olan mükerrer faturalandırmayı da muhasebe hilesi saymamak gerekir. Öte yandan bu da suistimal edilmemelidir. Bu sebeple muhasebe hilesi sayılacak mükerrer faturalandırmanın isabetle tespit edilebilmesi için belirli kanuni karineler getirilmesi düşünülebilir³⁹².

Suçun sırf hareket suçu olmasının başka bir sonucu ise suça konu hareketin gerçekleştirilmesinde failin menfaatinin tespit edilememesinin kastın tespitini zorlaştırmasıdır. Nitekim vergisel değerle ifade edilebilen haksız bir çıkarı sonuçlamayan muhasebe hilesi VUK anlamında fuzuli bir sahtecilik olarak değerlendirilerek cezalandırılmamalıdır. Bu sebeple de vergisel haksız çıkarı sonuçlamayan bir muhasebe hilesi manevi unsurunun yokluğuna karine olabilecektir.

4.3 Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık unsuru kanuni tipe uygun olarak gerçekleştirilen davranışı hukuka uygun hale getiren bir hukuki sebebin bulunmayışıdır. Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu özelinde ise; hakkın kullanılması, görevin ifası, ilgilinin rızası ve

³⁹² Bu kanuni karinelerden birisi ise izaha davet kurumunda (VUK, 370) belirlenen parasal sınırlardan yola çıkılarak tespit olunun parasal bir sınır olabilir. Yapılan mükerrer kayıtlar hakkında Danıştay 9. Dairesi, 22.05.2013 tarih, 2012/10119 E., 2013/5026 sayılı Kararı'nda *"uyuşmazlık konusu dönemde kayıtlara intikal ettirilen toplam 2.846.241 TL değerindeki 6900 adet faturadan, 13.033 TL değerindeki 268 adet faturanın mükerrer kaydedildiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla toplam fatura adedinin %3,88'ine tekabül eden faturaları defterlere mükerrer kaydetme fiilinin işlenmesinde kast unsurundan söz edilemeyeceğinden, işlenen fiilin muhasebe hilesi değil, hata olarak kabülü gerekir."* gerekçesiyle mükerrer faturaların kaydedilen faturalara kıyasla %3,88 oranında olmasına hata olarak yorumlamıştır. Burada sorulabilecek bir soru ise o halde %3,88 oranında yapılan mükerrer fatura kaydı hata olarak kabul edildiği halde hile kastıyla hata süsü verilerek yapılan ve %3,88'in altında bir oranda mükerrer kaydedilen faturaların akıbetinin ne olacağıdır. İkinci bir soru ise Danıştay'ın söz konusu değerlendirmeyi yaparken faturaların adet sayısının ötesinde dönem içindeki diğer faturalara kıyasla ekonomik değerini de değerlendirmeye alıp almadığı yönünde olacaktır. Görüldüğü üzere hata süsü verilen hileli mükerrer kayıtların tespiti hiç de kolay olmamaktadır ve koyulacak her sınır da sınırı aşmayan oran ve miktarları kaçınılmaz olarak meşru hale getirecektir. Söz konusu karar için bkz. Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 333-334.

meşru savunma başlıklarında ele alınan hukuka uygunluk sebeplerinin bulunmasının mümkün olmadığı görüşüne katılmaktayız³⁹³.

Buna göre suç özelinde muhatap ve suçun mağdurunun devlet olması sebebiyle ilgilinin rızasından (TCK, 26/2), hilenin bizatihi kendisinde haksız bir menfaate erişmek ve kanunlara aykırı şekilde hareket etmek söz konusu olduğu için hakkın kullanılmasından (TCK, 26/1) ve görevin ifasından (TCK, 24), ve son olarak yapılması gereken muhasebe kayıtlarını emreden yasaların yükümlünün kendisine ya da ortağı olduğu şirkete haksız şekilde yönelmiş bir saldırı olarak kabul edilmeyeceğinden³⁹⁴ meşru savunmadan (TCK, 25/1) söz edilemeyecektir.

5 SUÇUN TANIMI

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu tanımlanmaya çalışılsa da bize göre bu tanımların ortak özelliği sahtecilik suçlarının temel unsurlarının suçun tanımında olmayışdır³⁹⁵. Bu sebeple suçun ceza hukuku prensiplerine uygun şekilde tanımlanması yerinde olacaktır.

Bu sebeple yukarıda incelenen unsurlarından hareketle hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu; herkesin işleyebileceği, mağdurun devlet ve suçtan doğrudan etkilenen özel kişiler olduğu, konusunun sadece tutulması, düzenlenmesi ya da saklanması ile ibrazı vergi kanunlarınca ismen sayılarak belirlenmiş defterler ve bu defterlere yapılacak hileli kayıtlarla sınırlı olan ve sadece icrai davranışlarla

³⁹³Kaşıkcı, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 197.

³⁹⁴ Bu yönde ileri sürülen görüşler hakkında değerlendirmeler için bkz. Kaşıkcı, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 197-198.

³⁹⁵ Hatalı olmayan ama eksik bir tanım için bkz. “*hesap ve muhasebe hilesi; hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı olarak tutulması şeklinde tanımlanabilir*” (Şimşek, **a.g.e.**, s. 96). Doktrinde suçun bir başka tanımı ise “*...defter kayıtlarının muhasebe kurallarına aykırı yapılarak vergi matrahının doğru şekilde tespitini zorlaştırmaya yönelik, aldatmaya yönelik hareketler...*” şeklinde yapılmıştır (Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, 2007, s. 204 vd. Akın Gencer Şentürk, Mustafa Alpaslan, “Vergi (Ceza) Hukuku Yönünden Bir Suç Olarak “Hesap ve Muhasebe Hilesi” (II)” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S: 72, 2009, s. 322 (*aynen alınmıştır*); Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s. 308.

işlenebilen, serbest hareketli, genel kastın yeterli olduğu ve sadece kastla işlenebilen bir sırf hareket³⁹⁶ suçu olarak tarif edilebilir.

Soyut ve genel olarak tanımlanan muhasebe hilesinden hareketle kanuni unsurları da kapsama dâhil edilmek suretiyle ise hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu; herkes tarafından işlenebilecek, mağdurun devlet ve suçtan doğrudan etkilenen özel kişiler olduğu, konusunun sadece tutulması, düzenlenmesi ya da saklanması ile ibrazı vergi kanunlarınca ismen sayılarak belirlenmiş defterler ve bu defterlere vergisel değeri olan haksız bir ekonomik menfaat elde etme amacıyla devlet ve/veya üçüncü kişilere zarar verme imkân ve ihtimalini doğuracak şekilde muhasebe kurallarına aykırı olarak yapılacak aldatıcı nitelikteki hileli kayıt veya kayıtlar bütünüyle sınırlı olan ve sadece icrai davranışlarla işlenebilen, serbest hareketli, genel kastın yeterli olduğu ve sadece kastla işlenebilen bir sırf hareket suçu şeklinde tanımlanabilir.

³⁹⁶ Tamamlanması için belirli neticenin gerçekleşmesinin gerekmediği suçlar sırf hareket suçları ismiyle terimleştirilmektedir (Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s. 251. Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 127). Bununla birlikte bu durum, tamamlanması için belirli bir neticenin gerçekleşmesi gerekmeyen sırf hareket suçlarının da dış dünyada belirli bir değişiklik yaratmayacağı anlamına gelmemelidir. Böyle bir değişiklik vuku bulsa bile bu netice kanunun suçun tamamlanması için aramadığı bir netice olarak anlaşılmalıdır. Özgenç, **Genel Hükümler**, s. 191.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜM ŞEKİLLERİ

1 SUÇUN NİTELİKLİ UNSURLARI

1.1 Genel Olarak

Suç kanunda sadece basit haliyle düzenlenmiş olup ayrıca suçun nitelikli hali bulunmamaktadır. Buna rağmen suçun özellikle bilanço maskeleymesi yoluyla işlenmesinin nitelikli hal olarak düzenlenmesi gerektiğini düşünmekteyiz³⁹⁷.

Bunun dışında suçun hareket unsurunu barındırdığını düşündüğümüz sahte belge kullanılması ile yanıltıcı belge kullanılması suçlarının da özel olarak yine hesap ve muhasebe hilesi suçu kapsamında değerlendirilerek suçun nitelikli halleri olarak düzenlenebileceği kanaatindeyiz. Bunu destekleyici bir örnek olarak sahte belgenin defterlere işlenmek suretiyle kullanılması sonucunda yapılan muhasebe hilesinin bu belge kullanılmaksızın yapılmasına göre daha fazla cezayı gerektirmesi verilebilir³⁹⁸.

VUK madde 359’da düzenlenen kaçakçılık suçları ise bizim de katıldığımız görüşe göre (çift defter tutma ve gizleme suçları hariç) muhasebe hilesinin birer örneği olması sebebiyle maddede düzenlenen diğer suçlara da değinmek gerekmektedir³⁹⁹. Öyle ki bu suçlardan bazıları hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun nitelikli hali olarak belirlenmiş olsa da bazıları bu şekilde belirlenmemiştir.

³⁹⁷ Bunun sebebi ise bilanço maskeleymesi sonucunda suçun toplumsal hayatta açabileceği yaraların büyüklüğüdür

³⁹⁸ Sahte belge kullanma suçunun yaptırımının hesap ve muhasebe hilesi yapma suçuna kıyasla arttırılmış olması ne kadar isabetli ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun cezasının bahsi geçen suça kıyasla arttırılmamış olması da o kadar isabetsizdir.

³⁹⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 303,305; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 387.

Ayrıca VUK 359’da düzenlenen; “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma”, “defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme”, “defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma” suçları ise hesap ve muhasebe hilesi yapma suçları ile konularının ortaklığı bakımından hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun özel bir görünüş biçimi olarak özel norm niteliğindedirler.

1.2 Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçları

Hesap ve muhasebe hilesi defterlere yapılan hileli kayıtları içermesi açısından genel bir düzenlemeye sahip suç olsa da VUK madde 359 gereği muhasebe hilesinin tüm hallerini cezalandıran bir suç görünümünde değildir. Bunun sebebi ise maddedeki suçların genelinin muhasebe hilesinin birer örneği hatta nitelikli bir hali olarak düzenlenmiş olsa bile, hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun bu diğer suçların konusunu kapsayan bir torba hüküm şeklinde düzenlenmemesidir.

Bu husus bir örnekle açıklanırsa; hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ancak defter ve kayıtlar üzerinden işlenebilecekken sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu⁴⁰⁰ ancak madde kapsamındaki tevsik edici belgeler üzerinde işlenebilmektedir. Diğer yandan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu sadece ilgili belgenin muhasebe defterlerine kaydedilmesiyle işlenebilecektir ki bu da muhasebe hilesinin bir örneğidir⁴⁰¹.

Konuyu detaylandırmak gerekirse; yukarıda suçun nitelikli halinin açıklandığı başlıkta verilen sahte belge kullanma veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu ile hesap ve muhasebe hilesinin arasındaki ilişki örneklenebilir⁴⁰². Öyle ki sözü edilen belgelerin hileli şekilde düzenlenmiş halinin defterlere aynen geçirilmesi de esasında bir tür muhasebe hilesidir⁴⁰³. Nitekim hile, gerçeğin gizlenmesi amacıyla aldatıcı şekilde değiştirilmesidir. Burada ise gerçek, söz konusu belgenin deftere geçirilmesi yoluyla kullanılması halinde esasında gerçek aldatıcı şekilde (ki tevsik edici belgenin varlığı belgeye güveni arttırdığı için söz konusu kayıt artık daha aldatıcı olacaktır) gizlenme amacıyla değiştirilmektedir. Söz konusu hileli belgenin ise esasında defterlerde yapılacak hileli kaydın şekli olarak tevsik edici belge gerektirmesi nedeniyle üretildiği düşünüldüğünde hileli belgenin düzenlenmesinin dahi amacının defterlerde muhasebe hilesi yapabilmek olduğu

⁴⁰⁰ Söz konusu suçlar sırasıyla VUK m. 359/a-1 ve 359/b’de bulunmaktadır.

⁴⁰¹ Şentürk, Alpaslan, **Hesap ve Muhasebe Hilesi (I)**, s. 276.

⁴⁰² Aynı yönde bir başka örnek ise VUK m. 359/a-1’de yer alan suça vücut verir diğer seçimlik hareket olan “*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak*” verilebilir. Neticede sözü geçen hareket hesap ve muhasebe hilesi yapmanın özel düzenlemesini teşkil etmektedir.

⁴⁰³ Karş. mahkemece cezalandırmaya ilişkin yapılan değerlendirmeye içtima hükümleri gereği tartışmaksızın katılan ve iştirak etmediğimiz görüş için bkz. Arslaner, **a.g.e.**, s. 86-87.

tespit olunacaktır. Nitekim muhasebe sisteminde tevsik edici belgenin aranmadığı varsayıldığında aynı muhasebe hilesinin tevsik edici belge olmaksızın yapılacağı farkedilecektir ki bu test hileli belgenin de esasında muhasebe hilesi yapabilmek amacıyla düzenlendiğini göstermektedir. Bu durumda muhasebe hilesinin amaç, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanmanın ise araç olduğundan bahsedebiliriz⁴⁰⁴.

Bir başka gerekçe ise muhasebe bakımından kaydın, muhasebe değeri olan işlemlerin muhasebe sistemi usulüne uygun olarak muhasebe defterlerine işlenmesi faaliyeti olarak tanımlandığı takdirde; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye dayanarak kasten yapılan kayıtların muhasebe hilesini teşkil etmesidir. Bu sebeple hiç var olmadığı için muhasebe değeri de olmayan, ya da gerçekte olduğu halinden yanıltıcı biçimde farklılaştırılarak kasten hatalı gösterilmiş durumları tevsik eden belgeye dayanarak muhasebe defterlerine yapılacak gerçeğe aykırı kayıtların muhasebe hilesi suçunu oluşturacağı kanaatindeyiz.

Burada görüşümüze karşı gelebilecek bir itiraz ise muhasebe hilesinin düzenlenmiş hileli belgenin deftere aynen geçirilmesi ile oluşmayacağı nitekim

⁴⁰⁴ Detaylı açıklamalar için bkz. muhasebe sisteminde tevsik edici belge zorunluluğu esasında muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini arttırmak için düzenlenmiştir. Bu sebeple yapılan alış veya satışın tevsik edilmesi zorunluluğunun olmadığı bir muhasebe sistemi yürürlükte olsaydı alış veya satış hakkındaki hileli kayıt yapmak şimdikiye göre daha kolay olacaktı ki muhasebe hilesi doğrudan yapılacak hileli muhasebe kaydı ile gerçekleştirilebilecekti. Bu sebeple kayıt için tevsik edici belge gereken işlemlere ait sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin olduğu gibi muhasebe kayıtlarına geçirilmesi de esasında bir tür muhasebe hilesidir. Neticede hileli muhasebe kaydı (muhasebe hilesi) ulaşılmak istenen ekonomik değerle ifade edilebilen menfaat için bir araç olmaktadır. Muhasebe hilesinin aracı ise -bugünkü VUK hükmüne göre- düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmaktadır. Yani bir sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge esas olarak yapılacak muhasebe hilesine dayanak olarak hilenin aldatıcılık kabiliyetinin artırılması amacıyla -muhasebe hilesinin aracı olarak- düzenlenmekte ve kullanılmaktadır.

Diğer yandan ise açıklanan muhasebe hilesinin VUK anlamında hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu olmadığını da ifade etmek gerekmektedir. Buna göre sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak ayrı ayrı suç olarak düzenlenmiştir. İşte bize göre bir tür nitelikli muhasebe hilesi olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin muhasebe defterlerine işlenmesi suretiyle yapılan muhasebe hilesi VUK anlamında hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu değil sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunu oluşturmaktadır. Bu noktada bir detay olarak suçun temel ve nitelikli hali arasında özel-genel norm ilişkisi olması sebebiyle (Hakeri, **a.g.e.**, s. 657) görünüşte içtima hükümlerinin uygulanacağını ve bunun sonucunda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun; her ne kadar bir tür muhasebe hilesini teşkil etse bile, kanun sistematığı gereği hesap ve muhasebe hilesini oluşturmayacağını belirtmek gerekir.

belgenin aynen defterlere geçirilmesinin muhasebe hilesi olmadığı yönünde olabilecektir. Ancak açıklandığı üzere hile gerçeğin aldatıcı şekilde değiştirilmesidir. Muhasebe sistemi için gerçek ise, muhasebe değeri olan olayın gerçek mahiyeti olup aksine hileli tevsik edici belgenin sunduğu aldatıcı görünüm değildir. Bu sebeple hileli tevsik edici belgenin defterlere aynen geçirilmesi sonucunda defterlerde aldatıcı görünüm oluştuğu için bu fiil de (sahte belge kullanma veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma) tek başına bir muhasebe hilesidir⁴⁰⁵.

Bu noktada ilgili suçları oluşturan davranışların muhasebe hilesi oldukları kadar aynı zamanda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu da oluşturup oluşturmadığı değerlendirilmelidir.

Kanaatimizce hesap ve muhasebe hilesini teşkil eden kayıtlar, muhasebe defterlerine aldatıcılık yeteneğini arttıracak şekilde hileli olarak düzenlenmiş sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler araç olarak kılınsın ya da kılınmasın muhasebe hilesini oluşturacaktır. Buna rağmen ilgili davranışların failleri hesap ve muhasebe hilesi yapma suçundan cezalandırılmamaktadır çünkü ilgili suçlar ile hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu arasında özel-genel norm ilişkisi bulunmaktadır. Buna göre ilgili suçlar özel normu teşkil ettiği için görünüşte içtima kuralları gereği öncelikle uygulanmaktadırlar⁴⁰⁶.

Konuyla ilgili Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi'nin verdiği bir karar örnek verilebilir. Daire ilk derece mahkemesinin sanık hakkında açılan sahte fatura düzenleme ile hesap ve muhasebe hilesi suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu gözetilmeden *“sanığın gerçek alışverişe dayanmayacak şekilde düzenlemiş olduğu sahte faturaları KDV ödememek amacıyla muhasebe hilesi*

⁴⁰⁵ Bu noktada muhasebe hilesinin hatalı bir tanımının yapıldığını düşündüğümüz Yargıtay 11. CD. 2016/4501 E., 2016/7977 sayılı kararı örneklenebilir. Kararda ise hesap ve muhasebe hilesi suçu - bize göre eksik de olsa- tanımlanmıştır. Bu tanıma göre muhasebe hilesi suçunun önceden doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlara farklı şekilde aksettirilmesidir. Bu tanım tek başına muhasebe hilesini oluşturabilecek tüm durumları kapsamasa da en azından ifade ettiğimiz üzere muhasebe bakımından kaydın “muhasebe değeri olan olayların gerçeğe uygun şekilde muhasebe usulleri dairesinde muhasebe defterlerine kaydedilmesi” şeklinde yapılan tanımından yola çıkarak kayda esas olay veya işlemin defterlere kasıtlı olarak farklı aksettirilmesinin bir muhasebe hilesi olacağını belirtmesi bakımından dikkate değerdir.

⁴⁰⁶ Görünüşte içtima ilişkisi hakkında bilgi için bkz. yazının “Görünüşte İçtima Hükümlerinin Uygulanmasını Gerektiren Haller” başlığı.

*yaparak mal almadığı halde almış gibi kayıt yaparak vergi kaçakçılığı suçunu işlediği ve eylemin bir bütün halinde 213 Sayılı Yasanın 359/b-1. maddesine girer nitelikte olduğundan” gerekçesiyle davada tek bir madde hükmünün uygulanıp hesap ve muhasebe hilesinin düzenlendiği madde hükmünün uygulanmasına yer olmadığına karar verilmesini bozmuştur*⁴⁰⁷.

Verilen bozma kararı ise isabetli değildir zira VUK madde 359 uyarınca sahte fatura düzenlemek ve kullanmak aynı bent içinde düzenlenen, kaçakçılık suçuna vücut verir iki ayrı seçimlik harekettir. Sahte fatura düzenlemek tek başına suç işlemek anlamında geldiği için ayrıca düzenlenmiş sahte faturanın defterlere kaydedilmesi halinde bir de sahte belge kullanma davranışı gerçekleştirilmektedir ki bu halde fail suça konu iki seçimlik hareketi bir arada gerçekleştirdiği için tek bir ceza alacak fakat alacağı ceza suçu birden fazla seçimlik hareketi gerçekleştirerek işlediği için arttırılacaktır⁴⁰⁸. Nitekim sahte faturanın deftere işlenmesi esasında bir hesap ve muhasebe hilesi suçu olsa da bu suç sahte belge kullanma suçuna göre genel bir norm olduğu için söz konusu olayda fail sadece kullanma hareketinden cezalandırılmalıdır.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi’ne giden bir başka davada ise hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu hatalı şekilde tanımlanmıştır. Öyle ki Daire kararında gerek sahte fatura düzenleme ve kullanma gerekse hesap ve muhasebe hilesinde sahtecilik unsurunun bulunduğu belirtilmiş olsa da, bahsedilen sahtecilik unsurunun ilk baştaki sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında bulunması nedeniyle bir de bu faturaların bedelinin banka üzerinden aktarıldığına dair yapılmış kayıtların ayrıca

⁴⁰⁷ Daire ilk derece mahkemesi kararını “...sanık hakkında 2002 yılında sahte fatura düzenlemek suçundan 213 Sayılı Yasanın 359/b-1. maddesi gereğince ve 2003 yılında muhasebe hilesi yapmak suçundan anılan maddenin a-1 bendi gereğince cezalandırılması talebiyle kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenlemek ve muhasebe hilesi yapmak suçlarının, birbirinden ayrı ve bağımsız olduğu gözetilmeden, yazılı şekilde “sanığın gerçek alışverişe dayanmayacak şekilde düzenlemiş olduğu sahte faturaları KDV ödememek amacıyla muhasebe hilesi yaparak mal almadığı halde almış gibi kayıt yaparak vergi kaçakçılığı suçunu işlediği ve eylemin bir bütün halinde 213 Sayılı Yasanın 359/b-1. maddesine girer nitelikte olduğundan” bahisle anılan madde uyarınca mahkûmiyetine, 213 Sayılı Yasanın 359/a-1. maddesinin uygulanmasına yer olmadığına karar verilmesi” nedeniyle bozmuştur (Yarg. 11. CD. 2010/15739 E., 2011/1000 sayılı kararı).

⁴⁰⁸ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 135-136; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku (2014)**, s. 566; Uğur, Yiğit, **Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2019, Ankara, s. 353.

hesap ve muhasebe hilesi suçunu oluşturmada sadece sahte fatura kullanma suçunu oluşturacağına hükmetmiştir⁴⁰⁹.

Kararın esas sorunlu kısmı ise hüküm fıkrası değil gerekçesidir. Buna göre sahte belgenin deftere işlenmek suretiyle kaydedilmesi sonucunda fail elbette iki norm arasındaki özellik-genellik ilişkisi gereği sadece sahte belge kullanma suçundan cezalandırılacaktır. Diğer yandan ise sadece hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun hareket unsuru “önceden doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesinden” ibaret değildir. Öyle ki bir muhasebe kaydı ilk kez defterlere yapılırken dahi söz konusu suç işlenebilecektir. Benzer şekilde tez boyunca suça verilen çeşitli örnekler de bu kapsamda değerlendirilebilir.

2 KUSURLULUK

Kusurluluk, suçun maddi ve manevi unsuru ile birlikte hukuka aykırılık unsurunun da gerçekleştirilmesi sonucunda failin kınanabilmesi (ceza alabilmesi-sorumlu tutulabilmesi) ön şartıdır⁴¹⁰. Öyle ki kusursuz ceza olmaz ilkesi gereği kusurlu olmayan failin cezai sorumluluğu bulunmayacaktır (AY, 38). Kusurluluğu etkileyen; yaş küçüklüğü (TCK, 31), akıl hastalığı (TCK, 32), sağır ve dilsizlik (TCK, 33), geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma (TCK, 34) gibi nedenler bulunsan da belirtilen nedenler herhangi bir ceza hükmünün ötesinde özel olarak hesap ve muhasebe hilesi ile ilgili olmadığı için bu başlık altında sadece

⁴⁰⁹ Yarg. 11. CD. 2016/4501 E., 2016/7977 sayılı kararı. Karar’da bahsedilen kısım Mahkeme tarafından aynen aşağıdaki gibi; “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun maddi unsurunun daha önce doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesi olduğu, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında işlemlerin temelini oluşturan alım satım veya hizmet ilişkilerinde sahtecilik unsuru bulunduğundan ayrıca defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmayacağı cihetle; sanığın sahte fatura kullanmaya ilişkin ödemelerini banka üzerinden yapmış gibi göstermekten ibaret eyleminin sadece sahte fatura kullanma suçunu oluşturacağı, ayrıca defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmayacağı gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması” nedeniyle bozulmuştur.

⁴¹⁰ Koca, Üzülmöz, **Genel Hükümler**, s. 309.

zorunluluk hali incelenecektir⁴¹¹. Nitekim TCK madde 25'te düzenlenen zorunluluk hali kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlerden birisidir⁴¹².

Suçla ilgili zorunluluk halinin özellikle söz konusu hilenin yapılmamasının mevcut ekonomik durum sebebiyle işletmenin iflasına sebep olacağı hallerde mevcut olacağı doktrinde ifade edilmiştir⁴¹³. Esasında bu görüş belirli şartların varlığı halinde mümkündür. Bu şartlar ise zorunluluk halinin mevcut olacağı diğer suçlarla aynıdır. Bu sebeple zorunlu haline ilişkin özellikle mevcut tehlikenin failin kendi yaratmadığı, ağır ve muhakkak bir tehlike olması gerekmektedir⁴¹⁴.

Suçun zorunluluk halinde işlenebileceği -belki de tek- durum ise; sadece sosyal ve siyasi ya da ekonomik hangi tetikleyici sebeple olursa olsun oluşan ekonomik krizin varlığı sebebiyle işletmenin -kötü yönetilmese dahi- iflasın eşiğine gelmesi ve muhasebe hilesi yapılmasa idi işletmenin kesin olarak iflas edeceğinin belirli olması gerekmektedir. Teorik olarak mümkün görünen ve açıklamaya çalıştığımız zorunluluk halinde; hangi hallerde iflasta kötü yönetimin mevcut olmadığı, işletmenin iflas edeceğinin belirli olmasının ne olduğu, basiretli tacirin ekonomik krize hazırlıklı olup önlem alması gerekip gerekmediği gibi aydınlatılması gereken pek çok gri alan mevcuttur. Bu sebeple biz de teorik olarak mümkün olan söz konusu zorunluluk halinin hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu için uygulanabileceğini düşünüyor fakat bu ihtimalin yargıya yansiyip kusurluluğu ortadan kaldıran bir hâl olarak kabul edilmesinin çok düşük bir ihtimal olduğunu zannediyoruz⁴¹⁵.

⁴¹¹ Özgenç, **Genel Hükümler**, s. 412.

⁴¹² Esasen gerçekleştirilen davranışın onaylanmadığı ve meşru değil mazur görüldüğü zorunluluk hali, kusurluluğu ortadan kaldıran bir sebep yerine hukuka uygunluk sebebi olarak da değerlendirilebilmektedir (Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 344-346).

⁴¹³ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, 1988, İstanbul, s. 25; Oktar, **Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler**, s. 89.

⁴¹⁴ Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 347-349.

⁴¹⁵ Kaşıkçı'ya göre bu şekilde zorunluluk halinin mevcut olması ve hukuken kabul edilebilmesi mümkün değildir (Kaşıkçı, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 198-199).

3 YAPTIRIMIN UYGULANMASI İÇİN GEREKEN VEYA YAPTIRIM UYGULANMASINI ENGELLEYEN ÖZEL KOŞULLAR

Suç işleyen failin yargılanıp mahkûm olması için gerçekleşmesi gerekli birtakım ön şartlar (özel koşullar) olabileceği gibi faile yaptırım uygulanabilmesini engelleyen belirli özel koşullar da bulunabilmektedir. Başlık altında ise hesap ve muhasebe hilesi yapma suçuna özgü özel koşullar incelenecektir. Bu kapsamda ölüm, af ve zamanaşımı⁴¹⁶ hususları ayrı bir başlıkta incelenmeyecektir⁴¹⁷.

3.1 Kovuşturma Şartı

Yaptırımın uygulanabilmesi için muhakeme şartı olarak belirlenmiş mütalaa şartı (talep şartı)⁴¹⁸ VUK madde 367’de düzenlenmiştir. VUK hükmü gereği hesap ve muhasebe hilesi suçu hakkında iddianame mütalaa şartı yerine getirilmeden düzenlenememektedir.

Kovuşturma şartı da denilen mütalaa şartının getirilmesindeki temel amaç ise, hukukçuların -teknik bilgi gerektiren- muhasebe sistemi hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olmamaları sebebiyle konunun bilen bir gözün denetiminden geçerek VUK madde 359’da düzenlenen kaçakçılık suçları hakkında yargılama yapılmasının sağlanmasıdır⁴¹⁹. Bu sebeple hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu hakkında mütalaa şartı yerine getirilmeden açılan davalarda Yargıtay’ın verdiği pek çok bozma kararı bulunmaktadır⁴²⁰.

⁴¹⁶ Zamanaşımı hakkında VUK hükümlerinin özel düzenlemeler içermesi nedeniyle, ceza ilişkisini sona erdiren bir sebep olarak dava zamanaşımı ayrıca ele alınmıştır.

⁴¹⁷ Ceza ilişkisini sona erdiren bir sebep olarak ölüm, af ve zamanaşımı hakkında detaylı bilgi için bkz. Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C. 3, Onuncu Bası, Beta Yayınevi, 1985, no: 1916 vd..

⁴¹⁸ VUK madde 367’de “Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” başlığı altında düzenlenen ve uygulamada “mütalaa şartı” olarak anılan kural gereğince 359’uncu maddede düzenlenen kaçakçılık suçlarının konu olduğu kamu davaları hakkında Cumhuriyet başsavcılığınca iddianame ancak rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası sonrası doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin bildirilmesi halinde düzenlenebilmektedir (VUK m. 367/1) .

⁴¹⁹ Tosun, **a.g.e.**, s. 106; Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 171.

⁴²⁰ Yargıtay 11. CD 2016/2695 E., 2019/3950 sayılı Kararı ile “...*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın ... mütalaası ile doğrudan doğruya suç duyurusunda bulunulduğunun anlaşılması*

3.2 Dava Zamanaşımı

Hesap ve muhasebe hilesi hakkında verilmiş kararların azımsanmayacak bir kısmı ise; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının e bendinde yer alan suçun dava zamanaşımına⁴²¹ uğraması ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 7'nci⁴²² ve 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 9'uncu maddeleri gereği suç için öngörülen cezanın üst sınırı itibarıyla tabi olduğu dava zamanaşımı hakkında verilmiş olup, bu kararlarda sanık hakkında suçun dava zamanaşımına uğradığına veya dava zamanaşımı

karşısında, yukarıda bahsedildiği üzere mütalaa tarihi itibarıyla Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun mütalaaasının zorunlu olduğu gözetilmek suretiyle, durma kararı verilerek 213 sayılı VUK'nun 367. maddesi gereğince usulüne uygun şekilde mütalaa alınıp dava şartı yerine getirildikten sonra yargılamaya devamla hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi...", 2016/6826 E., 2019/3867 sayılı Kararı ile "...sanık hakkında verilmiş bir mütalaa bulunmadığı anlaşıldığından, mahkeme tarafından öncelikle durma kararı verilip, 213 sayılı VUK'nun 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, dava şartı olan rapor değerlendirme komisyonu mütalaaası alınmadan yargılamaya devamla beraat hükmü kurulması...", 2012/ 24572 E., 2014/9699 sayılı Kararı ile "...dava şartı olan Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının ... günlük mütalaaasının, "2005, 2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak" suçuna ilişkin olduğu, "muhasebe hilesi yapmak" suçu ile ilgili dava şartı niteliğinde verilmiş mütalaa bulunmadığı ...", 2013/23937 E., 2014/2186 sayılı Kararı ile "dava şartı olan mütalaa alınarak sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması" ve Yargıtay 21. CD 2012/9492 E., 2012/19226 sayılı Kararı ile "Vergi Dairesi Başkanı tarafından mütalaaalar ile doğrudan doğruya suç duyurusunda bulunulduğunun anlaşılması karşısında, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaasının zorunlu olduğu gözetilmek suretiyle, durma kararı verilerek 213 sayılı VUK'nun 367. maddesi gereğince usulüne uygun şekilde mütalaa alınıp dava şartı yerine getirildikten sonra yargılamaya devamla hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi" sebebiyle bozma kararı verilmiştir.

Mütalaa şartı hakkında detaylı bilgi için bkz. Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş", **İzmir Barosu** Dergisi, S:2, 2016, s. 13-50. Mütalaa şartının Anayasa'ya aykırı olduğu görüşü hakkında bkz. Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 171-177.

⁴²¹ Suçun kovuşturmasına engel olan dava zamanaşımı hesap ve muhasebe hilesi için hileli kaydın defterlere yapıldığı tarihten itibaren işlemeye başlar ve 8 yıllık bir süre boyunca işlemeye devam eder (TCK, 66/1-e, 66/6). Ceza zamanaşımı ise verilen mahkûmiyet hükmünün infaz edilmesine kadar olan süreç boyunca işlemekte ve dolması halinde cezanın infazına engel olmaktadır (TCK, 68). Cezanın kesinleştiği tarihten itibaren 10 yıllık bir ceza zamanaşımına tabi olan (TCK, 68) hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun ceza zamanaşımı hakkında tartışılacak özellikli bir husus olmaması sebebiyle bu konu detaylarıyla incelenmemiştir. Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 710.

⁴²² "Zaman bakımından uygulama" başlıklı 7'nci maddenin 2'nci fıkrasına göre suçun işlendiği anda yürürlükteki kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanun hükümlerinin farklı olması halinde failin lehine olan hüküm uygulanır (TCK, m. 7/2).

hükümleri bakımından sanık hakkında lehe kanun hükümlerinin uygulanacağına hükmedilmiştir.⁴²³

Kaçakçılık suçlarında ise dava zamanaşımı; VUK madde 367’de düzenlenen kovuşturma şartı gereği vergi inceleme elemanlarınca yapılacak vergi incelemesine bağlı olduğundan ve de incelemenin yapılabileceği süre tarh zamanaşımı süresince mümkün olması sebebiyle⁴²⁴, tarh zamanaşımına kadar kısalmaktadır. Bir başka deyişle vergi incelemesi yapılacak dönemler tarh zamanaşımına⁴²⁵ uğradığı için bahsi geçen dönemler hakkında mükellef VUK madde 367’ye göre tespit edilen vergi ziyayı hakkında işlem yapılamayacağı için incelemeye alınamayacaktır, incelemeye alınsa dahi -hukuken geçersiz olan incelemede- incelemeye konu defter ve belgelerin ibraz yükümlülüğü ilgili defter ve belgelerin saklama süresi ile sınırlı olması sebebiyle mükellef -yaptırımla karşılaşmayı göze almaksızın- ibrazda bulunmayabilecek ve yine inceleme amacına ulaşamayacaktır.

3.3 Pişmanlık ve Islah

Vergi hukukuna özgü olarak ihdas edilmiş pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulanma şartları VUK madde 371’de belirlenmiştir. Buna göre beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektirir davranışları gerçekleştirenler ile bu davranışlara iştirak edenler, kanuna aykırı davranışlarını idari veya adli makamların konu hakkında bilgisi olmazdan evvel maddede öngörülen süreler içinde ilgili makamlara dilekçe ile -adeta kendisini- ihbar etmesi halinde pişmanlık ve ıslah

⁴²³ Suçun 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’na göre dava zamanaşımına uğradığına dair bkz. Yarg. 11. CD., 2016/8142 E., 2018/6707 sayılı Kararı, 2016/3513 E., 2019/4186 sayılı Kararı, 2019/860 E., 2019/2752 sayılı Kararı, 2018/19 E., 2018/2578 sayılı Kararı,

Suçun 765 sayılı (Mülga) Türk Ceza Kanunu’na göre dava zamanaşımına uğradığına dair bkz. Yarg. 11. CD., 2017/8815 E., 2018/4510 sayılı Kararı, 2012/25607 E., 2014/15627 sayılı Kararı, 2012/24533 E., 2014/10950 sayılı Kararı, 2012/23764 E., 2013/17301 sayılı Kararı, 2012/12469 E., 2013/1100 sayılı Kararı, 2010/13937 E., 2013/617 sayılı Kararı, 2012/25297 E., 2012/19706 sayılı Kararı.

⁴²⁴ Aynı zamanda incelemeye ibraz edilmesi gereken defter ve belgeler de tarh zamanaşımı süresince saklanması zorunda olan defter ve belgelerdir ki bu halde saklanması gerekmeyen defter ve belgenin inceleme elemanına ibraz edilmesi yükümlülüğünden bahsetmek mümkün değildir(VUK, 253).

⁴²⁵ “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl”(VUK, 114/1) olarak belirlenen tarh zamanaşımının dava zamanaşımına benzediğinden bahsedilebilir.

kurumundan yararlanabileceklerdir⁴²⁶. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmanın vergi ceza hukuku yönünden en önemli sonucu ise kurumdan yararlanan kişi hakkında hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun da bulunduğu VUK madde 359'daki suçlardan tahkikat yapılamamasıdır⁴²⁷.

O halde hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun failinin veya iştirak edeninin pişmanlık dilekçesi vererek pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanması halinde söz konusu şahıs hakkında VUK madde 359 hükümleri uygulama alanı bulamayacaktır.

3.4 İzaha Davet

Türk vergi hukukunun en yeni kurumlarından olan izaha davet VUK madde 370'te düzenlenmiştir⁴²⁸. İzaha davet edilebilmenin koşulu ise (sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçları hariç) VUK madde 359'daki fiillerin işlenmesi aracılığıyla verginin ziyaa uğratılmış olması hakkında ön tespitlerin bulunmamasıdır (VUK, 370/b). O halde hesap ve muhasebe hilesi yapma

⁴²⁶ Yasa hükmünün ilgili kısımlar “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi bir resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.” ifadesiyle kaleme alınmıştır (VUK, 371).

⁴²⁷ Yasa hükmü aynen “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.” ifadesiyle kaleme alınmıştır (VUK, 359).

⁴²⁸ Konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Mevlüt Uzunöner, “ Vergi hukukunda İzaha Davet Kurumu”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

suçu aracılığıyla verginin ziyaa uğratılması halinde mükellef, idarece izaha davet edilemeyecektir (VUK, 370/a)⁴²⁹.

4 ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

4.1 Suça Teşebbüs

Suç teşebbüs TCK'da *“Kişinin, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaması”* olarak tanımlanmıştır. Tanıma göre suça teşebbüsün varlığından bahsedilmesi; failin suç işleme kastının, suça suçu işlemeye elverişli hareketler ile başlanmasına ancak failin iradesi dışı oluşan şartlar nedeniyle suçun tamamlanamaması olmak üzere 3 ayrı şartın varlığına bağlıdır.

Suçun teşebbüs aşamasında kalması icrai suçlarda mümkün olabildiği gibi ihmali suçlarda da mümkün olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte suç ister neticeli ister sırf hareket suçu olsun, suçun teşebbüs aşamasında kalması mümkündür⁴³⁰.

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ise icrai hareketlerle işlenebilen bir sırf hareket suçudur. Bu bakımdan suçun teşebbüs aşamasında kalması hakkında önem arz eden hareketin bölünebilmesi sorununun irdelenmesi gerekir.

Sırf hareket suçlarının teşebbüs aşamasında kalması ancak suça konu hareketin bölünebilmesi halinde mümkün olmaktadır⁴³¹. Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunda ise hareket hileli muhasebe kaydının deftere işlenmesi-yapılmasıyla gerçekleşir.

⁴²⁹ Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ise vergi ziyaa uğratılmadan dahi işlenebilmektedir. Bu halde ise nasıl bir uygulama olacağı sorusu belirebilir ki bu noktada izaha davet kurumunun vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede bir araç olarak ihdas edildiğini belirtmek isteriz. Bu sebeple de doğaldır ki bahse konu durumda vergi ziyayı da oluşmayacağı için söz konusu kurum işletilemeyecektir.

⁴³⁰ İhmali suçlarda suça teşebbüs hakkında bkz. Önder Tozman, “İhmal Suçlarında Teşebbüs ve Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S:84, 2009, s. 164-178; Koca, Üzülmmez, **a.g.e.**, s. 433 ve karşı. Özgenç, **Genel Hükümler**, s. 518. Sırf hareket suçlarında teşebbüs hakkında bkz. Koca, Üzülmmez, **Genel Hükümler**, s. 413; Gökçen, **a.g.e.**, s. 491.

⁴³¹ Koca, Üzülmmez, **Genel Hükümler**, s. 413; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi: Genel Hükümler**, T.C. Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, 3. Bası, 2006, Ankara, s. 458; Gökçen, **a.g.e.**, s. 491.

Bu noktada suç hakkında teşebbüsten bahsedebilmek için deftere yapılacak kaydın failin iradesi dışı bir sebeple tamamlanamaması gerekmektedir. Peki hesap ve muhasebe hilesi suçu hangi anda tamamlanmaktadır, işte suçun hangi halde teşebbüs aşamasında kalacağı bu sorunun cevaplanmasına bağlıdır.

Suçun işlenmiş olması, suça konu hareketin aldatıcı nitelikte ve zarar verme imkân ve ihtimalini haiz olmasını gerektirmektedir. Buna göre suça teşebbüsün diğer şartlarının varlığı halinde yapılmak istenen muhasebe hilesi henüz aldatıcı niteliğe kavuşmadıysa ya da zarar verme imkân ve ihtimalini haiz değilse suç teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır. Suçun teşebbüs aşamasında kalması ise bahsi geçen suça konu hareketin parçalara bölünebiliyor olması halinde mümkün olacaktır⁴³².

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ise deftere yapılan kayıtların sayısı bakımından tek bir kayıttan yahut çoklu kayıtlardan oluşan hileler olmak üzere ikiye ayrılabilir. Tek bir kayıtla yapılan hileler bakımından ancak yapılacak kayıt yarım kalmalı ki suç tamamlanamamış olsun. Bu halde ise suçun muhasebe hatasından ayrıştırılmasının zorluğu ortaya çıkacaktır. Nitekim eksik kalan kayıt tamamlansa idi kaydın aldatıcı bir görünüme sahip olup olamayacağı yönünde isabetli bir muhakeme yapılması zor olacaktır.

Çoklu kayıtlardan oluşan hileler bakımından ise, suça konu hareket farklı zamanlarda yapılan birden fazla hileli muhasebe kaydını barındırdığı için henüz yapılan kayıtlar aldatıcı aşamaya gelmeden tespit edilebilir ki bu halde suça elverişli hareketlerle başlansa da failin iradesi dışında yarım kalması sebebiyle suçun teşebbüs aşamasında kaldığından bahsedilecektir⁴³³.

Kast unsurunun suç bakımından tespiti zor bir husus olarak ortaya çıkmasının doğrudan bir sonucu ise suçun teşebbüs aşamasında henüz aldatıcılık niteliği ile zarar verme imkân ve ihtimalini haiz olmamasının da etkisiyle adeta bir muhasebe hatası görünümünde olma tehlikesidir. Bu durumun sonucunda ise şüphenin sanık lehine yorumlanması ilkesine rağmen suçun teşebbüs aşamasında kaldığı -istisnai hallerle

⁴³² Koca, Üzülmöz, **Genel Hükümler**, s. 413.

⁴³³ Suça konu hileli hareketlerin tamamının gerçekleştirilmeden failin yakalanması halinde teşebbüsün oluşacağına dair bkz. Donay, **a.g.e.**, s. 152.

sınırlı olsa bile- tespit edilebilecektir. Öyle ki kasti hatalar yoluyla tamamlanmış bir muhasebe hilesinin dahi hileye hata görünümü verilmesi sebebiyle tam olarak tespit olunamaması bir yana suçun henüz aldaticılık niteliğine kavuşmadan nasıl teşebbüs aşamasında kalacağı ayrı bir sorundur.

Bu noktada son olarak suçun çoklu kayıt yolu ile işlendiği türden bir muhasebe hilesi, henüz planlanan aşamaya ulaşılmaya dahi aldaticılık yeteneğini kazanmış ve zarar verme imkân ile ihtimaline sahip olmuş ise o anda suçun işlenmiş olacağı ve amaçlanan diğer hileli kayıtların henüz yapılmamış olmasının sonucu etkilemeyeceği belirtilmelidir.

Bu durum bir örnekle açıklanırsa; hariçten yapılan satışın hasılatının kasaya ortaklardan alınmış bir borç gibi gösterilerek koyulması ve akabinde ortaklara faiz tahakkuk ettirilmesi gibi bir “matrahın çifte aşındırıldığı” muhasebe hilesinde henüz tahakkuk ettirilen faiz ortaklara ödenmeden işletme defterleri incelemeye alınır ve de yapılan hile tespit edilirse suçun tamamlandığından bahsedilecektir. Nitekim hileli kayıt aldaticılık yeteneğini kazanmıştır.

4.2 Suça İştirak

Suçta iştirak kurumu TCK’nın 37 ile 41’inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre suça, suçun işlenmesi sırasında suçun failine yardım edilmesi (TCK, 39), suçun failinin azmettirilmesi (TCK, 38) ve suçun kanuni unsurunda bulunan davranışı gerçekleştirmek suretiyle suçun faili (TCK, 37) olunması ihtimalleriyle iştirak edilebilmektedir. Öyle ki suçun birden fazla kişinin - farklı derecelerde olabilecek- katılımıyla işlenmesi halinde, suça katılanların hangi ağırlıkta cezalandırılacağı iştirak hükümlerince tespit edilmektedir⁴³⁴.

Suçta iştirak hükümlerinden ilk olarak faillik hükmü açıklanırsa; suça iştirak eden kişinin ancak gerçekleştirilen davranış üzerinde ortak hâkimiyet kurması halinde fail olacağı belirtilmelidir ki bu husus madde metninde “*Suçun kanuni*

⁴³⁴ Kaşıkçı, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 225.

tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur” şeklinde ifade edilmiştir (TCK, 37)⁴³⁵.

Azmettirme ise; failin henüz suç işleme yönünde bir iradesi mevcut değil iken, bu kişinin iradesinin bir başkası (azmettiren) tarafından etkilenmesi ve failde suç işleme kararının oluşmasının sağlanması şeklinde tanımlanabilir. Azmettirmede önemli olan husus ise azmettirenin failden farklı suçun işlendiği davranışa iştirak etmemesi fakat failde suçu işlemeye yönelik manevi unsurun oluşturulmasıdır⁴³⁶.

Yardım etme ise; suçun işlenmesine hem maddi hem da manevi destek verme şeklinde gerçekleşebilir. Buna göre manevi nitelikteki desteklerin azmettirmeden farklı olarak faildeki mevcut bir suç işleme kararının üzerine yapılan yardımlar olduğunun belirtilmesi gerekir. Örneğin *“Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek”* ile *“Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek...”* failde manevi yardım olarak TCK madde 38’de düzenlenmiş yardım etme davranış kalıplarındandır. Diğer yardım etme davranış kalıpları ise yine aynı maddede iki ayrı bent olarak düzenlenmiş maddi yardım türleri olup bunlar sırasıyla *“...fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak”* ile *“suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak”*tan ibarettir⁴³⁷.

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu işlendiği zaman fail ve şerikler hakkında yukarıda açıklanan genel kanun olan TCK hükümlerinden faydalanılacak olup ayrıca -VUK’un özel durumu gereği- fail ile şeriklerin ceza miktarının belirlenmesine yönelik VUK’ta özel olarak düzenlenmiş hükümler de uygulama alanı bulacaktır. Bu yöndeki temel hüküm ise VUK’un 360’ıncı maddesinde düzenlenmiştir⁴³⁸.

⁴³⁵ Kaşıkçı, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 226-227.

⁴³⁶ Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 483.

⁴³⁷ Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 495-497.

⁴³⁸ Söz konusu hüküm yasada *“359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”* ifadesiyle kaleme alınmıştır (VUK, 360).

VUK madde 360'a göre hesap ve muhasebe hilesi yapma suçuna iştirak edenler hakkında TCK madde 37 ile 41 arasındaki hükümler uygulanacak ve devamında ise iştirak edenlerin suçtan bir menfaatinin bulunmaması halinde VUK madde 359 üzerinden iştirak hükümleri uygulanmak üzere tespit edilen cezanın yarısı indirilecektir (VUK, 360). Bu noktada hesap ve muhasebe hilesi yapma suçuna iştirak edebileceklerin ve VUK madde 360'taki "menfaat" teriminin açıklanması gerekmektedir.

Özgü bir suç olmayan -bahse konu- suçun faili herkes olabilecektir. Bu sebeple de suça iştirak edenler bakımından ceza hukuku yönünden uzun bir tartışmaya gerek yoktur. Öte yandan muhasebe uygulamasında şirketin muhasebe kaydı yapan çalışanları ve şirkete mali müşavirlik hizmeti veren yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin de suçun faili ve iştirak edeni olması mümkündür. Bunun sebebi ise ekonomik ilişkilerdedir. Nitekim muhasebe hilesi yaparak vergisel değeri olan ekonomik haksız bir menfaat elde etmek isteyen işletme yöneticileri ve/veya sahipleri bunu işletmenin muhasebesini tutan öznelerce gerçekleştirmektedir. Bu hallerde hileli muhasebe kaydını gerek işletme çalışanı gerekse işletmenin anlaşmalı olduğu YMM ve SMMM yapsın suçtan hem işletme yöneticisi ve/veya sahibi ile kaydı yapan kişi birlikte sorumlu olacaktır⁴³⁹.

Yapılan muhasebe hilesi sebebiyle işletme yöneticisi ve/veya sahibi ile birlikte sorumlu olan kaydı yapan kişiye verilecek ceza ise VUK madde 360 gereği TCK hükümlerince belirlenmiş iştirak hükümlerinden farklılaşabilecektir. Öyle ki burada kaydı yapan kişinin hileli kayıttan menfaatinin olmaması halinde TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre kaydı yapan kişiye verilecek ceza yarıya indirilecektir (VUK, 360). VUK madde 360'ın aradığı menfaat ise; aynı sahtecilik suçlarının vergi hukuku bakımından özel düzenlenmiş hali olan hesap ve muhasebe hilesi yapma

⁴³⁹ Bu noktada çeşitli ihtimallere göre şeriklerin hangi iştirak hükmünce sorumlu olacakları tezin ana konusunun dışına çıkılmasına sebep olacağından konu bu kadarıyla incelenmiştir.

suçu için aranan zarar verme imkân ve ihtimalinin, her türden ekonomik değerle ifade edilebilen maddi menfaatten ibaret olmalıdır⁴⁴⁰.

Bu noktada önemli bir detay ise şeriklerde aranacak menfaatin vergisel avantaj olarak aranmaması gerekliliğidir. Öyle ki vergisel avantaj elde etme potansiyeli, suçun işlenmesi için gerekli olmaktadır fakat suça iştirak edene ekonomik değeri olan başka bir vaat (terfi etme gibi) suçun failince teklif edilmiş olabilir. Bu halde ise yine menfaatin varlığı hâsıl olacaktır.

Sonuç olarak hesap ve muhasebe hilesi yapma suçuna iştirak edenlerin cezası TCK hükümlerine göre belirlendikten sonra suçun işlenmesinden menfaat elde edilmemişse iştirak eden hakkında verilecek ceza yarıya kadar indirilecektir.

4.3 Suçun İçtimai (Suçun Birleşmesi)

Ceza hukukunda kural, gerçekleştirilen fiil kadar suçun oluşması ve gerçekleşen suç kadar da cezaya hükmedilmesidir. Nitekim ceza hukukuna hâkim *“kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır”* (quot crimina, tot poenae) ilkesi gereği gerçek içtima (birleşme) kural olsa da⁴⁴¹ belirli hallerde genel kural olan gerçek içtima hükümleri yerine TCK’da düzenlenmiş suçların içtimai hükümlerinin uygulanması gerekecektir⁴⁴².

TCK’da ise bileşik suç (TCK, 42), zincirleme suç (TCK, 43) ve fikri içtima (TCK, 44) düzenlenmiştir. TCK madde 5 uyarınca suçlar hakkında düzenlenmiş genel hükümler ayrıca özel ceza kanunlarında da geçerli olacağı için hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu suçların içtimai hükümlerine göre değerlendirmek gerekmektedir. Bu kapsamda ilk olarak suça uygulanacak zincirleme suç hükümlerinin suç ile ilgili yargı kararlarından da yararlanılarak irdelenmesi gerekmektedir.

⁴⁴⁰ İştirak edenlere verilecek cezanın suçun işlenmesinden menfaat elde edilip edilmemesine göre farklılık gösterir şekilde düzenlemenin cezalandırma mantığına aykırı olduğuna dair bkz. Kaşıkçı, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 237-238.

⁴⁴¹ Neslihan Göktürk, Türk Hukuku’nda Suçların İçtimai, **Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi**, C: 2, S: 1-2, 2014, s. 31.

⁴⁴² Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 504; Göktürk, **a.g.e.**, s. 31-32.

4.3.1 Zincirleme Suç

Zincirleme suç Kanun’da “Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi” olarak tanımlanmıştır (TCK, 43). Zincirleme suçtan bahsedilebilmesi için gerekli şartlar; aynı suçu oluşturan birden fazla fiil ve fiillerin tek bir mağdura karşı işlenmesidir⁴⁴³.

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun mağduru ise esas olarak toplum olduğuna göre suçun farklı zamanlarda işlenmesi halinde mağdur değişmeyeceği için zincirleme suç hükümleri uygulama alanı bulacaktır (TCK, 43/1). Amaçta teklik ise suç bakımından üzerinde ayrıca durulması gereken bir başka husustur.

-Her hileli muhasebe kaydı yapılmak istenen muhasebe hilesini oluşturmayabileceği için suç ister tek ister çoklu muhasebe kaydıyla işlensin, suç yapılan hileli kayıt veya kayıtların aldatıcı niteliğe büründüğü ve de zarar verme imkân ve ihtimalini taşımaya başladığı an işlenmiş olacaktır. O halde hilenin yapıldığı hesaplar ve hile ile elde edilmek istenen menfaat (vergi ziyaı, bilanço karının arttırılması, bilanço zararının arttırılması gibi) dikkate alınmak suretiyle suç işleme amacındaki birlik tespit edilmelidir. Her bir hareketin ise aynı suçu oluşturmaya gereklidir. Buna rağmen zincire dâhil olan suçlardan biri teşebbüs aşamasında kalsa dahi suç zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir⁴⁴⁴.

Suça ilişkin bir başka önemli nokta, yargının kaçakçılık suçlarında zincirleme suç hükümlerini uygulama kıstasıdır. Bu kapsamda kaçakçılık suçlarında her takvim yılının ayrı bir dönem olması gerekçesiyle Yargıtay’ın; her bir takvim yılında gerçekleştirilen tüm kaçakçılık suçuna vücut verir aynı türden⁴⁴⁵ hareketlerin tek bir suç olarak kabul edilmesi ve aynı durumun iki ayrı takvim yılında devam etmesi halinde ise iki ayrı suçu oluşturan iki ayrı hareketten bahsedileceği içtihadı örnek

⁴⁴³ Göktürk, **a.g.e.**, s. 42.

⁴⁴⁴ Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 521; Kayıhan İçel, **Suçların İctimai**, Sermet Matbaası, 1972, İstanbul, s. 114.

⁴⁴⁵ VUK 359’da düzenlenen kaçakçılık suçları a ve b bendi olmak üzere iki ayrı bentte düzenlenmiş ve her bentte yer alan hareketler suçu oluşturan seçimlik hareketler olarak düzenlendiği için aynı bentte yer alan ve nitelikteki hareketlerin işlenmesi tek bir suça vücut vereceği kabulü ile “aynı türden” ifadesi kullanılmıştır. Bentte yer alan aynı türden olmayan iki harekete örnek olarak 359/a-2’deki gizleme suçu ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma hareketleri verilebilir.

verilebilir⁴⁴⁶. Söz konusu içtihadı örnek bir kararda ise muhasebe hilesine vücut verir hareketlerin 3 takvim yılına yayılmış olması -ki 40'tan fazla hileli kayıt yapıldığından bahsedilmekte- karşısında sanıklar hakkında tek bir muhasebe hilesi suçu gerçekleştirmekten hüküm kurulması bizim de açıkladığımız üzere amaçta birlik olması halinde birden fazla yıla yayılsa bile tek bir muhasebe hilesi suçundan hüküm kurulabileceğinin kanıtıdır. Bu sebeple sanıkların her bir ayrı yıl için gerçekleştirdikleri hileli muhasebe kayıtlarının ayrı bir hareket olduğundan ayrı bir suçu gerçekleştirmesi sebebiyle verilen hüküm Yargıtay'ın genel içtihadına uygun olsa da hileli muhasebe kayıtlarının birbirinden farklı suç işleme amaçlarıyla yapılmasının olası olduğu da unutulmamalıdır. Nitekim bu halde atıf verilen kararın hukuki yerindeliği tartışılabilir⁴⁴⁷.

Yargıya intikal eden bir başka olayda, 2006, 2007 ve 2008 yıllarında muhasebe hilesi yapan sanık hakkında Yargıtay'ın kararı ise her takvim yılı için işlenen hesap ve muhasebe hilesi suçunun birbirinden bağımsız ve ayrı birer suç niteliğinde olduğuna hükmetmek olmuştur.⁴⁴⁸ Karar hakkında ayrıca belirtilmelidir ki Yargıtay'ın buna benzer kararları diğer kaçakçılık suçları, örneğin sahte belge düzenleme ve kullanma suçu için de bulunmaktadır⁴⁴⁹.

Bahsedilen içtihat ise doktrinde eleştirilmekte olsa da içtihat, temelinde failin astronomik rakamlı cezalar ile karşılaşmamasını sağlamaya dönük bir amaca

⁴⁴⁶ "Her takvim yılında işlenen "sahte fatura kullanmak" suçunun birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturacağı dikkate alındığında" Yarg. 21. CD. 2016/4976 E., 2016/5892 sayılı kararı.

⁴⁴⁷ Doğrudan hesap ve muhasebe hilesi yapma suçuyla ilgili olmasa da kaçakçılık suçlarına ilişkin sunulan benzer görüş için bkz. Çavuş, **a.g.e.**, s. 222.

⁴⁴⁸ "Sanık hakkında "2006-2007-2008 takvim yıllarında muhasebe hilesi yapmak" suçundan kamu davası açılmış olmasına, her bir takvim yılında muhasebe hilesi yapma suçlarının birbirinden bağımsız ve ayrı, kendi içerisinde teselsül eden suçlar olduğu gözetilmeden..."Yargıtay 11. CD 2016/2688 E. ve 2018/2109 sayılı Kararı.

⁴⁴⁹ Yarg. 11. CD. 20.05.2014 tarih, 2012/25524 E. ve 2014/9675 sayılı Kararı'nda ifade edilen "...ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 05.03.2002 gün ve 28/179 sayılı kararında açıklandığı üzere her takvim yılının ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, aynı takvim yılında farklı dönemlerde birden çok sahte fatura kullanılması durumunda faturaların adet ve tutarları, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ve suçun istenmesindeki özellikler dikkate alınarak temel ceza alt sınırından uzaklaşarak tayin edilmesi, zincirleme suç hükümlerinin uygulanması ve her bir takvim yılı için ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği..." (Ersan Şen, **Vergi Suçlarında "Zincirleme Suç" kavramı**, (Çevrimiçi) <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-kavrami-makale,3629.html>, 01.01.2020).

yönelmenin sonucu olarak okunmalıdır⁴⁵⁰. Öyle ki bir yılda yüzlerce ayrı sahte fatura düzenleyen bir fail her bir suç için ayrıca yargılansa karşı karşıya kalacağı ceza miktarı insan ömrünün yetmeyeceği seviyelere yükselebilecektir. Bu sebeple her bir yıl için yapılan hesap ve muhasebe hilesi ya da diğer kaçakçılık suçlarının fiildeki tekliğine değil de takvim yılı bakımından gruplanarak takvim yılı itibariyle tekliğine bakılarak her yıl için suçun müstakil olarak işlendiği kabul edilmektedir. Elbette burada görüşe gelebilecek bir eleştiri; ilgili suçları iki ayrı takvim yılında birer kere olmak üzere suça konu hareketi gerçekleştiren fail ile bir takvim yılında yüzlerce defa suça konu hareketi gerçekleştiren failin cezalandırılmasında adaletsizlik olduğu yönünde olacaktır. Yargıtay'ın tercihinin sonucu olarak mümkün olabilecek bu ihtimal özellikle hesap ve muhasebe hilesi suçu bakımından da tartışmaya açıktır. Nitekim doktrinde bu içtihadın TCK'da düzenlenen zincirleme suç hükümleri ile uyumlu olması bir yana Anayasa'da yer alan suç ve cezaları kanuniliği ilkesine de aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmektedir⁴⁵¹.

-Muhasebe hileleri bakımından içtihatla ilgili diğer sorunlu husus ise sahte fatura düzenleme veya kullanma suçunun aksine; muhasebe hilesi suçunun birbirini izleyen yıllar bakımından aslında tek bir suç işleme amacıyla yapılan ayrı muhasebe kayıtları ile işlenebilecektir. Öyle ki yapılan muhasebe hilesinin etkileri devam eden takvim yıllarında da oluşabilir ki bu halde ilk yapılan hileli kaydın ortaya çıkmaması için ilerleyen takvim yıllarında aynı suç işleme kastı kapsamında yeni hileli kayıtlar yapılabilecektir.

Buna örnek olarak hileli amortisman ayrılması örnek verilebilir. Öyle ki amortisman her yıl ayrıldığı için duran varlık hakkında amorti süresince her yıl ayrı bir hileli kayıt yapılacak olsa da esas amaç ayrılan amortismanın hileli olmasıdır fakat ilk kayıt yapıldıktan sonra zaten izleyen yıllarda yapılacak kayıtlar da doğal olarak etkilenmektedir yani izleyen takvim yıllarına sirayet eden fakat tek bir amaçla

⁴⁵⁰ Yargıtay'ın her takvim yılında işlenen suçların bağımsız bir suç meydana getirdiğine dair içtihadının Anayasa'ya aykırılı için bkz. Ersan Şen, **Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” kavramı**, (Çevrimiçi) <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-kavrami-makale,3629.html>, 01.01.2020 ve karşı. Şenyüz, **Vergi Ceza**, s. 410.

⁴⁵¹ Ersan Şen, **Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği**, (Çevrimiçi) <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1366410-vergi-kacakciliginda-belge-sahteciligi>, 01.12.2019.

yapılan bir muhasebe hilesi mevcuttur. Benzer bir örnek ise işletmenin envanterine kayıtlı satışa hazır mamullerin kayıt dışı olarak satılması ardından ertesi yıla denk gelecek şekilde -kayıt dışı satılmış fakat stokta görünen- mamulün zayi olduğuna dair muhasebe kaydı yapılabilir. İşte bu durumda tek bir muhasebe hilesi gerçekleştirmek amacıyla yapılan birden fazla kaydın sadece failin tercihi sebebiyle birden çok takvim yılında gerçekleştirilmesi hali söz konusudur.

Öte yandan fail bahsi geçen iki hileli kaydı tek bir takvim yılında yapsa idi bu sefer yargı içtihadı gereği tek bir suç oluşmuş olacaktı. O halde burada adil olmayan bir uygulama söz konusu olabilecektir. Öyle ki aynı amacı haiz iki hileli kaydın tek bir takvim yılında yapılması ile iki ayrı takvim yılına sirayet etmesi arasında cezalandırma bakımından farklılık olacaktır. Nitekim hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun işlenmiş sayılması sadece takvim yılına bakılarak yapılacak bir değerlendirme değildir. Bunun ötesinde yapılmış hileli kaydın tek başına aldatma kabiliyetini haiz olup olmadığı, yapılmış hileli kaydın tespit edilen diğer hileli kayıtlarla doğrudan bağlantısı olup olmadığı, birlikte failin amacıyla birlikte değerlendirilmelidir. İki durumun farkı ise her yıl farklı bir satış işleminin hileli muhasebe kayıtları ile kayıt dışı bırakılması karşısında yapılan bir kayıt dışı satışın muhasebe kayıtlarından anlaşılmaması için iki ayrı yılda yapılan ve birbirini tamamlar nitelikteki kayıtlar ile örneklenebilir.

*-Yargıtay'ın kaçakçılık suçları açısından her takvim yılı için ayrı bir suç oluşur içtihadı, hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu bakımından mutlak surette isabetli olmayabilecektir. Bu konudaki görüşümüze gelebilecek bir eleştiri ise; -yargı içtihadıyla paralel şekilde- iki ayrı takvim yılına sirayet etmiş farklı kayıtlarla işlenmiş sayılan hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun her bir takvim yılı için ayrı bir suç olarak kabul edilmesi sonucunda suçların tek bir suç işleme kararının icrası kapsamında gerçekleştirilmesi sebebiyle zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı konusundadır.*⁴⁵²

⁴⁵² Bahsi geçen içtihat özellikle sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarına yönelik olarak oluşmuştur. İçtihadı yönelik bkz. “her takvim yılında birden fazla fatura düzenlenmesi eylemlerinin kendi içinde zincirleme suç oluşturacağı” hakkında Yarg. 21. CD. 2016/4976 E., 2016/5892 sayılı kararı.

Bizim görüşümüz ise zincirleme suç hükümlerinin kategorik olarak hesap ve muhasebe hilesi suçuna uygulanmayacağı yönünde olmayıp sadece aynı muhasebe hilesini gerçekleştirmek amacıyla yapılmış birden fazla kaydın birden fazla takvim yılına sirayet etmesinin birden fazla suçun oluşmasına sebep olmayacağından burada tek bir hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun bulunması sebebiyle zincirleme suç hükümlerinin -haliyle- uygulan(a)mayacağıdır. Öte yandan aynı amaç uğruna hesap ve muhasebe hilesi birden fazla kez işlenir ise genel hükümler çerçevesinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceğini düşünmekteyiz. Bir başka deyişle muhasebe defterlerine yapılan her hileli kayıt ayrı bir hesap ve muhasebe hilesi suçunu oluşturmayabilir.

Yargıtay'ın takvim yılına göre işlenen kaçakçılık suçlarını bölümlemesi gereği aynı takvim yılında birden fazla deftere yapılan hileli kayıtların da suçu oluşturması bakımından ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Konu doğrudan bir örnekle açıklanırsa, suçun hem imalat hem de envanter defterinde yapılan hileli muhasebe kayıtlarıyla işlenmesi örneği verilebilir.

İmalat yapan VUK anlamında birinci sınıf bir tüccarın ayrıca bir imalat defteri tutma zorunluluğu bulunmaktadır (VUK, 197/1). Bu deftere ise işletmeye giren ham maddeler, yardımcı malzemeler ile imal edilen ve teslim edilen mamuller işlenmelidir (VUK, 197/2). İşletmeye alınan ham maddelerin üretim süreci boyunca yarı mamul ve tam mamule dönüşme süreçleri aşama aşama imalat defterine kaydedilmesi gerekeceği gibi alım, üretim ve satım işlemleri sonucunda envanterdeki değişikliklerin de envanter defterine ayrıca işlenmesi gerekecektir. Bu noktada imalat sürecinde fire oranlarında değişiklik yaparak kayıt dışı mamul üretildiği varsayıldığında yapılan muhasebe kayıtları da gerçeği aldatıcı nitelikte değiştirir özellikte ise kural olarak hesap ve muhasebe hilesi yapılmış olacaktır.

Bu durumda ise aynı takvim yılına denk düşecek şekilde hem üretimdeki fire oranlarıyla oynamak suretiyle imalat defterine hem de üretim çıktısı satışa hazır mamullerin miktarıyla oynamak suretiyle envanter defterine hileli kayıtlar yapılmış olacaktır. Yapılan hileli kayıtlar birden fazla olsa da her hileli kaydın tek başına ayrı bir muhasebe hilesi olmadığı aksine yapılmak istenen hilenin alt bileşenlerini

oluşturması sebebiyle söz konusu olayda kural olarak tek bir muhasebe hilesinin ve suçun oluştuğundan bahsedilmelidir.

-VUK madde 359’da düzenlenen diğer suçlar ile birlikte hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun işlendiği hallerde VUK madde 359’daki suçların tek bir kaçakçılık suçunun seçimlik hareketleri olduğundan hareketle doğrudan zincirleme suç hükümleri uygulanamaz. Nitekim hesap ve muhasebe hilesi ise aynı zamanda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma suçları ile birlikte işlenebilmektedir. Öyle ki düzenlenmiş sahte belgeyi kullanan bir işletmenin aynı zamanda sahte belge kullanma suçunu gizlemeye yönelik başka hileli muhasebe kayıtları yapması mümkündür. Bu durumda ilk olarak sahte belge kullanma⁴⁵³ suçu devamında ise bu sahte belge ticaretini de gizlemek amacıyla hesap ve muhasebe hilesi suçu işlenmiş olacaktır⁴⁵⁴.

Sözü edilen durumda ise öğretideki bir görüşe göre maddenin a, b ve c fıkralarında 3 grup olarak belirlenen hareketlerden birisinin işlenmesi halinde suç oluşacaktır fakat birden fazla hareketi gerçekleştiren faile verilecek ceza tek bir ceza TCK’nın 43’üncü maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükümlerince belirlenecektir(TCK, 43/1)⁴⁵⁵. Bu görüşe göre örnekte verilen fiiller sonucunda temelde doktrinde tek bir suç olarak kabul edilmiş olan kaçakçılık suçunun birden fazla kez işlendiğini fakat aynı amaçla⁴⁵⁶ aynı mağdura -ki mağdur Devlettir- birden fazla kez işlendiği ifade edilerek zincirleme suç hükümlerinin işlenen kaçakçılık

⁴⁵³ Ayrıca belgeyi düzenlemiş de olabilir ki bu halde iki suç da gerçekleşmiş olsa bile tek bir ceza söz konusu olacaktır.

⁴⁵⁴ Bahsettiğimiz durum sebebiyle açılan bir kamu davası için bkz. Yarg. 11. CD. 2011/3639 E., 2013/3891 sayılı kararı. Dava Savcılığın “...*(mükellefin muhasebecisi olan) sanığın kasa, banka gibi aktif varlıkları içerisinde temin ettiği sahte faturalarda yazılı tutarlarda bir mevcudu olmadığını bildiği mükellefe ait defter ve kayıtlara sürekli olarak hayali giriş-çıkış işlemleri yapmak suretiyle mükellefin yasal defterleri üzerinde hesap hileleri yaptığının, mükellefin sahte fatura ticaretini gizlemeye dönük çaba içerisinde olduğunun, yasal defter ve kayıtlar üzerinde hesap ve muhasebe hilesi yapmak suretiyle sahte fatura ticaretine fiilen iştirak ettiği...*” iddiası ile açılmıştır.

⁴⁵⁵ Sahir Erman, “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 13. Seri, S: 3, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1975, s. 56; Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 386; M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, 2019, Ankara, s. 244-245, Çavuş, **a.g.e.**, s. 218.

⁴⁵⁶ Örnek olayda vergi kaçırarak suretiyle maddi menfaat elde etme amacı bulunmaktadır.

suçlarından daha ağır olan sahte fatura kullanma suçu temel alınarak uygulanması gerekecektir⁴⁵⁷.

Aynı örnek bakımından bizim de katıldığımız bir diğer görüş ise bent içi seçimlik hareket görüşü şeklinde ifade edilebilecek olan görüştür. Bu görüşe göre ise a, b ve c olmak üzere düzenlenen kaçakçılık suçlarının her bir fıkra kapsamında düzenlenmiş hareketlerin kendi fıkrası kapsamında konusu ortak olan hareketler ile seçimlik hareket ilişkisi içinde olacak şekilde değerlendirilmelidir⁴⁵⁸. Öyle ki seçimlik hareketli suçları oluşturan fiillerin konusunun bir olması gerektiği belirtilmiş ve de aksi bir durumda konusu ayrı olan fiillerin tek bir suçun seçimlik hareketleri olamayacağının altı çizilmiştir⁴⁵⁹. Örnek olarak da VUK madde 359/a-2’de yer alan “defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek hareketi” ile “varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi” hareketinin aynı konulara sahip olmadığı verilmiştir⁴⁶⁰. O halde aynı bent içinde yer alan hareketlerin dahi -kategorik olarak- aynı suçu gerçekleştiren seçimlik hareketler şeklinde peşinen kabulü mümkün görünmemektedir.

Bu görüşten yola çıkarak 359’uncu maddede a, b ve c bentlerinde düzenlenmiş olan hareketlerin hepsinin kendi bendi içinde dahi olsa her daim suçun seçimlik hareketlerini teşkil etmediğinden, tümünün tek bir kaçakçılık suçunun seçimlik hareketleri olmadığını ve de bunun da bentlere göre farklılaştırılmış ceza miktarları ile de sunulduğunu belirterek ifade edilebilir ki; ayrı zamanlarda a ve b fıkralarındaki davranışların gerçekleştirilmesi halinde tek bir kaçakçılık suçundan ziyade -kaçakçılık suçları başlığının da işaret ettiği gibi- birden fazla suç tipi işlenmiş

⁴⁵⁷ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 2014, s. 566, Yiğit, **Vergi Hukuku**, s. 353.

⁴⁵⁸ Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, s. 382-383; Ersan Şen, **Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” kavramı**, (Çevrimiçi) <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-kavrami-makale,3629.html>, 01.01.2020.

⁴⁵⁹ Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 122-123.

⁴⁶⁰ Aynı görüşe ilişkin benzer bir örnek için bkz. Bayar, **a.g.e.**, s. 127.

olacak ve bu davranışlar tek bir suçun seçimlik hareketleri olmadığı için zincirleme suç hükümleri uygulanmayacak ve her iki suç da ayrı ayrı cezalandırılacaktır⁴⁶¹.

İçtima başlığı altında suçun değerlendirilmesi gerektiği ikinci konu ise bileşik suç hükümleridir.

4.3.2 Bileşik Suç

TCK madde 42’de “*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suç...*” şeklinde tanımlanan bileşik suçta esasında her biri bağımsız bir suçu meydana getiren davranışlar suçun unsurları olarak bir araya getirilerek yeni bir suç oluşturulmaktadır. Bu halde hareketin tekliği ise doğal anlamda değil suçun tipikliği anlamında anlaşılmalıdır. Bileşik suçta örnek olarak; cebir veya tehditle bir başkasının malının alınması olarak tanımlanabilecek yağma suçu verilebilir (TCK, 148)⁴⁶².

Hesap ve muhasebe hilesi suçunu gerçekleştirir davranış ise birbirinden (doğal anlamda) bağımsız iki alt davranıştan oluşmadığı için hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu bileşik suç kategorisinde değerlendirilebilecek bir suç değildir.

4.3.3 Fikri içtima

Türk hukukunda muhasebe hilesini cezalandırır hükümler hem suç hem de kabahat olarak çeşitli kanunlarda düzenlenmiştir. Bahse konu düzenlemeler ise farklı tarihlerde yürürlüğe girmiş olup, bir bütün olarak, yeknesak şekilde düzenlenmemiştir. Bu durum ise aşağıda açıklanacağı üzere aynı hareketle dahi - konu hakkında düzenlenmiş- birden fazla ceza hükmünün ihlâl edilebilmesine sebep olmaktadır. Bu sebeple aralarında içtima hükümlerinin uygulanacağı ceza hükümleri sunulmadan önce içtima hükümleri hakkında genel bilgilerin verilmesi gerekmektedir.

⁴⁶¹ Bkz. bu konuda aynı kararın değerlendirildiği ve görüşüne iştirak ettiğimiz; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 563 ve karş. ceza hukukuna egemen hareketin konusunun farklı olması halinde farklı suç oluşacağı kuralı gereği iştirak etmediğimiz Şenyüz, **Vergi Ceza**, s. 407.

⁴⁶² Koca, Üzülmüş, **Genel Hükümler**, s. 551.

4.3.3.1 Genel Olarak

Gerçekleştirilen tek bir fiil ile birden çok suçun işlenmesi olarak tanımlanabilecek fikri içtimanın, “tek bir fiilin varlığı” ile “tek bir fiil vasıtasıyla işlenen birden çok suç” olmak üzere iki ayrı unsuru bulunmaktadır⁴⁶³. Bu şekilde işlenen suçlar birbirinden farklı olabileceği gibi aynı suç da olabilecektir. Buna göre işlenen suçlar; birbirinden farklı ise farklı neviden, birbirinin aynı ise aynı neviden fikri içtimadan bahsedilecektir⁴⁶⁴.

Fikri içtimanın hukuki niteliği ise doktrinde iki farklı görüş ile açıklanmaktadır. Bunlar ise hareketi esas alan *fiilin tekliği*⁴⁶⁵ ve ihlâl edilen normları alan *suçların çokluğu* görüşüdür. Bizim katıldığımız görüş ise suçların çokluğu görüşüdür zira hareketlerin tekliği görüşü kabul edildiğinde ortada birden fazla suç ol(a)mayacağı için içtima hükümlerinin de uygulanmasına gerek kalmayacaktır⁴⁶⁶.

Sonuç olarak Türk hukukuna göre fail farklı neviden fikri içtima hükümlerine göre, gerçekleştirdiği tek bir hareketi ile işlediği birden fazla suçtan cezası en ağır olanı ile cezalandırılacaktır⁴⁶⁷.

Farklı neviden fikri içtima uygulanabilmesi için ise işlenen suçlar arasında görünüşte içtima ilişkisinin bulunmaması gerektiğinden ilk olarak görünüşte içtimanın açıklanmasında fayda bulunmaktadır. Bu sebeple görünüşte içtima ilişkisi

⁴⁶³ Mahmut Koca, “Fikri İçtima”, **Ceza Hukuku Dergisi**, C: 2, S:4, 2007, s. 199.

⁴⁶⁴ Koca, Üzülmöz, **Genel Hükümler**, s. 530.

Teze konu ceza hükümlerinin işlenmesi sonucunda ancak farklı neviden fikri içtimanın oluşabilmesi nedeniyle -gerçekleştirilen tek bir fiil vasıtasıyla aynı suçun birden fazla kişiye işlenmesi olarak tanımlanan- aynı neviden fikri içtimaya bu kadarıyla sınırlı olarak değinilecektir. Öte yandan doktrinde aynı neviden fikri içtimanın kabul etmeyen bir görüş de bulunmaktadır. Aynı neviden fikri içtimanın kabul etmeyen görüşler için bkz. Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 10. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2017, s. 482-483; Kayıhan İçel, Füsün Sokullu Akıncı, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Fatih S. Mahmutoğlu, Yener Ünver, **Suç Teorisi**, 2. Kitap, 3. Bası, Beta, 2004, s. 418; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, 21. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 644-645; Nevzat Toroslu, Haluk Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 25. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019, s. 370-371.

⁴⁶⁵ Görüş hakkında detaylı bilgi için bkz. Neslihan Coşkun, “Fikri İçtima”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2009, Ankara.

⁴⁶⁶ Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s. 530-531.

⁴⁶⁷ Fikri içtima halinde faile tek bir ceza verilmesinin sebebi hakkında bkz. Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C: 2, 9. Bası, no. 1127-1128, s. 412-413.

Fikri içtima halinde faile tek bir ceza verilmesinin isabetli olmadığına dair bkz. İçel, **Suçların İçtimai**, s. 60.

açıklandıktan sonra öncelikle hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun görünüşte içtima ilişkisinde olduğu özel belgede sahtecilik suçuna değinilecek ve failin hangi hükme göre cezalandırılması gerektiği aydınlatılacak ardından ise fikri içtima hükümleri hakkında benzer bir tartışma yapılacaktır.

Suçların görünüşte içtimai ise “Özel-Genel Norm İlişkisi”, “Tüketen-Tüketilen Norm İlişkisi” ve “Asal-Yardımcı Norm İlişkisi” yönünden olmak üzere 3 türde olmaktadır⁴⁶⁸. Konumuz açısından önem taşıyan özel norm genel norm ilişkisinin varlığı ise belirli koşulları gerektirmektedir. Buna göre ilk olarak, genel norm ile aynı hukuki değeri koruyan özel normun genel normun sahip olmadığı birtakım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bir başka deyişle iki norm aynı hukuki değeri korumalı ve de özel norm genel normun sahip olmadığı ek menfaatleri korumak gibi birtakım ek özellik ve unsurlara sahip olmalıdır⁴⁶⁹.

Görünüşte içtimanın varlığı halinde faile uygulanacak tek bir norm bulunmasına karşın suçların görünüşte çokluğundan bahsedilecektir⁴⁷⁰. Özel-genel norm uygulaması ise ilgili normların aynı kanunda bulunup bulunmamasına göre farklılık gösterebilecektir. Öyle ki birbirinden farklı hukuki değerleri koruyan ayrı kanunlardaki normlar arasında özellik-genellik ilişkisi kurmak aynı kanunlardakine kıyasla daha zor olabilecektir.

⁴⁶⁸ Kayıhan İçel, “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 7, S: 14, 2008, s. 39-45.

Teze konu ceza hükümleri hakkında uygulanacak görünüşte içtima türü ise özel norm genel norm ilişkisi hakkında olacağı için diğer türden görünüşte içtima ilişkileri açıklanmayacaktır. Açıklanmayacak görünüşte içtima türleri hakkında detaylı bilgi için bkz. Kayıhan İçel, **Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri**, 42-48.

⁴⁶⁹ Kayıhan İçel, **Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri**, 40-41.

Esasında işaret edilen nokta, özel normun ayrıca düzenlenmesinin bir sonucu olarak sahip olması gereken farklılığı vurgulamaktadır. Nitekim iki ayrı ceza normu korudukları hukuki değerler bakımından birbiri ile kesişik fakat bir diğerini kapsamayacak derecede bağlantılı ise bu halde iki norm açısından özel-genel norm ilişkisinin varlığından bahsedilemeyecektir. Öyle ki normlar benzer hukuki menfaatleri, değerleri koruyor olsa da tamamen aynı amaçla ya da aynı amacın nitelikli haliyle düzenlenmiş değildir. Buna örnek olarak kamunun genel menfaatinin tüm suçlar için ortak olarak korunan bir değer olmasına karşın bu değeri koruyan tüm suçlar arasında özel-genel norm ilişkisinin kurulamayacağı verilebilir.

⁴⁷⁰ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s. 549.

Özel-genel norm ilişkisine örnekler ise; suçun temel ve nitelikli hali arasındaki ilişki⁴⁷¹, özgü ve genel suç arasındaki ilişki⁴⁷², özel ve genel kanun arasındaki ilişki⁴⁷³ başlıkları altında verilebilir⁴⁷⁴.

Muhasebe hilesini cezalandırır iki ceza hükmünün gerçekleştirilen tek bir davranış ile işlenmesi halinde görünüşte içtima hükümlerinin uygulanması ise fikri içtimanın söz konusu olmamasına bağlıdır. TCK'nın 5'inci maddesi ise genel ceza kanunu niteliğinde olan TCK'nın genel hükümlerinin özel ceza kanunları hakkında da uygulanacağını öngörmüştür (TCK, 5). Özel ceza kanunlarındaki ceza hükümlerine uygulanacağı öngörülmüş genel hükümlerden suçların içtimaı ise TCK'nın 42 ile 44'üncü maddeleri arasında görünüşte içtimanın türlerinden birisi olan bileşik suç (TCK, 42), aynı neviden fikri içtimanın da kapsamında düzenlendiği zincirleme suç⁴⁷⁵ (TCK, 43) ve farklı neviden fikri içtima⁴⁷⁶ (TCK, 44) düzenlenmiştir. Hâlbuki bileşik suç, açıklandığı üzere görünüşte içtimanın sadece bir türüdür.

TCK'da özel ceza yasalarına uygulanacak olan içtima (suçlarda birleşme) hükümlerinde ise özel-genel norm ilişkisinin açıkça düzenlenmemiş olması halinde belirli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Tez konusuyla ilgili incelenecek suçlar bakımından ortaya çıkabilecek en önemli sorun ise, tek bir fiil ile işlenen ve iki ayrı kanunda düzenlenen ve de özel-genel norm ilişkisi olan suçlardan özel norm niteliğinde olanın daha az cezayı öngörmesi halinde ortaya çıkacaktır. Bu durumda

⁴⁷¹ Hırsızlık suçunun TCK m. 141'de düzenlenen temel hali ile TCK m. 142 ve 144'te düzenlenen nitelikli halleri.

⁴⁷² Resmi belgede sahtecilik suçunun TCK m. 204/1'de düzenlenen genel hali ile TCK m. 204/2'de düzenlenen özgü suçu düzenler özel hali.

⁴⁷³ TCK m. 151'de düzenlenen mala zarar verme suçu ile 5816 sayılı Atatürk Aleyhine İşlenen Suçlar Hakkında Kanun'da "Atatürk'ü temsil eden heykel, büst ve abideleri yıkma" suçu (5816 Sayılı Kanun, 1/2).

⁴⁷⁴ Önder Ayhan, **Ceza Hukuku Dersleri**, Filiz Kitabevi, 1992, s. 452; Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s. 549.

⁴⁷⁵ YCGK, 6.7.2010 tarih, 2010/8-51 E., 2010/162 sayılı Kararı "765 sayılı TCY.nda, aynı nev'iden fikri içtima ile farklı nev'iden fikri içtima tek madde halinde ve Yasa'nın 79. maddesinde düzenlenmiş iken, 5237 sayılı TCY.nda bu iki hal birbirinden ayrılarak, aynı nev'iden fikri içtima, zincirleme suçun düzenlendiği 43. maddenin 2. fıkrasında, farklı nev'iden fikri içtima ise Yasa'nın 44. maddesinde düzenlenmiştir."

⁴⁷⁶ YCGK, 8.7.2008 tarih, 2008/1-99 E., 2008/185 sayılı Kararı "Bileşik suç (m. 42), zincirleme suç (m.43/1), aynı neviden fikri içtima (m. 43/2-3) ve farklı neviden fikri içtima (m. 44)".

TCK madde 5 gereği -her ne kadar özel-genel norm ilişkisinin varlığı sebebiyle görünüşte içtima olsa da- TCK'nın 44'üncü maddesinde düzenlenen fikri içtima kuralının uygulanması sorunu oluşabilecektir⁴⁷⁷.

Ancak bizim de katıldığımız görüş doğrultusunda ister aynı kanun isterse farklı kanunlar arasında özel-genel ceza normu ilişkisi bulunsun görünüşte içtima hükümleri gereği -daha az cezayı gerektirir olsa da- özel ceza normunun uygulanması gerekecektir⁴⁷⁸.

VUK'ta düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ile içtima ilişkisinde olan diğer suçlar ise temel olarak TCK, TTK, SerPK, BankK ve Sigortacılık Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ancak hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ile arasında görünüşte içtima ilişkisi bulunan ceza hükmü sadece TCK'da düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu olduğu için bu başlıkta TCK hükmü ile arasındaki içtima ilişkisi değerlendirilecektir.

4.3.3.2 Özellikli Haller

4.3.3.2.1 Vergi Usul Kanununda Yer Alan Diğer Suçlar

En geniş anlamıyla muhasebe hilesini cezalandırır normların bulunduğu VUK madde 359'daki suçlardan bir kısmı ise hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun örneklerini teşkil etmek bakımından özel olarak düzenlenmiş durumdadır.

Bahsedilen suçlar ise VUK 359'da düzenlenen; “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma”, “defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme⁴⁷⁹”, “defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar

⁴⁷⁷ Sözü edilen sorunun başka bir açıdan eleştirisi için ayrıca bkz. İçel, **Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu**, s. 36-37, 48-49.

⁴⁷⁸ Sözü edilen görüş için bkz. İçel, **Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri**, s. 48-49.

⁴⁷⁹ Örnek olarak muhasebe hilesinin *belli amaçlarla işletmelerin işlem, kayıt, belge ve raporlarında bilinçli şekilde tahrifler yapılması hali* olarak tanımlandığı verilebilir.(Mehmet Taştan, **a.g.e.**, s.31).

Kaçakçılık suçlarının sahtecilik suçları üst başlığında değerlendirilebileceğine yukarıda değinilmiştir. Bu kapsamda sahteciliğin tanımında “*gerçeğin tahrif edilerek olduğundan farklı gösterilmesi*”(Gökçen, **a.g.e.**, s. 116) şeklinde kullanılan tahrif etme davranışının kaçakçılık suçlarından olan tahrif etme suçuna konu davranış ile birebir uyuşması sonucunda tahrif etme suçunun da bir tür sahtecilik olduğu ve hatta sahteciliğin vergi hukukuna özgü düzenlenişi olan muhasebe hilesinin bir gerçekleşme şekli olduğu belirtilebilir.

koyma” suçlarıdır. Nitekim aldatıcı şekilde; bir kaydın gerçek olmayan bir kişi adına açılması, defterlerdeki “6” rakamının belli olmayacak şekilde “8” yapılması ve bir defter yaprağının hileli olanıyla değiştirilmesi muhasebe hilesinin örnekleri olarak düşünülebilir.

Bu sebeple de açıklanan suçlar ile hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu arasında; konularının ortaklığının mevcut olduğu fakat ortak konuların farklı kapsamlarda belirlenmesi (hatta örnekleri olması) sebebiyle özel-genel norm ilişkisi bulunmaktadır⁴⁸⁰.

4.3.3.2 Görünüşte İctima Kapsamında Özel Belgede Sahtecilik Suçu

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ile TCK madde 207’de⁴⁸¹ düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu gerçekleştirilen tek bir davranış ile işlenebilecek olsa da bizim katıldığımız görüşe göre⁴⁸² iki norm arasında özel-genel norm ilişkisi bulunduğu için fail sadece VUK hükmünden cezalandırılmalıdır.

İki norm arasında özel-genel norm ilişkisi bulunmasının sebebi ise; hilenin yapıldığı defterlerin TCK anlamında özel belge niteliğini haiz olması fakat VUK’un koruduğu hukuki değer TCK’nın koruduklarını kavrar şekilde daha geniş olmasıdır.

TCK’da “Kamu Güvenine Karşı Suçlar” bölümü altında düzenlenen suçun koruduğu menfaat kamunun güvenidir⁴⁸³. Hesap ve muhasebe hilesi ise hazine yararı ve beraberinde kamunun güvenini koruduğu gibi muhasebe sistemini tasarlaması sebebiyle ekonomik sistemin güvenilirliğini ve devamlılığını da korumaktadır.

⁴⁸⁰ Özel-genel norm ilişkisi kural olarak aynı bent içinde yer alan suç konu davranışlar içinde bulunamaz olsa da VUK m. 359’un -adeta- vergi hukukuna ait suç teşkil eden tüm hukuka aykırılıkları bir araya toplaması sebebiyle aynı bentte dahi olsa bu ilişkinin varlığı tespit edilebilir. Öyle ki failin cezalandırılmasının bent içinde yer alan seçimlik hareketlerden birisinin icra edilmesine bağlı olması ayrı seçimlik hareketler arasında kapsamları bakımından özel-genel norm ilişkisi kurulması ayrıdır.

⁴⁸¹ Ceza hükmü yasada “(1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır” ifadesiyle kaleme alınmıştır (TCK, 207).

⁴⁸² Gökçen, **a.g.e.**, s. 508.

⁴⁸³ Gökçen, **Özel Belgede Sahtecilik**, s. 210.

Bu noktada kısaca muhasebe defterlerinin özel belge sayılması sebebinin açıklanması gerekmektedir. Buna göre TCK’da tanımı -bilinçli olarak- yapılmayan⁴⁸⁴ “belge” terimi hakkında resmi belgede sahtecilik suçunun düzenlendiği 204’üncü maddenin gerekçesinde; belge teriminin dilimizdeki evrak karşılığında kullanıldığı ve yazılı kâğıt niteliğinde olmayan “şey”lerin ise ispat kuvveti ne olursa olsun belge niteliğini haiz olmayacağı düzenlenmiştir⁴⁸⁵. Doktrindeki tanımdan hareketle ceza hukukuna göre belge; “*belirli bir kişi tarafından sağlam bir zemine yazılmak suretiyle olayları nakleden ve hukuki değer taşıyan irade açıklaması*” olarak tanımlanabilir⁴⁸⁶ ki Yargıtay’a göre⁴⁸⁷ belge “...*hukuki sonuç doğurmaya veyahut bir durumu belli veya ispat etmeye yarayan yazı...*” şeklinde tanımlanmıştır.

Belgenin varlığından bahsedebilmek için öncelikle sağlam bir zemin olarak ifade ettiğimiz dayanıklı bir yüzeye yazılan yazının varlığı gereklidir. Bu noktada sadece bilinen anlamda kâğıtların suçun konusuna girmediğini diğer dayanıklı yüzeylerin de işlevsel olması halinde belge niteliğini oluşturabileceğini söyleyebiliriz⁴⁸⁸. Somut olarak elle tutulmasa da okunabilmesi ve kaydedildiği ortamın dayanıklı olması bakımından elektronik ortamların suçun konusuna girip girmediği hususu ise tartışmalıdır. Buna göre elektronik belgelerin; belgede sahtecilik suçlarının kapsamına girmediğine yönelik görüşler⁴⁸⁹ bulunduğu gibi, sahtecilik suçlarının kapsamına girdiğine yönelik görüşler de mevcuttur⁴⁹⁰. Konumuz

⁴⁸⁴ Kanun’un TBMM Adalet Komisyonu’nda görüşülmesi sırasında belgenin tanımlanması tartışması yapılmış ve belgenin tanımlanmasının uygulamayı gelecekte zor durumda bırakabileceği kaygısıyla belgenin tanımı yapılmamıştır. Zekeriya Yılmaz, **Gerekçe ve Tutanaklarla Yeni Türk Ceza Kanunu**, Seçkin Yayıncılık, 2004, Ankara, s. 1012.

⁴⁸⁵ Özgenç, **Gazi Şerhi**, s. 938.

⁴⁸⁶ Ahmet, Gökçen, **a.g.e.**, s. 47.

⁴⁸⁷ YCGK, 21.6.1968, 97/324; YCGK 4.4.1983, 6-13/155 (“Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge Ve Elektronik Belge”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:5, S:1, 2015, s. 148)

⁴⁸⁸ Ahmet, Gökçen, **a.g.e.**, s. 51-52.

⁴⁸⁹ Elektronik belgelerin suçun konusunu kanunda özel bir düzenlenme yapılmadığı için oluşturmayacağı hakkında bkz. İhsan Baştürk, Çetin Arslan, “Belgede Sahtecilik Suçunun Konusu Olarak Elektronik Ortamdaki Veriler”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:8 S:2 2013, s. 208. Sahtecilik suçlarının sahip oldukları nitelik gereği sadece somut varlığa sahip belgelerin bu suçun konusunu oluşturacağına dair bkz. Devrim, Güngör, **Resmi Belgelerde Sahtecilik Suçu**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2010, s. 50.

⁴⁹⁰ Elektronik imzalı belgelerin e-belgelere kıyasla daha iyi korunduğu ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nun 5’inci maddesinin “*Güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu*

bakımından ise TCK'da yer alır sahtecilik suçlarında olduğu gibi bir tartışmaya ihtiyaç bulunmamaktadır. Nitekim VUK mükerrer madde 242/1'e göre "*elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir*"⁴⁹¹.

Belgenin genel tanımı sonrası özel belge; resmi belge sayılmayan ancak belge niteliğini haiz olan her türlü kağıt olarak tanımlanabilir⁴⁹². Resmi belge ise; kamu görevlisinin, görevi sebebiyle düzenlediği belge niteliğini haiz kağıt şeklinde tanımlanabilir⁴⁹³.

Bu noktada belgenin TCK'da tanımlanmamış olmasının hukukun bir bütün olması sebebiyle VUK'tan hareketle tanımlanabileceği düşünülebilecek olsa da kanaatimizce; 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda (HMK, 199) ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nda (BEHK, 3/1-d) da yapılan belge tanımlarının bulunması VUK'taki tanımlamanın eşsiz olmadığını gösterdiği gibi, TCK'nın yapılışı sırasında kasıtlı olarak uygulamayı daraltmamak adına belgenin tanımlanmadığı da göz önüne alındığında bahsi geçen düşüncenin dayanağı kalmamaktadır.

O halde resmi belge niteliğinde olmayan ve kime ait olduğu bilinen bir irade açıklamasının yazılı olarak dayanıklı bir yüzeye yapıldığı her türlü yazılı kaydın özel belge niteliğinde olduğu ifade edilebilir ki hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun konusu bu sebeple özel belgelerdir^{494 495}.

doğurur." Hükmü gereği elektronik belgelerin de sahtecilik suçu anlamında belge niteliği taşımadığı yorumunun cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olmadığı hakkında bkz. Gözel, **a.g.e.**, s. 189-197; Nurullah Tekin, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçunda Bazı Özel Durumlar", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:5, S:19, 2014, s. 935.

⁴⁹¹ VUK anlamında elektronik belgenin yine VUK'ta tanımlanan belge kavramıyla aynı hükümde olması sebebiyle sahtecilik suçlarındaki tartışma bu kadarıyla sınırlı tutulmuştur.

⁴⁹² Devrim, Güngör, **a.g.e.**, s. 62

⁴⁹³ Devrim, Güngör, **a.g.e.**, s. 55.

⁴⁹⁴ Bir detay olarak hesap ve muhasebe hilesi suçunun konusuna girmeyen finansal (mali) raporların da özel belge sayılması gerekmektedir. Hatta yine hesap ve muhasebe hilesinin konusuna girmeyen idareye sunulan vergi beyannameleri, bildirimler ve ekleri de özel belge niteliğini haizdir zira bu kağıtlar da dayanıklı yüzeye yapılmış yazılı irade açıklamasından mütevellit olmaları sebebiyle belge niteliğindedir.

4.3.3.2.3 Fikri İçtimanın Uygulanacağı Haller

Gerçekleştirilen tek bir hareketle birden çok suçun işlendiği hallerde ihlâl edilen ceza normları arasında görünüşte içtima ilişkisi bulunmadığı hallerde “*ne bis in idem ilkesi*” gereği fail en ağır ceza içeren normun cezasına çarptırılır (TCK, 44).

Türk hukukunun konu bakımından iç içe geçen düzenlemeleri gereği yapılacak muhasebe hilesi sonucunda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ile muhasebe hilesini cezalandırır diğer (TTK, SerPK, BankK ve Sigortacılık Kanunu’ndaki) suçların aynı anda işlenebilmesi mümkündür. Böyle bir halin varlığı halinde ise normlar arasında özellik-genellik ilişkisinin varlığına bakılmalı, böyle bir ilişki yok ise bu halde en ağır cezayı içeren normun cezası ile fail cezalandırılmalıdır. Nitekim hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ile arasında özel-genel norm ilişkisi olan suç sadece özel belgede sahtecilik suçu olduğu için belirtilen diğer kanunlardaki muhasebe hilesini cezalandırır normların fikri içtima kurallarına göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda ilk olarak, incelenecek kanunlara kıyasla genel kanun niteliğinde olan TTK’da yer alan hüküm incelenecektir.

⁴⁹⁵ Bir başka detay olarak özel belgede sahtecilik suçunun konusunun; hem hesap ve muhasebe hilesi yapma suçundan hem de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarından daha geniş kapsamlı düzenlendiği belirtilmelidir. Sahtecilik suçlarının özel görünüş şekilleri olarak VUK’ta yer alan ve açıklanan suçlar ise genel suç olarak ifade edilebilecek özel belgede sahtecilik suçuna kıyasla özel bir suç niteliğinde olup suça konu hareketler bakımından da daha dar bir alanı kapsamaktadır (Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 376).

Aynı yönde bir alış faturasının sahte olarak düzenlenmesi halinde bu sefer hesap ve muhasebe hilesi suçundan bahsedilemeyecek olup diğer iki suç tipinin işlenmiş olabileceğinden bahsedilebilecektir. Bu sebeple de özel belgenin sahte olarak düzenlenmesi hareketinin konu bakımından Vergi Usul Kanunu’nda yer alan sahte belge düzenlemek ve hesap ve muhasebe hilesi yapmak suçlarını kapsar şekilde kaleme alındığı ifade edilebilir.

Sonuç olarak; suçu gerçekleştirir hareketler incelendiğinde VUK’taki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ismiyle terimleştirilebilecek suçların toplamı olarak düzenlenen bir suç tipinin varlığından bahsedilebilir. Ancak özel belgede sahtecilik suçunun konusu olan belgenin VUK’a göre belge kavramından farklı olması sebebiyle -özel belgede sahtecilik suçunun- hesap ve muhasebe hilesi suçunu da kapsamına aldığı da önemli bir noktadır.

4.3.3.2.3.1 TTK'daki Ticari Defterlere Kasıtlı Olarak Gerçeğe Aykırı

Kayıt Yapma Suçu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) “Suçlar ve Cezalar” Başlıklı 562’nci maddesinin 8’inci fıkrasına göre ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapmanın 1 ila 3 yıl arası hapis cezası ile cezalandırılacağı düzenlenmiştir⁴⁹⁶.

VUK hükmü ve bahsi geçen TTK hükmünün gerçekleştirilen tek bir davranışla (muhasabe hilesi ile) işlenmesi halinde iki suç arasında korunan hukuki değerlerin ayrık olması sebebiyle özel-genel norm ilişkisi bulunmadığı için fikri içtima kuralları gereği (TCK, 44) fail daha ağır ceza öngören VUK hükmünün cezasına çarptırılacaktır.

İlgili ceza normlarının korudukları hukuki değerler incelenecek olursa ilkin TTK’nın düzenleniş amacına değinilmelidir. Buna göre düzenleniş amacı gereği TTK; özel hukuk kişilerinin ticari ilişkilerini, ortakların ve işletmelerle ticari ilişkiye giren diğer işletmeleri ve tacirler ile ortakların menfaatlerini koruma amacındadır. Bahsedilen amacı gerçekleştirmeye yönelik TTK’nın ceza hükümlerinin de -esas olarak- amacıyla bağlantılı menfaatleri koruması beklenir. Korunan bu menfaatler ise bir bütün halinde toplumun menfaati olan özel ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan toplulukların ekonomik ve ticari menfaatleridir⁴⁹⁷. VUK ise yukarıda açıklandığı üzere temelde vergi alacağını, hazine menfaatini korumaktadır⁴⁹⁸.

⁴⁹⁶ Ceza hükmü yasada “(8) 549 uncu maddede belirtilen belgeleri sahte olarak düzenleyenler ile ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır” ifadesiyle kaleme alınmıştır (TTK, 562/8).

⁴⁹⁷ Bu menfaatler alacaklılar ile üçüncü kişiler arasındaki ticari ilişkiler olabileceği gibi (Ateşgaoğlu, **Kâr Payı Dağıtımı**, s. 48) şirket ortaklarının da menfaatleri de olabilmektedir.

Bu yönde örnek olarak verilebilecek bir başka menfaat ise; haksız rekabetin engellenmesi suretiyle “bütün katılanların menfaatine, dürüst ve bozulmamış rekabetin sağlanması” verilebilir (TTK, 54/1). Ayrıca TTK’nın haksız rekabeti korumadaki amacı için bkz. Şirin Güven, “6102 Sayılı TTK’nun Haksız Rekabete Dair Düzenlemelerinin Amacı ve Koruduğu Menfaatler Çerçevesinde Dürüst ve Bozulmamış Rekabet Kavramı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C:18, S:2, s. 175 - 188.

⁴⁹⁸ Taştan, **a.g.e.**, s.6.

İki suçun konusu hakkında değerlendirme yapılması gerekirse TTK'daki suça konu ticari defterlerin açıklanması gerekir ki ilgili suçun kapsamı ticari defterlere yapılan kayıtlarla sınırlı tutulmuştur⁴⁹⁹.

Suç hakkında incelenen unsurların ötesinde suçun faili, hareket unsuru (sadece icrai hareketlerle işlenebileceği), neticesi ve manevi unsuru hakkında, VUK hükmü için yapılmış tespitlerin aynen geçerli olduğunu tekrar etmek isteriz.

Sonuç olarak iki ceza normunun ortak bir davranışla⁵⁰⁰ ihlâl edilmesi halinde fikri içtima kuralları gereği VUK hükmü uygulanacaktır.

4.3.3.2.3.2 SerPK'da Yer Alan Yasal Defterlerde, Muhasebe Kayıtlarında ve Finansal Tablo ve Raporlarda Usulsüzlük Yapma Suçu

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SerPK) "*İdari Para Cezası Gerektiren Fiiller ve Sermaye Piyasası Suçları*" başlıklı 6'ncı kısmının "*Sermaye Piyasası Suçları*" başlıklı 2'nci bölümünde düzenlenmiş "*Yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük*" başlıklı 112'nci

⁴⁹⁹ TTK'nın 64'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası tacirin tasdik ettireceği defterleri sıralamıştır. Bunlar; günlük defter, büyük defter, envanter defteri ve aynı maddenin 4'üncü fıkrasında sayılan "Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin -doğrudan- muhasebesiyle ilgili olmayan" defterlerdir (TTK, 64/2).

Maddenin 4'üncü fıkrasına göre pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri işletmenin muhasebesiyle ilgili olmasa da ticari defterdir. O halde 562'inci madde hükmündeki "ticari defter" teriminden işletmenin muhasebesiyle ilgili olan defterler ile birlikte şirket muhasebesiyle -doğrudan- ilgili olmayan diğer yönetim defterleri de anlaşılmalıdır (TTK, 64/3). Ancak çalışma konusu gereği işletme muhasebesiyle ilgili olmayan ticari defterlere yapılacak kayıtlar 562'nci madde kapsamında olsa dahi çalışma kapsamının dışında olması nedeniyle bu defterler çalışma boyunca incelenmeyecek olup diğer ticari defterlere yoğunlaşacaktır.

İşletme muhasebesiyle ilişkili ticari defterler esas olarak Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu 3 temel defter olarak düzenlenmiştir ki Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının son cümlesinde ise ticari defterlerin tutuluş esaslarının da Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılacak müşterek tebliğlerle düzenleneceği belirtilmiştir. Buradan da Ticaret Kanunu'ndaki muhasebe yükümlülüklerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerini etkin kılacak şekilde düzenlendiği görülebilmektedir. Bu sebeple de günlük defter, büyük defter ve envanter defterinin tanımı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine başvurmak gerekmektedir.

⁵⁰⁰ TTK hükmüne göre ticari defterler suçun konusu olup, VUK ile ayrıştığı nokta bu ticari defterlerden işletme muhasebesi ile ilgili olmayan yönetim kurulu karar defteri, pay defteri gibi defterlerde muhasebe hilesi yapılması olacaktır. Bu halde ise VUK hükmü ihlâl edilmediğinden sadece TTK hükmüne göre fail cezalandırılacaktır (TTK, 64/3).

maddesinde VUK anlamında hesap ve muhasebe hilesini dahi teşkil edebilecek pek çok hileli davranış özel olarak ayrı bentler halinde kaleme alınmıştır⁵⁰¹.

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ile SerPK madde 112’de düzenlenmiş muhasebe hilesinin çeşitli türlerini cezalandırır suç hükmünün korudukları hukuki değerlerin birbirlerinden ayrışmaları sebebiyle; suçların arasında özel-genel norm ilişkisi bulunmadığından, gerçekleştirilen tek bir davranış ile iki normun birden ihlâl edilmesi halinde fikri içtima kuralları gereği VUK hükmünün uygulanması gerekecektir⁵⁰². Nitekim SerPK hükmü muhasebe düzenini bulunduğu Kanun’un amacı doğrultusunda (SerPK, 1); sermaye piyasalarının işlevselliğinin sağlanması ile yatırımcıların hak ve menfaatlerinin temin edilmesi hukuki değerlerini korumaktadır⁵⁰³. Öyle ki sermaye piyasaları gerçeği gösterir şekilde şeffaf bir şekilde işlediği sürece hem sermaye piyasalarının işlevselliği sağlanacak hem de yatırımcılar güvenilir verilere göre yatırım kararı alacaktır⁵⁰⁴.

⁵⁰¹ Maddenin ilgili kısımları aynen aşağıdaki gibidir.

Yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük

MADDE 112 – (1) Kasıtlı olarak;

a) Kanunen tutmakla yükümlü oldukları defter ve kayıtları usulüne uygun tutmayanlar,
b) Saklamakla yükümlü oldukları defter ve belgeleri kanuni süresince saklamayanlar,
altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar.

(2) Kasıtlı olarak;

a) Finansal tablo ve raporları gerçeği yansıtmayan şekilde düzenleyenler,
b) Gerçeğe aykırı hesap açanlar,
c) Kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar,
ç) Yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleyenler ile
düzenlenmesini sağlayan ihraççıların sorumlu yönetim kurulu üyeleri veya sorumlu yöneticileri,
5237 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre cezalandırılır. Ancak, özel belgede sahtecilik
suçundan dolayı cezaya hükmedebilmek için, sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranmaz.

⁵⁰² Benzer yönde bkz. Aras, **a.g.e.**, s. 97.

⁵⁰³ Dursun’a göre sermaye piyasası suçları; “piyasanın işlevselliği ve yatırımcının korunması şeklindeki hukuksal değerleri ihlâl eden, karşılığında öngörülen yaptırım bakımından ise söz konusu değerleri koruyan suçlardır” (Selman Dursun, “Sermaye Piyasasında Gerçeğe Aykırılıktan Doğan Suçlar”, Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2009, s. 90).

⁵⁰⁴ Dursun, **a.g.e.**, s. 56.

Bu noktada suçun işlenmesi halinde cezalandırmanın TCK'ya göre yapılacağı hakkındaki hükmün belirlilik ilkesine aykırı olduğun düşünülebilecektir⁵⁰⁵

Bir başka husus ise muhasebe hilesini cezalandırır SerPK hükmünün VUK hükmüne kıyasla daha detaylı düzenlenmiş olmasıdır. Buna göre SerPK hükmünde finansal raporlar ile bağımsız denetim ve değerlendirme raporlarında yapılacak - muhasebe hilesi olarak değerlendirilebilecek- hileler de cezalandırılarak suçun konusu daha geniş düzenlenmiştir. Nitekim VUK hükmünde suçun konusuna bu raporlar dâhil edilmemiştir⁵⁰⁶.

⁵⁰⁵ Diğer suçlara geçmeden evvel SerPK'da düzenlenen ilgili hükmün kanunilik ilkesinin alt görünüm şekli olan belirlilik ilkesine göre ayrıca değerlendirmek gerekmektedir. Buna göre ilgili ceza maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan "5237 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre cezalandırılır" ifadesinin suç ve cezaların belirli olması ilkesi bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir. Öyle ki suçta ve cezada kanunilik ilkesi her daim ceza hukukunun güvence işlevini yerine getirmesinde yeterli olamamaktadır. Bu sebeple hangi davranışın suç oluşturduğunun kanuna göre açıkça tanımlanması ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Hatta öyle ki suça konu davranışı düzenleyen kanun metinlerinin hangi davranışı suç olarak belirlediğinin herkes tarafından anlaşılacak açıklıkta kaleme alınması gerekmektedir. Nitekim bu husus TCK'nın 2'nci maddesinde "Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez" ifadesiyle özel olarak belirtilmiştir (İzzet Özgenç, a.g.e., s. 132; Kayıhan İçel, Süheyl Donay, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, Genel Kısım**, 1. Kitap, 3. Bası, 1999, İstanbul, s. 54, 73, 83; Faruk Erem, Ahmet Danışman, Mehmet Emin Artuk, **Türk Ceza Hukuku : Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, 14. Bası, 1997, Ankara, s. 95, 99.

Bu kapsamda belirlilik ilkesi uyarınca hem suça konu hareket hem de suçun karşılığında öngörülen cezanın kanunlarla düzenlenmiş olmasının yanında açıkça belirli olması da gerekmektedir (Ezgi Aygün Eşitli, "Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S:104, 2013, s. 234). Bu bakımdan belirlenen cezaya çarptırılmanın konusu olan davranışın sadece belirli bir kanuna yollama yapılarak belirlenmesi sözü geçen ilkeye aykırılık oluşturacaktır. Buna göre SerPK'daki kanun maddesi gibi, hareketin kanunda belirtildiği fakat hareketin gerçekleştirilmesi halinde failin cezalandırmasının bir başka kanuna göre yapılacağının düzenlenmesi suç ve cezaların belirliliği ilkesine göre değerlendirilmelidir.

SerPK'daki düzenlemede ise hem suça konu hareket hem de verilecek ceza miktarı kanunlarca belirlenmiş olsa da failin bir başka kanundaki ilgili hükümlerin uygulanmasıyla cezalandırılacağı düzenlenmiştir. İlgili düzenlemelerin ise TCK'nın hangi düzenlemeleri olacağı hakkında doğrudan belirleme yapılmamıştır. Bu sebeple her ne kadar SerPK'da düzenlenen suçun hangi kanun hükümlerine göre cezalandırılacağı belirli olsa ve Mülga 2499 sayılı Kanun'daki düzenlemenin değerlendirilmesi sonucunda yorum yoluyla bu hükümlerin "özel belgede sahtecilik suçu" hükümleri olduğu çıkarılabilse de sözü geçen SerPK hükmünün tam anlamıyla belirlilik ilkesine uygun bir düzenlemeye sahip olmadığı açıktır.

⁵⁰⁶ Bu sebeple de finansal raporlar ile bağımsız denetim ve değerlendirme raporlarında yapılacak muhasebe hilelerinin hesap ve muhasebe suçu kapsamına girmeyecek, öte yandan özel olarak düzenlenmesi sebebiyle Sermaye Piyasası Kanunu'na göre suç olacaktır (SerPK, 112/2-a,ç).

SerPK'nın muhasebe hilelerini cezalandırma politikası açısından önemli bir başka detay ise Sermaye Piyasası Kanunu'nda muhasebe hilesini yaptırıma bağlayan hükümler Vergi Usul Kanunu'na göre; suça konu hareketlerin daha geniş bir alanda ve muhasebe düzenini sağlamaya yönelik yaptırımların bir kısmının ise daha caydırıcı şekilde kabahat yerine suç olarak düzenlenmesi sebebiyle cezalandırma bakımından farklılık arz etmesidir.

Suç hakkında incelenen unsurların ötesinde suçun faili, hareket unsuru (sadece icrai hareketlerle işlenebileceği), neticesi ve manevi unsuru hakkında, VUK hükmü için yapılmış tespitlerin aynen geçerli olduğunu tekrar etmek isteriz.

4.3.3.2.3 BankK’da Düzenlenen İşlemlerin Kayıt Dışı Bırakılması ve Gerçeğe Aykırı Muhasebeleştirme Suçu

BankK’nın “İşlemlerin kayıt dışı bırakılması ve gerçeğe aykırı muhasebeleştirme” başlıklı 156’ncı maddesinde düzenlenen suç⁵⁰⁷ ile VUK hükmünün gerçekleştirilen tek bir davranış ile birlikte işlenmesi halinde ilgili suçlar arasında görünüşte içtima hükümleri uygulanamayacağı için fikri içtima hükümleri gereği fail VUK hükmünden cezalandırılacaktır. Görünüşte içtima hükümlerinin uygulama alanı bulmaması ise; her iki kanunun koruduğu değerlerin farklılığı ve bunun da etkisiyle, muhasebe düzenini bulunduğu kanunun koruduğu hukuki değer ve gerçekleştirmek istediği amaçlar doğrultusunda koruyan ceza normlarının arasında özellik-genellik ilişkisinin bulunmayışıdır. Nitekim VUK ve BankK’daki ilgili suçların korudukları hukuki değerler kamu düzenini korumak noktasında ortak olsa da bir yanda hazine menfaatinin korunması⁵⁰⁸ diğer yanda “finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanması ile kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışması hedeflenerek, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunması amaçlanmaktadır (BankK, 1).

BankK’da düzenlenen suçun bir başka önemli unsuru ise VUK’tan ve muhasebe hilesini cezalandırır diğer özel kanunlardan farklı olarak suçun ihmali davranışla da işlenebiliyor olmasıdır⁵⁰⁹.

⁵⁰⁷ Ceza hükmü yasada “Bu Kanun kapsamındaki kuruluşların işlemlerinin kayıt dışı bırakılmasından, gerçek mahiyetlerine uygun düşmeyen bir şekilde muhasebeleştirilmesinden, kanunî ve yardımcı defter ve kayıtları, şubeleri, yurt içi ve yurt dışındaki muhabirleri ile hesap mutabakatı sağlanmadan yıl sonu bilançolarını kapatmalarından dolayı, bunları ve bunların düzenlenmesine esas olan her türlü belgeleri imza edenler bir yıldan üç yıla kadar hapis ve binbeşyüz günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılır. Gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğini bildiği halde bu belgeleri onaylayan bağımsız denetim kuruluşu görevlileri de aynı şekilde cezalandırılır.” ifadesiyle kaleme alınmıştır (BankK, 156).

⁵⁰⁸ Donay, a.g.e., s. 12

⁵⁰⁹ Bkz. madde metnindeki “...işlemlerinin kayıt dışı bırakılmasından...” ifadesi.

Bu noktada görüşümüze gelecek bir itiraz ise işlemleri kayıt dışı bırakma hareketinin maddede muhasebe hilesini tanımlamadığı, maddedeki suçu oluşturur 3 ayrı hareketten birisi olarak

Benzer şekilde BankK'daki suçun konusu da hesap ve muhasebe hilesi suçuna kıyasla daha geniş olarak -kapsayıcı şekilde- düzenlenmiştir. Buna göre BankK'ya göre sadece muhasebe defterleri değil yapılacak muhasebe kaydına esas olarak düzenlenen belgeler de suçun konusu kapsamındadır. Bu bakımdan da muhasebe hilesini cezalandıran BankK düzenlemesi VUK'taki düzenlemeden ileri bir noktadadır⁵¹⁰.

Suç hakkında incelenen unsurların ötesinde suçun faili, neticesi ve manevi unsuru hakkında, VUK hükmü için yapılmış tespitlerin aynen geçerli olduğunu tekrar etmek isteriz.

4.3.3.2.3.4 Sigortacılık Kanunu'nda Düzenlenen Mali Tabloları Gerçeğe Aykırı Düzenleme, Tasdik Etme ve Usulüne Uygun Olmayan Şekilde Karşılık Ayırma Suçu

Sigortacılık Kanunu'nun "Adlî cezalar" başlıklı 35'inci maddesinde 27 fıkra halinde düzenlenen suçlardan 11'inci ve 16'ncı fıkralarda kaleme alınmış suçlar muhasebe hilesi ile ilgili düzenlenmiştir⁵¹¹.

düzenlendiği noktasında olabilir. Fakat bu itirazın da bir eksiği vardır ki o da maddede sayılan suça vücut verir hareketler; işlemlerin kayıt dışı bırakılması, işlemlerin gerçek mahiyetine uygun düşmeyen (gerçeğe aykırı) şekilde muhasebeleştirilmesi, kanunî ve yardımcı defter ve kayıtları, şubeleri, yurt içi ve yurt dışındaki muhabetleri ile hesap mutabakatı sağlanmadan yılsonu bilançolarının kapatılması olarak sunulmuş olup hiç birinde muhasebe hilesi terimi kullanılmadığı aksine muhasebe hilesinin özel görünüş şekillerinin seçimlik hareketler şeklinde sunulması adeta muhasebe hilesi suçunun tanımlanmış olmasıdır. Nitekim bize göre muhasebe hilesi Kanun'da tanımlansın ya da tanımlanmasın soyut olarak tanımlı yapılabilecek bir hukuka aykırılıktır ancak cezalandırılabilmesi ancak kanunda belirli bir hareketin gerçekleştirilmesinin yasaklanmasına bağlıdır ki bu da suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin bir sonucudur (Anayasa, 38/3)

⁵¹⁰ Öte yandan bu belgelerin VUK anlamında madde 359'daki diğer suçların konusuna girdiğinin de hatırlatmak isteriz. Bu sebeple esasında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin defterlere kaydedilmesinin de -BankK terminolojisi- gerçeğe aykırı muhasebeleştirmeyi teşkil ettiğini ki bu gerçeğe aykırılığın suçun unsuru olması halinde aldatıcı nitelikte olması gerektiği için tam bir muhasebe hilesine dönüştüğünü belirtmek gerekir.

⁵¹¹ Ceza hükümleri yasada "Gerçeğe aykırı malî tablo düzenleyenler ile bunları tasdik eden sigorta şirketi ve reasürans şirketi denetçileri adlı para cezası ile cezalandırılır. Ancak adli para cezası, gerçeğe aykırılık tutarının yüzde birinden az olamaz." ve "Bu Kanunun 16 ncı maddesinin birinci fıkrasına aykırı olarak yeteri kadar karşılık ayırmayanlar ile iki ilâ yedinci fıkralarına aykırı olarak teknik karşılık ayıranlar ve sekizinci fıkrasına aykırı olarak reasürör payını belirleyenler; 17 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına aykırı olarak teminat, dördüncü fıkrasına aykırı olarak minimum garanti fonu tesis edenler ile beşinci fıkra uyarınca teminatlardan ödeme yapmayanlar adli para cezası ile cezalandırılır. (Değişik son cümle: 13/6/2012-6327/64 md.) Ancak, adli para cezasının miktarı, yerine getirilmeyen yükümlülüğün veya yükümlülük eksik

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ile Sigortacılık Kanunu madde 35'te düzenlenen muhasebe hilesini cezalandırır normlar arasında (da aynı VUK ile TTK, SerPK, BankK arasındaki normlarda olduğu gibi -normların koruduğu hukuki değerler itibarıyla ayrışık olduğundan-) özel-genel norm ilişkisi bulunmaması sebebiyle ancak fikri içtima hükümleri uygulanabilecektir. Buradaki ayrışmaktan kasıt ise yukarıda detaylarıyla açıklandığı üzere özel normun koruduğu hukuki değerlerin, genel normun koruduğu hukuki değerleri çevrelemesi şartının karşılanmamasıdır. Bir başka deyişle özel norm olmanın şartı, genel normun koruduğu hukuki değerlerin tamamını koruyan özel normun bu hukuki değerlerin ötesinde başka hukuki değerleri de korumasıdır⁵¹². Nitekim Sigortacılık Kanunu'nda düzenlenen norm, muhasebe düzenini “*ülkemiz sigortacılığının geliştirilmesini sağlamak, sigorta sözleşmesinde yer alan kişilerin hak ve menfaatlerini korumak ve sigortacılık sektörünün güvenli ve istikrarlı bir ortamda etkin bir şekilde çalışmasını temin etmek*” amacıyla muhasebe hilesini cezalandırmaktadır (Sigortacılık Kanunu, 1).

Suç hakkında incelenen unsurların ötesinde suçun faili, hareket unsuru (sadece icrai hareketlerle işlenebileceği)⁵¹³, neticesi ve manevi unsuru hakkında, VUK hükmü için yapılmış tespitlerin aynen geçerli olduğunu tekrar etmek isteriz.

4.3.3.2.4 Görünüşte ve Fikri içtima Uygulanacak Ceza Hükümlerinin Değerlendirilmesi

İlk olarak özel belgede sahtecilik suçu ile suçların içtimaı başlığında açıklanan tüm suçlar arasında özel-norm genel norm ilişkisinin varlığından bahsetmek gerekmektedir. Nitekim gerek 2499 sayılı (Mülga) Sermaye Piyasası

olarak yerine getirilmiş ise eksik kalan miktarın yüzde ikisinden az, yüzde onikisinden fazla olamaz.” ifadesiyle kaleme alınmıştır (Sigortacılık Kanunu, 35/11,16).

⁵¹² Ceza normları arası özellik-genellik ilişkisinin varlığı şartları İçel tarafından “...Normlardan birinin diğerlerinin unsur ve özelliklerinin yanı sıra bazı ayrı özelliklere de sahip olması nedeniyle, gerçekte sadece o norm uygulanabilmekte, yani ortada tek suç bulunmaktadır...” cümlesiyle ifade edilmiştir. İçel, **Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri**, s. 39.

⁵¹³ Bu noktada suçun tek bir halde ihmali bir davranışla işlenebilmesi ihtimalinin varlığına değinilmelidir. Buna göre suça konu “yeteri kadar karşılık ayrılmaması” seçimlik hareketinin (Sigortacılık Kanunu, 35/16) ayrılması gereken karşılığın yapılacak kayıtlı olması gerekenden az ayrılması (icrai davranışı) ile gerçekleşebileceği gibi ayrılması gereken karşılığın hiç ayrılmaması (ihmali davranışı) ile de gerçekleşebilir.

Kanunu'nun muhasebe hilesi ile ilgili 49/B-2'inci maddesinin son cümlesi⁵¹⁴ gerekse 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 112/2'nci maddesinin son cümlesi⁵¹⁵ muhasebe hilesinin kapsamındaki suça konu hareketler ile özel belgede sahtecilik suçunun konusu arasındaki bağlantıyı göstermektedir. Hatta öyle ki bugün kaçakçılık suçları içinde VUK'ta yer alan hesap ve muhasebe hilesi suçu, TTK⁵¹⁶, SerPK, BankK ve Sigortacılık Kanunu'nun ilgili hükümleri ilga edilmiş olsa dahi yapılacak birçok muhasebe hilesi yine de TCK'da düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunu oluşturacaktır. Bu sebeple VUK, TTK, SerPK ve BankK'nın ilgili hükmü gibi TCK madde 207'de düzenlenen özel belgede sahtecilik suçuna göre özel norm niteliğinde olması sebebiyle ilgili hükümlerle özel belgede sahtecilik suçunun gerçekleştirilen tek bir davranış ile işlenmesi halinde görünüşte içtima hükümleri uygulanacağı ifade edilebilir⁵¹⁷.

⁵¹⁴ Bahsedilen cümle Kanun'da aynen şu şekilde geçmekteydi “Gerçeğe aykırı defter ve kayıt tutan, hesap açan veya bunlarda her türlü muhasebe hilesi yapan ya da gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayanlar, Türk Ceza Kanununun belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır”.

⁵¹⁵ Bahsedilen cümle Kanun'da aynen bu şekilde kaleme alınmıştır “5237 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre cezalandırılır. Ancak, özel belgede sahtecilik suçundan dolayı cezaya hükmedebilmek için, sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranmaz.”.

⁵¹⁶ TTK'da düzenlenmiş ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapma suçunun koruduğu menfaat özel belgede sahtecilik suçuna göre daha sınırlı bir menfaat grubunu ve dar kapsamlı bir mağdur grubunu işaret ettiği düşünülebilse de ilgili suçun koruduğu menfaat kamunun güveni, (geniş anlamda) mağduru ise toplumu oluşturan herkes, toplumun tamamıdır (Rahime Erbaş, “Kamu Görevlisi Olmayan Sağlık Mesleği Mensuplarının Gerçeğe Aykırı Belge Düzenlemesi Suçu (Tck Md. 210/2)”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 71, S. 1, 2013, s. 342). Nitekim TTK'ya tabi olarak faaliyet gösteren tacirler toplumdan pek çok kişi ile ekonomik bağ kurmuş durumdadır. Bu tacirlerin ise ekonomik durumlarını gösterir ticari defterleri ve mali tabloları toplumdan ilgili kişiler tarafından edinilebilmekte hatta tacir belirli koşullarda mali tablolarını internet sitesinde dahi yayınlamaktadır. Bu durum ise ekonomik durumunun şeffaflığını tehlikeye düşüreceğinden kamunun (toplumun) menfaati olması sebebiyle suçun mağduru aynı zamanda toplumun tamamıdır, toplumdaki her bir bireydir (Rezzan İtişgen, “Türk Ticaret Kanununda Düzenlenen Gerçek Dışı veya Yanıltıcı Açıklamada Bulunma Suçu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S:122, 2016, s. 360).

⁵¹⁷ Bize göre bunun temel sebebi ise, vergi düzeninin muhasebe sistemi üzerine kurulması, muhasebe sisteminin düzenliliğinin ise belirli belgelere düzenli kayıtlar yapılmasını ve ilgili kayıtlardan çıkarılan verilerden oluşan yeni belgeler oluşturulması, bu belgelerin ise TCK anlamında özel belgede sahtecilik suçunun konusu olan özel belgeyi, VUK anlamında ise hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun konusu olan defterleri teşkil etmesidir. Bir tür muhasebe hilesi olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçlarının belgede sahtecilik suçlarına göre özel norm niteliğinde olduğuna dair (benzer yönde) bkz. Bayar, **a.g.e.**, s. 41; Yunus Şengöz, “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçunun Suç Tarihi, Dava Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:233, 2008, s. 121-122.

İkinci olarak, bilanço kârının veya zararının arttırılması için bilançonun iyileştirilmesi veya kötüleştirilmesi vasıtasıyla yapılan bilanço maskelemelerinin VUK kapsamında suçu teşkil etmediği için yapılan bu türden bir muhasebe hilesinde içtima kurallarının VUK hükmü olmaksızın uygulanması gerekeceğine değinilmelidir. Buna göre fail, hilenin yapıldığı işletmenin tabi olduğu kanuna göre ya SerPK, BankK, Sigortacılık Kanunu hükümlerine göre ya genel kanun olan TTK'ya göre ya da yapılan hile bu kanunların kapsamına girmemekte ise genel ceza kanunu olan TCK'ya göre cezalandırılacaktır.

Üçüncü olarak açıklanan suçların -VUK dâhil- hiç birinde muhasebe hilesinin tanımlanmadığını ifade etmek gerekir. Aslında burada bir noktada TCK'da belgenin tanımlanmayarak bilinçli olarak susulması gibi muhasebe hilesinin de bilinçli olarak tanımlanmamış olabileceği de düşünülebilecektir⁵¹⁸.

Bu konuda bizim görüşümüz ise suçun VUK hükmünde en azından tez boyunca değinilen temel unsurları itibarıyla bir tanımının yapılabileceği yönündedir⁵¹⁹.

Bu noktada bir başka değerlendirme ise tarihi gelişim içinde Vergi Usul Kanunu'nun -süreç içinde çokça değişmiş olsa da ilk kabul edildiği dönemki düzenlemesine benzer şekilde- basitçe muhasebe hilesini düzenlemesi karşısında Türk Ticaret Kanunu'nun, gelişen sermaye piyasasının da etkisiyle Sermaye Piyasası Kanunu'nun, Bankacılık Kanunu'nun, Sigortacılık Kanunu ve de bir kanun olmasa bile bahsi geçen kanunların uyulmasını öngördüğü muhasebe sistemine uyumun denetlendiği bağımsız denetimlerde uyulması gereken BDS'lerin⁵²⁰ çok hızlı şekilde

⁵¹⁸ Bu yönde suçun değişken ve teknolojiyen yararlanılarak yaratılabilecek çeşitleri sebebiyle dinamik yapısını gerekçe gösteren bir görüş için bkz. Bayraklı, **a.g.e.**, s. 243; Acar, **a.g.e.**, s. 15, Yüksel, **a.g.e.**, s. 288; Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 270; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 325; Çavuş, **a.g.e.**, s. 96-97.

⁵¹⁹ Suçun; tanımının yapılabileceği hakkında bkz. Aras, **a.g.e.**, s. 150-152; Şeker, **a.g.e.**, s. 108. Şeker'in düşüncesine ilk planda katılmakla birlikte kanunda yapılan tanımın genel tebliğ ile çizilmesinin ceza hukukuna aykırı sonuçlar doğuracağı için ancak adaleti gözetir yargı içtihadı ile muhasebe hilesinin çizilen çerçevesinin içinin doldurulabileceğini düşünmekteyiz. Benzer şekilde suçun hareket unsurunun tebliğlerle doldurulabileceğine dair iştirak etmediğimiz bir başka görüş için bkz. Bayraklı, **a.g.e.**, s. 243).

⁵²⁰ Bkz. I. bölümde açıklanmış hileye yönelik detaylı açıklamalar içeren; BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı ve BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı.

küresel ölçekte gelişen muhasebe mevzuatının özellikle muhasebe hilesini Vergi Usul Kanunu'na kıyasla kendi yaklaşımlarınca daha detaylıca düzenlediklerini söyleyebiliriz ki bu da bizi hesap ve muhasebe hilesi suçunun güncel gelişmeler de dikkate alınarak tekrar düzenlenmesi gereğine yöneltmektedir.

Buna göre suçun oluşması için vergi ziyayı şartı maddeye tekrar eklenebilecektir. Bu sayede genel kanun olan TTK ile muhasebe hilesini cezalandırır normları itibarıyla özel-genel norm ilişkisinde olan SerPK, BankK ve Sigortacılık Kanunu'nun hükümleri de uygulama alanı bulacaktır ki bu ceza sistemi için de daha uygun olanıdır. Nitekim vergi ziyayı oluşmasa da muhasebe hilesi yapıldığı zaman güncel kanuni düzenlemeler sebebiyle genel kanun olan TTK ve özel kanun olan SerPK, BankK ve Sigortacılık Kanunu hükümleri yerine VUK hükümleri -her ne kadar uygun olmasa da uygulanmak zorundadır-.

4.3.3.2.5 TCK'nın 212'nci Maddesinde Düzenlenen İçtima Kuralının Değerlendirilmesi

Suçların içtimaidan bahsederken ayrıca TCK madde 212'de düzenlenen *“Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.”* içtima hükmü değerlendirilmelidir. Öyle ki bu hükmün özellikle VUK'ta düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun işlenmesi halinde ayrıca uygulanıp uygulanmayacağının belirlenmesi gerekmektedir.

Bizim de katıldığımız doktrindeki görüşe göre, -özel ceza kanunu olan- VUK'taki ceza hükümlerinin TCK'ya göre özel nitelikte olması sebebiyle; VUK'ta yer alan ceza hükümlerinde kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde TCK 204 ve 207'deki öngörülen cezanın uygulanacağına dair özel bir içtima hükmünün bulunmaması nedeniyle kaçakçılık suçları hakkında TCK'nın 212'nci maddesi uygulanamayacaktır. Aynı görüşe göre VUK'taki kaçakçılık suçlarında sahtecilik

filinin unsur olarak bulunması ve ağırlığı cezada bir artırım nedeni olarak zaten düzenlenmiştir^{521 522}.

Öyle ki VUK'ta düzenlenen kaçakçılık suçları özel belgede sahtecilik suçuna kıyasla özel norm niteliğindedir. Diğer yandan TCK 212 madde hükmü gereği TCK 207'nci madde hükmünün uygulanacağı düşünülebilecek dahi bu durum “ne bis in idem” ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Açıklanan sebeplerle biz de doktrindeki görüşe önce özel kanun niteliğindeki VUK hükümlerinin uygulanması gereği sonra “ne bis in idem” ilkesi gereği TCK 212'nci madde hükmünün uygulanamayacağı görüşüne iştirak etmekteyiz.

5 YAPTIRIM

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun cezası VUK madde 359'da 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir⁵²³. Söz konusu suçun işlenmesi için verginin ziyaa uğramasına ise gerek yoktur ki bu kural olarak kaçakçılık suçları için geçerli bir durumdur. Bunun sebebi ise 359'uncu maddenin geçirdiği son köklü değişiklik olan 4369 sayılı Kanun'un madde gerekçesindedir. Madde gerekçesine göre; muhasebe hileleri hedeflenen amaca yönelik plan unsuru içermekle beraber mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta işlevsiz

⁵²¹ Ersan Şen, **Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği**, (Çevrimiçi) <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1366410-vergi-kacakciliginda-belge-sahteciligi>, 01.12.2019.

⁵²² Buradan hareketle sahte fatura düzenlemenin doğal amacı içinde düzenlenecek sahte faturayı sanki gerçeğe uygun bir faturaymış gibi muhasebe defterlerine kaydetme gayesi olduğu için iki suçun işlenişinde amaçta birlikten de bahsedilebilir. Bu görüş özellikle sahte belge (fatura) kullanma suçu için daha isabetli olup sahte belge düzenleme suçunun gerçekleştirilmesinde her daim düzenleyen kişinin bu amaçta olduğundan bahsedilemez ki sahte fatura düzenlemeyi mesleği haline getirmiş kişinin de bu faaliyeti, defterine yapılacak kaydı tevsik etme amacından ziyade gelir elde etme kastıyla gerçekleştirdiğini ifade edilmelidir. Öte yandan sahte belgeyi düzenlemeyen fakat kullanan kişinin belgenin tevsik niteliğinden faydalanma amacında olduğundan bahsedilebilecektir. Benzer şekilde sahte belgeyi düzenleyen kişinin aynı zamanda düzenlediği sahte belgeyi kullanması halinde ise -duruma göre farklılık göstermesi ihtimali olsa da- belgenin, tevsik niteliğinden faydalanılmak amacıyla düzenlendiğinden bahsedilebilecektir.

Diğer yandan muhasebe hilesi yapmak için ise her daim sahte fatura düzenlenmesi gerekli değildir. Bir başka deyişle düzenlenen sahte faturanın amacına ulaşabilmesi için muhasebe defterlerine kaydı gerekirken muhasebe hilesi suçunun amacına ulaşması için her daim sahte fatura düzenlenmesi gerekli değildir.

⁵²³ Ceza hükmü yasada “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar...hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur*” ifadesiyle kaleme alınmıştır (VUK, 359/a-1).

bırakılmasına yönelik örgütlü dahi olabilecek bir suç niteliğini taşıyabilmektedir⁵²⁴. Buna rağmen suçun işlenmesi sırasında vergi ziyasına sebep olunması halinde faile hapis cezasının yanında ziyaa uğrayan verginin 3 katı tutarında vergi ziyayı kabahati idari para cezası kesilecektir (VUK, 344/2)⁵²⁵. Vergi ziyasının kaçakçılık suçunun işlenmesi ile birlikte gerçekleşmesi halinde hükmolunacak kabahat cezasının 3 katına arttırılması ise; söz konusu kaçakçılık suçlarının yukarıda açıklanan mali sistemi işlevsiz bırakma gücünü haiz olması ile vergi kaçırılmasına -bu denli tehlikeli sonuçları olabilecek- bir suçun aracı kılınmasının daha şiddetli cezalandırılması amacıyla açıklanabilir⁵²⁶.

⁵²⁴ Gerekçenin yararlanılan kısmı yasanın gerekçesinde “ne var ki, bazı fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütlü suç niteliğinde olabilir. Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçmak amaçlı davranışlar ve sahte veya içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoride sayılabilir. Bu nevi fiillerin ortak özelliği niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilde kastın varlığını ortaya koyar” ifadesiyle kaleme alınmıştır (4369 sayılı Kanun’un 14’üncü maddesinin gerekçesi, **Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gerekçe)**, s. 71.

⁵²⁵ Suça iştirak edenler hakkında kesilecek vergi ziyayı kabahati idari para cezası ise VUK m. 344/2 uyarınca 1 kat olacaktır.

⁵²⁶ Gerçekleştirilen tek bir davranış sonucunda failin hem idari para cezası hem de hapis cezası ile cezalandırılabilceğini öngören VUK m. 359’un “ne bis in idem” ilkesine aykırılığı hakkında değerlendirmeler için bkz. Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn Idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları**, S: 317, 2015, s. 85-92.

SONUÇ

Tarihsel süreçte ekonominin canlanması ile gelişen ticari hayatta rekabette avantaj elde etmek, rasyonel şekilde işletme ile ilgili kararlar alabilmek gibi esasında ekonomik gerçekliğin türettiği muhasebe defterleri; devletin ekonomik alanı kamu menfaatinin varlığı genel gerekçesiyle düzenlemesi sonucu çağdaş hukuk sistemlerinde kanuni ödev halini almaya başlamıştır.

Türk ekonomisinin (yapılan iş ve işlemlerin kayıt altına alınması bakımından) şekli yönü olan muhasebe sistemi ise “devlet için vergi, vergi için muhasebe” hakim anlayışı doğrultusunda düzenlenmiştir. Nitekim bu anlayış; (Osmanlı Devleti'nde ve Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında özel sermaye birikiminin yok denecek kadar az ve özel sermayenin güçsüz olması sonucu) devletin ekonomi içerisindeki payının oransal olarak günümüze göre daha fazla olduğu tarihsel koşullar göz önüne alındığında anlaşılabilir. Bu kapsamda Türk muhasebe sisteminin çağdaş anlamda verginin -ilk olarak eksik ikinci olarak ise fazla alınmamak üzere- tam isabetle tespit edilmesini sağlama amacıyla olan VUK ile düzenlendiği belirtilmelidir. Bu sebeple VUK, hem ekonomik düzenin temeli olarak kurguladığı muhasebe sisteminin düzenliliğini ve güvenilirliğini (kamu güvenini) hem de hazine yararını koruma işlevine sahiptir.

Türkiye’de yürürlükte bulunan muhasebe sistemi ise tacirin ekonomik büyüklüğüne göre bağımsız denetim standardına tabi olup olmaması ve faaliyet gösterdiği konunun kamu yararını ilgilendirip ilgilendirmemesine göre ayrı uygulamalar öngörmektedir. Buna göre işletme bağımsız denetime tabi kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş ise -ki bu durum ancak bir sermaye şirketi olarak kurulmasına bağlıdır- Türkiye Finansal Raporlama ve Türkiye Muhasebe Sistemi’ni veya kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş olmasa da her yıl ilan edilen bağımsız denetime tabi olma ticari hadlerini aşıyorsa Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Sistemi’ni uygulamak zorundadır. İşletmenin bağımsız denetime tabi olması ise her yıl muhasebe kayıtlarının ve mali tablolarının kontrol edilmesi ve finansal piyasa yaptırımlarıyla yüzleşme ihtimalini doğuracaktır. Öte yandan işletme

bağımsız denetime tabi değil ise VUK ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'leri hükümlerine tabi olacak ve düzenleyeceği finansal tablolar VUK'ta yer alan cezai müeyyidelerin etkisinde öncelikle vergi karşısındaki durumunu göstermesi amaçlanarak hazırlanacaktır. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu'nun düzenlediği hesap ve muhasebe hilesi suçu muhasebe kayıtlarını doğrudan VUK hükümlerine göre tutan işletmeler için ayrıca önemlidir. Nitekim VUK ve Türkiye Finansal Raporlama ve Türkiye Muhasebe Sistemi aynı konu hakkında farklı muhasebeleştirme esaslarına sahip olabilmektedir.

Bu durum ise günümüz muhasebe sisteminde VUK'un ne kadar etkili olduğunun somut bir göstergesidir ki ülkedeki ticari işletmelerin büyük çoğunluğu da TTK madde 65/4'ün VUK hükümlerine öncelik tanınması gereği mali tablolarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'lerine uygun olarak Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlemektedirler.

VUK ise temelde vergi matrahının -belki de kapsamını aşarak- ne eksik ne fazla yani tam isabetle hesaplanmasını hedefleyerek bu amacın devamında muhasebe sistemini; belge düzeni ve defter tutma üzerinden düzenlemektedir. Bu yaklaşımın sonucunda ise sadece vergi matrahını azaltma imkân ve ihtimali olan kayıtlar VUK bakımından hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu oluşturmaktadır.

Muhasebe hilesini cezalandıran VUK hükmü hesap ve muhasebe hilesi terimi ile ifade edilmiş olsa da muhasebe kavramı içinde hesap kökünü de barındırdığı ve de hesap hileleri ve hesap etme hileleri muhasebe hilesi kavramında eridiği için bize göre tek bir hile vardır o da muhasebe hilesi üst başlığıdır.

Kaçakçılık suçlarının genel görünümü olduğunu düşündüğümüz hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu VUK'ta tanımlanmamıştır. Suçun kanunda tanımlanmamasının temel sebebi ise aynı TCK'da belgede sahtecilik suçlarına konu belgenin kanun koyucu tarafından bilinçli bir susma ile tanımlanmaması gibi değerlendirilebilir. Nitekim kanun koyucunun bilinçli susması -kural olarak- adaletin yargı içtihadı ile gelişecek esaslarca sağlanması amacıyla gerçekleşmektedir. Ayrıca muhasebe hilesinin tanımı ister bilinçli susma sebebiyle ister bit başka sebeple

yapılmamış olsun, değişken şekillerde gerçekleşebilen suçun unsuru⁵²⁷ yorum faaliyetiyle her daim adaletin sağlanacağı şekilde yargının kapsamında tutulabilecektir. Öyle ki muhasebe hilesi kanunda örneklenemeyecek kadar farklı şekillerde tezahür edebilir ve yargının sınırlandığı hilenin kapsamını daraltan kanuni bir tanım bulunmamaktadır.

Muhasebe hilesinin kanunda bir tanımının olmaması ise söz konusu suçun - maddi unsurunun hareket alt unsurunun olmayışı sebebiyle- Anayasa'ya aykırı olduğu anlamına gelmemektedir. Öyle ki aynı belgede sahtecilik suçlarındaki belgenin kapsamı ve adeta tanımının yargı içtihiyle yapıldığı gibi, muhasebe hilesinin de sahtecilik suçları hakkındaki ceza yargısı içtihiinden hareketle ve kıyasa varmayacak derecede yapılacak yorum ile tanımlı yapılabilir ve kapsamı belirlenebilir. Bu sebeple de tez boyunca muhasebe hilesi hakkında kıyasa varmayacak derecede yapılan yorumlardan oluşan açıklamalardan hareketle genel anlamda muhasebe hilesi ve kanuni unsurundan hareketle hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun tanımlanabileceği kanaatindeyiz.

Buna göre muhasebe hilesi; her türden ekonomik değerle ifade edilebilen haksız bir menfaat elde etme amacıyla devlet ve/veya üçüncü kişilere zarar verme imkân ve ihtimalini doğuracak şekilde muhasebe kurallarına aykırı olarak yapılan aldatıcı nitelikteki kayıt veya kayıtlar bütünü olarak tanımlanabilir.

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu ise; herkes tarafından işlenebilecek, mağdurun devlet ve suçtan doğrudan etkilenen özel kişiler olduğu, konusunun sadece tutulması, düzenlenmesi ya da saklanması ile ibrazı vergi kanunlarınca ismen sayılarak belirlenmiş defterler ve bu defterlere vergisel değeri olan haksız bir ekonomik menfaat elde etme amacıyla devlet ve/veya üçüncü kişilere zarar verme imkân ve ihtimalini doğuracak şekilde muhasebe kurallarına aykırı olarak yapılacak aldatıcı nitelikteki hileli kayıt veya kayıtlar bütünüyle sınırlı olan ve sadece icrai davranışlarla işlenebilen, serbest hareketli, genel kastın yeterli olduğu ve sadece kastla işlenebilen bir sırf hareket suçu şeklinde tanımlanabilir

⁵²⁷ Belge yahut hile her suç için değişiklik gösterebilecektir.

O halde tekrar etmek pahasına hesap ve muhasebe hilesi suçunun VUK'ta tanımlanmamış olmasının suçu, -suça konu hareketin belirsiz olması sebebiyle- Anayasa'ya aykırı hale getirmeyeceği kanaatinde olduğumuzu ifade etmek isteriz.

Suç hakkında bir başka önemli husus ise 1999 yılından beri kural olarak vergi ziyanının gerçekleşmesi şartına bağlı olmayan kaçakçılık suçlarının artık sırf hareket suçu kategorisinde olması nedeniyle bu suçları gerçekleştirecek kabiliyetteki davranışların sahip olması gereken zarar verme imkân ve ihtimalinin yorumu hakkındadır.

Buna göre VUK hazine yararını koruduğu için artık kaçakçılık suçlarında verginin ziyaa uğramış olması şartı aranmıyor olsa da söz konusu suçları gerçekleştirebilecek türden davranışlar henüz vergiyi ziyaa uğratmamış olsa bile vergiyi ziyaa uğratabilecek kabiliyetteki davranışlarla sınırlı olmalıdır.

Bu noktada suçla ilgili açıklanması gereken bir başka nokta ise, Türkiye'de muhasebe sistemini tasarlayan temel yasa olan VUK'un tutulmasını öngördüğü defterlere yönelik kamunun -doğal olarak- duyduğu güven korunmakta olsa da söz konusu defterlerde vergi ziyanına neden olmayan muhasebe hilelerinin VUK madde 359 tarafından cezalandırılmamasıdır. Bunun sonucunda ise söz konusu muhasebe hilesi hakkında VUK hükümleri değil de failin muhasebe hilesi yaptığı işletmenin tabi olduğu kanunda (TTK, SerPK, BankK, Sigortacılık Kanunu gibi) yer alan muhasebe hilesini yaptırma bağlayan normlar uygulama alanı bulacaktır. Bahsi geçen kanunlarda yer alan normlar uygulama alanı bulamaz ise bu halde TCK'daki özel belgede sahtecilik suçu hükümlerinin uygulanması gündeme gelecektir.

VUK'un vergi ziyanına sebep olmayan bilanço maskeleymesini cezalandırmamasının isabetli olduğunu düşünmekteyiz. Nitekim söz konusu hilelerin yapılması -davranışın doğrudan sonucu olarak⁵²⁸- özellikle özel hukuk kişileri, işletme ortakları ve alacakları zararına olacaktır. Bu noktada ise -özellikle belirtilen kişi ve kurumlara zarar verici nitelikteki hileleri engelleme amacıyla olan- diğer

⁵²⁸ Muhasebe hilesinin ekonomiye yönelik orta vadedeki etkisi ise dolaylı etki olarak değerlendirilmiştir.

kanunlarda yer alan muhasebe hilesini cezalandıran normların uygulanması, VUK hükümlerinin uygulanmasından daha isabetlidir.

Vergi matrahını artıran hilelerin ise vergi matrahını azaltan hilelere kıyasla daha ciddi hukuka aykırılıklar içermesi konu bakımından tartışılması gereken bir başka önem arz eden husustur. Öyle ki -aynı miktarda- vergi kaçırıldığı ya da fazla vergi ödendiği bir senaryoda kaçırılan vergi teorik olarak hukuka aykırı şekilde vergi mükelleflerinin adeta cebinden alınmış olacaktır. Buna rağmen muhtemeldir ki söz konusu vergi kaybı Devlet'i zor duruma sokmayacak, Devlet'in harcamalarını devam ettirmesine engelleyecek büyüklükte olmayacaktır. Öte yandan tez boyunca bahsedildiği üzere vergi matrahını arttırır şekilde yapılan muhasebe hilesi sonucunda belirli kişi ve kurumlar aldatılarak adeta dolandırılmış olacaktır. Bunun sonucunda ise doğrudan zarara uğrayan kişinin iflası dahi söz konusu olabilecektir. Öyle ki vergi matrahının artırılması suretiyle yapılan hilelerde adeta dolandırılan kişiden sağlanan kaynağın ufak bir kısmı devlete vergi olarak ödenmekte geri kalan kısmı ise hileden haksız menfaat sağlayan kişinin mal varlığına eklenmektedir. Söz konusu hilenin ilk bakışta devletin hazine gelirine olumlu katkı yaptığı düşünülebilecek olsa da bu tip hileler sonucunda ekonomik hayattan çekilen kişiler yahut işletmeler sonucunda orta vadede -hilenin dolaylı etkisiyle- yine devletin vergi gelirinde bir azalma olması muhtemeldir ve bu sebeple aynı zamanda ekonomik düzenin de bozulacağı bir gerçektir. Bu sebeple de vergi ziyaından daha büyük -toplumsal- sonuçları olan bilanço maskeleyesinin vergi ziyasına kıyasla daha az cezalandırılmasının ceza adaleti ile uyumadığını düşünmekteyiz.

Söz konusu uyumsuzluğun ise, vergi matrahını arttırır şekilde yapılan muhasebe hilelerinin matrah azaltıcı muhasebe hilelerine kıyasla -ceza adaleti gereği- ilgili kanunlarda daha ağır yaptırımlar içerir şekilde düzenlenmesiyle giderilebileceğini düşünmekteyiz.

Suçun ve bir bütün olarak kaçakçılık suçlarının düzenlenişine ilişkin -esasinda muhasebe hilesinin türleri ve hatta nitelikli hali olarak görülebilecek diğer davranışlardan oluşan- VUK madde 359'un yapısının ise değişmesi gerektiği kanaatindeyiz. Buna göre maddede; ilk olarak muhasebe hilesinin soyut tanımına yer

verilmesi ardından suçun temel halinin düzenlenmesi ve devamında ise suçun nitelikli (ağırlaştırıcı) hallerine yer verilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Bu düzenleme yapılırken ise muhasebe hilesinin nitelikli halleri olduğunu düşündüğümüz (tevsik edici vesika aracılığıyla yapılan hilelerin) de suçun nitelikli halleri olarak düzenlenebileceği kanısındayız.

Suçun mevcut düzenleme gereği sırf hareket suçu kategorisinde yer alması sebebiyle muhasebe hilesinde failin kastını belirlemek zorlaşmaktadır. Hareket unsuru ise kastın tespiti için eldeki en önemli veri olması sebebiyle -adeta tamamen- harekete odaklanmak zorunda kalınmaktadır. Bu durumda ise suça konu hareketin belirli bir sonuç doğurmaması halinde kastın tespiti neredeyse imkânsızlaşmaktadır.

Suçta konu hareketin en temel özelliği ise aldatıcı olmasıdır zira muhasebe sisteminde her kaydın ekonomik bir sonucu olduğu için ekonomik değerle ifade edilen bir menfaat sağlaması kesin gibidir. Buna göre aldatıcılığın varlığının aynı zamanda gerçeğin ustaca gizlenmesine bağlı olduğu ifade edilebilir. Öyle ki şekli gerçekliğin ötesine taşıyacak biçimde meslekten profesyonellerce özen yükümlülüğüne uygun olarak ortalama bir gayret ile yapılan inceleme sonucunda gizlenen gerçekliğin tespit edilmesi halinde, aldatıcı olduğu tespit edilen muhasebe kaydı veya kayıtları muhasebe hilesini teşkil edecektir.

Ancak her aldatıcı muhasebe kaydının hile kastı ile gerçekleşmiş olmayacağından kasıt unsurunun tespiti gerekmektedir. Öyle ki suçtan bahsedilebilmesi için aldatıcı nitelikteki muhasebe kaydının aynı zamanda kasıtlı şekilde gerçekleştirilmesi gerekir. Aldatıcı olsa dahi kast yerine taksirin mevcut olması halinde -duruma göre- VUK madde 353/6'da düzenlenen özel usulsüzlük kabahati gerçekleşmiş olacaktır. Söz konusu davranışın ise aldatıcı olmadığı ve kasıtlı şekilde usule aykırı şekilde yapılan bir kaydın varlığı halinde de yine suç değil kabahat işlenmiş olacaktır. Muhasebe hatası ise ancak hem aldatıcı olmayan hem de kasıtsız şekilde gerçekleştirilen hallerde mevcut olacaktır.

Suçun sonuçsuz bir suç olması yine de somut olarak hiçbir sonuç doğmayacağı anlamına gelmeyeceğinden, verginin -belirli oranları aşar derecede- ziyaa uğraması gibi çeşitli sonuçlar kanuni karine olarak kastın varlığına karine kabul

edilebilecektir. Kanuni karineye bir başka örnek ise belirli miktar, sayı ve oranı aşar şekilde yapılan mükerrer kaydın kastın varlığına kabul edilmesi olarak verilebilir. Benzer şekilde, muhasebe hatasının varlığına dair belirli karineler getirilmesi de mümkündür.

Kanuni karinenin kastın tespiti kolaylaştırmasının yanı sıra çağdaş hukuk düzenine tam anlamıyla uygun olmayan bir tedbir olduğunun da belirtilmesi gerekir ki en ufak bir şüphe olsa dahi sanık hakkında mahkûmiyet hükmü verilmemesi gerekmektedir. Karinelerin de sorunun çözümünde doğrudan adil bir çözüm getiremeyecek olması ve getirilebilecek karinelerin suçun kanuni unsurunda yer almayan fakat suçun yarattığı sonuçları kıstas alması ihtimalinden hareketle suçun neticeli bir suç olarak düzenlenmesi gerektiğini tekrar ederiz.

Sonuç olarak sahteciliğin vergi hukukundaki görünüm şekli olan muhasebe hilesi kelime anlamına bağlı kalınmak şekliyle VUK madde 359'da hesap ve muhasebe hilesi olarak düzenlenmiş olsa da ceza adaletinin tam anlamıyla sağlanması için suçun kanuni unsurunda -açıklanan yönde- yapılacak değişikliklere ihtiyaç olduğu kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- ACAR, Şahabettin : **Hesap ve Muhasebe Yolu ile Yapılan Vergi Kaçakçılığı - Vergi Hilesi ve Meydana Çıkarılması Usulleri**, İnkilap Kitabevi, 1958, İstanbul.
- AÇIK, Serap : “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C:16, S:3, 2012, s. 351-366.
- AKBULUT, Berrin : “Bağlılık Kuralı”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 14, S:1, 2010, s. 167-214.
- AKDEMİR, Tuğçe : “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsurunun Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi”, **Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı**, Savaş Yayınevi, 2015, Ankara s. 231-276.
- AKKAYA, Mustafa : “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 29-35.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz : **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj) : Açıklama, En Son Yargı Kararları, Eleştiri, Kavramlar**, Doğu Matbaası, 1975, Ankara.
- ALPTÜRK, Ercan : “Bilanço Oyunları ve Muhasebe Hileleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S: 233, 2007, s. 27-33.
- ALTINTAŞ, Abdurrahman Taylan : **Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku, Sosyal Bilimler Dergisi**, (1), 162-174.

- ALTINTAŞ, Nalan : “Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S: 1, 2011, 177-178.
- ARAS, Fatih : “Vergi Hukukunda Muhasebe Hilesi ve Hukuki Sonuçları”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2015
- ARSLANER, Hakan : **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Yayınevi, 2017, Bursa.
- ARTUK, Mehmet : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 7. Basım, 2013, Ankara
- Emin
- GÖKCEN, Ahmet
- YENİDÜNYA, A. Caner
- ASLAN, M. Yasin : “Türk Ceza Kanunu’ndaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2015/2, s. 147-172.
- ATEŞAĞAOĞLU, Erdem : **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kâr Payı Dağıtımı**, On İki Levha Yayınları, 2012, İstanbul
- ATEŞAĞAOĞLU, Erdem : “Şirketlerin Defterlerindeki ve Kayıtlarındaki Hesap ve Muhasebe Hileleri Nedeniyle Yöneticilerin Vergisel ve Cezai Sorumlulukları”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 14, S: 2, 2015, s. 13-36.
- AYBOĞA, Hanifi : “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki

Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”, **Bahkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C: 5, S: 8, s. 39-55.

AYGÜN EŞİTLİ, : “Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S:104, 2013, s. 225-246.

AYHAN, Önder : **Ceza Hukuku Dersleri**, Filiz Kitabevi, 1992.

BARLASS, İrfan : **Türk Vergi Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar**, İstanbul, 2011.

BARLASS, İrfan : “Vergi ve Cezaların Yasallığı İlkesi Açısından Geçici Vergiler”, **Prof. Dr. Süheyl Donay’a Armağan**, Filiz Kitabevi, 2018, İstanbul, s. 114-131.

BAŞARAN, Murat : “Vergi Ceza Sisteminde Değişimin Yönü; Değerlendirme ve Sonuç”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 110-120.

BAŞARAN, Murat : “Vergi Ceza Sisteminde Değişimin Yönü; Değerlendirme ve Sonuç”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 110-120.

BAŞBÜYÜK, İsa : “Dolandırıcılık Suçunda Hile Unsuru”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2019.

BAŞTÜRK, İhsan, : “Belgede Sahtecilik Suçunun Konusu Olarak Elektronik Ortamdaki Veriler”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:8, S:2, 2013, s. 195-219.

- BATI, Murat : **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınmanın Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı**, Seçkin Yayınevi, 3. Baskı, 2019, Ankara.
- BAYAR, İbrahim : “Vergi kaçakçılığı (Suç teorisi - ceza teorisi ve Muhakeme Hukuku açısından bir analiz)”, Yayınlanmış Doktora Tezi, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2010.
- BAYAZITLI, Ercan, ÇELİK, Orhan, GÜRDAL, Kadir : **Genel Muhasebe**, 2. Basım, 2016, Ankara
- BAYKARA, Bekir : **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi**, (Çevrimiçi) <http://www.bekirbaykara.av.tr>, 03.01.2020.
- BAYRAK, Serbülent : “Konsolide Finansal Tablolar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 158, 2001, s. 101-120.
- BAYRAKLI, Hasan : **Vergi Ceza Hukuku**, Külcüoğlu Kültür Merkezi Hüseyin Yayınları, 2006. Afyonkarahisar.
- BAYRAKTAR, Ahmet : “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2007.
- BAYTAZ, Abdullah : “Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2015.

- BELGE, Gökhan : “Dönem Sonunda Düzenlenmesi Gereken Mali Tablolar”, **Vergi Dünyası**, S: 340, 2009, s. 173-183.
- BENLİ, Abdülkadir : “Muhasebe Hilesi Nedir, Ne Olmalıdır? 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası**, S: 360, 2011, s. 120-125.
- BİNİŞ, Mine : **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Adalet Yayınevi, 2012, Ankara.
- BİRSENOĞUL, Hakan : **Vergi Hukukunda Yorum**, Yetkin Yayınları, 2019, Ankara.
- CAN, A. Vecdi : “Bir Âyetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı”, Akademik Bakış, **Uluslar arası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:15, Calalabat-Kırgızistan, 2008, s. 95-105.
- CANDAN, Turgut : **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, Ankara.
- CANDAN, Turgut : “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 52-71.
- CENGİZ, Aydın : “Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu”, Yayınlanmış Doktora Tezi, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2014.
- CENTEL, Nur : **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 10. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2017
- ZAFER, Hamide
- ÇAKMUT, Özlem

- COŞKUN, Neslihan : “Fikri İçtima”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2009, Ankara.
- ÇATIKKAŞ, Özgür, : **Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde İşletmelerde Vergi (Usul) İncelemeleri ve Muhasebe Uygulamaları**, Ed. Cemal İbiş, İSM MMO Yayınları, İstanbul, 2015.
- BAHADIR Oğuzhan
- ÇANAKÇIOĞLU, Mustafa,
- PAMUKÇU, Mustafa,
- BURSALI, Halim
- ÇAVUŞ, Adnan : **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta, 2016, İstanbul.
- DİNÇ, Engin, : “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınları**, Sayı: 12, Aralık 2016, s. 267-283.
- ATASEL, Oğuz Yusuf
- DOĞRUSÖZ, Bumin, : “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 95-101.
- DONAY, Süheyl : **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, 2008.
- DÖNMEZER, Sulhi : **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku** C. 1, Onuncu Bası, ERMAN, Sahir Beta Yayınevi, 1997
- DÖNMEZER, Sulhi : **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C. 3, Onuncu Bası, ERMAN, Sahir Beta Yayınevi, 1985

- DURSUN, Selman : “Sermaye Piyasasında Gerçeğe Aykırılıktan Doğan Suçlar”, Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2009.
- EKMEKÇİ, Esra : **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları, 2003, İstanbul, 2003.
- ELİTAŞ, Cemal : Ahmet Büyükalvarcı, Mustafa Üç, “Muhasebede Sınıflandırma: Kronolojik Bir İnceleme”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C: 11, S: 2, s. 123-168.
- ERBAŞ, Rahime : “Kamu Görevlisi Olmayan Sağlık Mesleği Mensuplarının Gerçeğe Aykırı Belge Düzenlemesi Suçu (Tck Md. 210/2)”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C: 71, S: 1, 2013, s. 331-352.
- ERDEM, Doğan : “Hazine Lehine Yapılan Muhasebe Usulsüzlüğü (Uluslararası Ekonomi ve Mali Mevzuatımız Açısından Kısa Bir Değerlendirmesi)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 168, s. 19-27.
- EREM, Faruk, : **Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler**, Seçkin
DANIŞMAN, Yayıncılık, 14. Bası, 1997, Ankara.
Ahmet,
ARTUK, Mehmet
Emin
- ERGÜL, Nuray : “Türkiye’de Hile ve Hile Denetimine Bakış Açısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 182, 2003, s. 119-126.

- ERGÜL, Nuray : “Türkiye’de Hile ve Hile Denetimine Bakış Açısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 182, 2003, s. 119-126.
- ERMAN, Sahir : **Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, 1988.
- ERMAN, Sahir : “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 13. Seri, S: 3, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1975, s. 51-71.
- ERMAN, Sahir, : **Ceza hukuku özel bölüm : Kamu güvenine karşı**
ÖZEK, Çetin **işlenen suçlar (TCK 316-368)**, Dünya Basımevi, 1996, İstanbul.
- ERÜRETEN, Bahir : **Anonim Şirket ve Davaları**, Grafik Sanatlar Matbaacılık, Mazhar 1988, İstanbul.
- GÖKCAN, Hasan : “Özel Belgede Sahtecilik Suçu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 68, S: 2010/1, s. 209-236.
- GÖKCAN, Hasan : “Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:67, S: 3, 2009, s. 93-126.
- GÖKCEN, Ahmet : **Belgede Sahtecilik Suçları (m. 204-212)**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.
- GÖKCEN, Ahmet, : “Dolandırıcılık Suçu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk**
BALCI, Murat **Fakültesi Dergisi**, C: 14, S: 1-2, 2008, s. 1-55.
- GÖKÇAY, Şerif : “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin

- Emre : Kapsamı, Niteliği ve Sınırları”, Yayınlanmış Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2017.
- GÖKGÖZ, Ahmet, : Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 1, Ekim 2010-Mart 2011, ss. 167-177
- GÖKMEN, Mustafa : “Belgede Sahtecilik Suçlarında Genel Kavramlar ve Kemal Manevi Unsur”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2019/1, s. 459-472.
- GÖKTÜRK, : Türk Hukuku’nda Suçların İçtimai, **Ceza Hukuku ve Neslihan Kriminoloji Dergisi**, C: 2, S: 1-2, 2014, s. 32-59.
- GÖZEL, Arif : “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge Ve Elektronik Belge”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 5, S: 1, 2015, s. 143-201.
- GÖZLÜKLÜ, : “Tms/Tfrs’lerdeki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi Burçin, İle Yakınsama Olanaklarının Araştırılması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2017.
- GÜÇLÜ, Fırat : “UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, C: 59, S: 2, 2009, s. 263-305.
- GÜNDAY, Malik : “Muhasebe Hilesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:281, Şubat 2012, 21-34.

- GÜNEŞ, Gülsen : “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 237, 2008, s. 163-178.
- GÜNEŞ, Gülsen : **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, 4. Tıpkı Baskı, 2014, İstanbul.
- GÜNEŞ, Gülsen, ŞİRİN, Z. Ertunç : “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları**, S: 197, 2005, s. 135-145.
- GÜNGÖR, Devrim : **Resmi Belgelerde Sahtecilik Suçu**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2010.
- GÜRSOY, Hakan : “Muhasebe Hilesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 203, 2009, s. 144-150.
- GÜVEMLİ, Oktay : **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl**, Proje Danış A.Ş., 2001.
- GÜVEMLİ, Oktay : “Türk Muhasebe Düşüncesinde Muhasebe Düzeni, Belgeler ve Defterlerin Adlarında ve Kavramlarında Son İki Yüzyıldaki Değişimler”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, S. 3, 2012, s. 122-149.
- GÜVEMLİ, Oktay : “Cumhuriyet’in Muhasebe Düşüncesi - Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi- (1923-1950)”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, S. 12, 2017, s. 29-54.
- GÜVEN, Şirin : “6102 Sayılı TTK’nun Haksız Rekabete Dair

Düzenlemelerinin Amacı ve Koruduğu Menfaatler Çerçevesinde Dürüst ve Bozulmamış Rekabet Kavramı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C:18, S:2, s. 175 - 188.

HAFIZOĞULLARI, Zeki : “Hukuki Bilmeme ve Açık Ceza Normları”, **Ankara Hukuk Fakültesi 50. Yıl Armağanı 1925-1977**, C: 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1977, s. 193-211.

HAKERİ, Hakan : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 21. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

HIZLI, Yılmaz : **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, Ankara.

HUBERMAN, Leo : **Feodal Toplumdan Yirminci Yüzyıla**, İletişim Yayınları, 2016

IŞIK, Ekrem : “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Cezai Sorumluluk Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 234, 2008, s. 14-36.

IŞIK, Ekrem : “Bir Vergi Kaçakçılık Suçu: Hesap ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 252, 2009, s. 16-24.

IŞIKA, Sertaç : “Hileli İflas Suçu”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C: 71, S: 1, 2013, s. 607-624.

İÇEL, Kayıhan : **Suçların İctimai**, Sermet Matbaası, 1972, İstanbul.

- İÇEL, Kayıhan : “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 7, S: 14, 2008, s. 35-49.
- İÇEL, Kayıhan, : **Suç Teorisi**, Suç Kavramına İlişkin Genel Bilgiler, SOKULLU Suçun Yapısal Unsurları, Suçun Özel Oluşum Biçimleri, AKINCI, Fusun, 2. Kitap, 3. Bası, Beta, 2004. ÖZGENÇ, İzzet, SÖZÜER, Adem, MAHMUTOĞLU, Fatih Selami, ÜNVER, Yener
- İÇEL, Kayıhan, : **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, Genel DONAY, Süheyl Kısım**, 1. Kitap, 3. Bası, 1999, İstanbul.
- İTİŞGEN, Rezzan : “Türk Ticaret Kanununda Düzenlenen Gerçek Dışı veya Yanıltıcı Açıklamada Bulunma Suçu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 122, 2016, s. 337-368.
- KANETİ, Selim : “Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C: 32, S: 12, 1986, s. 465-470.
- KANETİ, Selim : “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, S: 123, 1991, s. 35-49.
- KANETİ, Selim, : **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, 2019, İstanbul. EKMEKÇİ, Esra, GÜNEŞ, Gülsen, KAŞIKCI, Mahmut

- KANGAL, Zeynel : **Kabahatler Hukuku**, Onikilevha, 2011, İstanbul.
- KARABAYIR, : “Kronik: Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve
Mehmet Emin, Bugünü”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, C: 64, S: 4,
ERTUGAY, Emrah 2010, s. 195-198.
- KARAKOÇ, Yusuf : **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2. Bası, 2019,
Ankara
- KARAKOÇ, Yusuf : **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 7. Bası, 2014,
Ankara.
- KARAYALÇIN, : **Muhasebe Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1998
Yaşar
- KARTAL, Mustafa : “Türkiye’de Faizsiz Finans Kuruluşları Açısından Bir
Tevfik, Dönüm Noktası: Faizsiz Finans Muhasebe Standartları
AY, Hayrettin (FFMS) Üzerine Bir İnceleme”,
**Uluslararası Bankacılık Ekonomi ve Yönetim
Araştırmaları Dergisi**, C: 2, S: 1, 77-102.
- KAŞIKCI, Mahmut : **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethemler
Yayıncılık, 2007, İstanbul.
- KAŞIKCI, Mahmut : “Une Évaluation Actuelle Relative Aux Délits De
Contrebande Fiscale- Problème Et Les Problématiques
Lies Aux Délits Fiscaux Selon La Loi Pénale Turque
Numéro 5327, **Annales de la Faculté de Droit
d’İstanbul**, C: 49, S: 66, Ekim 2018, s. 27-42.
- KATOĞLU, Tuğrul : “Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları”,
Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:61,

S:2, 2012, s. 657-693.

KEÇELİOĞLU, Elvan : “Ceza Hukukunda İctihadın Sınırı, Yorum ve Kıyas”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 3, S: 11, 2012, s. 77-100.

KELEŞ, Yusuf : “Dönem Sonunda Düzenlenmesi Gereken Mali Tablolar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 232, 2000, s. 241-247.

KIVCI, Çetin : “Vergi Usul Kanunu’ndaki Muhasebe Hilesiyle İlgili Düzenlemeye İlişkin Değerlendirme ve Öneri”, **Yaklaşım**, S: 234, 2012, s. 36-40.

KIZIL, Cevdet, AKMAN, Vedat, ZORKALKAN, Tamer, TÜRKMEN, Ramazan : “Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış”, **Sosyal Bilimler Uluslararası Hakemli Akademik Dergi**, 1 (3), 2015, s. 70-87.

KOCA, Mahmut : “Fikri İctima”, **Ceza Hukuku Dergisi**, C: 2, S: 4, 2007, s. 197-221.

KOCA, Mahmut, ÜZÜLMEZ, İlhan : **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Adalet Yayınevi, 5. Bası, 2018, Ankara

KOCA, Mahmut, ÜZÜLMEZ, İlhan : **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, 12. Bs., 2019.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim : **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, Bilmen Basımevi, 1977,

İstanbul.

KOCAMAZ, Hilal : “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C: 2, S: 2, s. 105-120.

KRAMER, Samuel : **Tarih Sümer’de Başlar**, İstanbul, çeviren: Hamide Noah Koyukan, Kabalcı Yayınevi, 2014

KUMKALE, Rüknettin : **Vergi ve Muhasebe Sözlüğü**, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, 2014, Ankara.

MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ : **Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gerekçe)**, Ankara 1998.

MALİYE BAKANLIĞI, : **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Damga Matbaası, 1967.

MAVIŞ, Volkan : “Dolandırıcılık Suçunun Hile Unsuruna İlişkin Sorunlar”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 1, Özel Sayı, 2015, s. 597-626.

MUTLUER, M. : **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019, İstanbul
KAMİL, DAYANÇ
KUZEYLİ, N. Nilay

MUTLUER, M. : **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Kamil, Yayınları, 2019, Ankara.

DAYANÇ

KUZEYLİ, N. Nilay

NAZALI, Ersin : “Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil Midir?”, **Vergi Dünyası**, S: 333, 2009, s. 90-103.

OKAY, Suat : “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi”, Yayınlanmamış Yüksel Lisans Tezi, **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2011.

OKTAR, S. Ateş : **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 13 Baskı, 2018, İstanbul

OKTAR, S. Ateş : “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 249, 2009, s. 7-14.

OKTAR, S. Ateş : “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 144, 2000, s. 75-93.

ÖNCEL, Mualla : **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 28. Baskı, 2019, Ankara

Ahmet,

ÇAĞAN, Nami,

GÖKER, Cenker

ÖNDER, Rıdvan, : “Kasa Hesabında Ortaya Çıkan Fiktif Tutarların Analizi ve Uygulamadaki Karşılığı”, **Lebib Yalkın Mevzuat**

Dergisi, S: 172, 2018, s. 190-200.

- ÖZ, Ersan, : “Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe
ÇEVİKCAN, Fatih Uygulamasına Etkisi”, **Uluslararası Alanya İşletme
Fakültesi Dergisi**, 2010, C: II, No: 1, 2010, ss. 113-128
- ÖZEL, Salih : “Muhasebe Hilesi Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 226,
2011, s. 13-16.
- ÖZEL, Salih : “İşlemlerin Kayıt Dışı Bırakılması ya da Gerçeğe Aykırı
Muhasebeleştirme”, **Mali Pusula**, S: 55, 2009, s. 15-17.
- ÖZEN, Mustafa : “Türk Ceza Kanunu’nda Düzenlenen Hileli ve Taksirli
İflas Suçları (TCK m. 161, 162)”, **Ankara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:65, S:4, 2016, s. 3567-3584.
- ÖZGENÇ, İzzet : **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. Bası, Seçkin
Yayıcılık, 2019, Ankara
- ÖZGENÇ, İzzet : **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi : Genel Hükümler**, T.C.
Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, 3. Bası, 2006,
Ankara.
- ÖZGENÇ, İzzet, : **Ceza Hukukuna Giriş**, ed. İzzet Özgenç, İlhan Üzülmez,
ÜZÜLMEZ, İlhan Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, Eskişehir.
- ÖZKAN, Gülşen : Tevfik Nas, “Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensuplarının
Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, S: 335, 2009, s. 121-125.
- RENÇBER, Altan : **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**,
İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi, 2017,

İstanbul.

- SABAN, Nihal : “Bir Analiz: Türk Hukukunda Hilenin Unsurları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S: 31, 2006, s. 59-61.
- SAVAŞKAN, Demet Emine : “Konsolide Finansal Tablolar Standardının (Tfrs 10) İncelenmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2015.
- SAYAR, Zafer : “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S: 7, 2002, s. 73-80.
- SAYIN KORKMAZ, Bengi : “Roma Hukuku’nda Hile (Dolus) Kavramı”, **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C: 7, S: 2, 2017, s. 425-438.
- SEYHAN, Mahcemal : **Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü**, On İki Levha, 2018.
- SOMUNCU, Ahmet, ESMERAY, Azize : “Etik Çerçeve Muhasebe Hukuku Ve Vergi Hukukunun Hile Kavramına Bakışı Ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C. 20, Özel Sayı 2018, s. 310-333.
- ŞAHİN, Yeliz : “Defter ve Kayıtlarda Yapılan Hesap ve Muhasebe Hileleri Nelerdir? Neler Değildir?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S: 182, 2019, s. 60-67

- ŞEKER, Sakıp : “Muhasebe Hilesi Üzerine”, **Yaklaşım**, S: 196, 2009, s. 105-110.
- ŞEN, Ersan : **Kamu Davasına Katılma**, (Çevrimiçi) <https://www.hukukihaber.net/kamu-davasina-katilma-makale,3492.html>, 26.12.2019.
- ŞEN, Ersan : **Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği**, (Çevrimiçi) <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1366410-vergi-kacakciliginda-belge-sahteciligi>, 01.12.2019.
- ŞEN, Ersan : **Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” kavramı**, (Çevrimiçi) <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-kavrami-makale,3629.html>, 01.01.2020
- ŞENGÖZ, Yunus : “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçunun Suç Tarihi, Dava Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 121-138.
- ŞENTÜRK, Akın : **Vergi (Ceza) Hukuku Uygulamasında Bir Fenomen: Hesap ve Muhasebe Hilesi**, s. 83, (Çevrimiçi) <http://www.agencerhukuk.com/024.pdf>, 24.12.2019
- ŞENTÜRK, Akın : **Vergi (Ceza) Hukuku Uygulamasında Bir Fenomen: Hesap ve Muhasebe Hilesi**, Etki Yayınları, 2. Baskı, 2009, İzmir.
- ŞENTÜRK, Akın : **Vergi (Ceza) Hukuku Yönünden Bir Suç Olarak “Hesap ve Muhasebe Hilesi” (I)” Lebib Yalkın Mevzuat**

- ALPASLAN, Mustafa : **Dergisi**, S: 71, 2009, s. 270-282.
- ŞENTÜRK, Akın : “Vergi (Ceza) Hukuku Yönünden Bir Suç Olarak “Hesap ve Muhasebe Hilesi” (II)” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S: 72, 2009, s. 311-322
- ALPASLAN, Mustafa
- ŞENYÜZ, Doğan : “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş”, **İzmir Barosu Dergisi**, S:2, 2016, s. 13-50.
- ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan : **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, 8. Baskı, 2017.
- ŞENYÜZ, Doğan, : **Vergi Ceza Hukuku**, 10. Bası, Ekin Yayınevi, 2017, Bursa.
- ŞİMŞEK, Cenk : “Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Dünyası**, S: 277, 2004, s. 96-98.
- TANÇ, Ahmet : “Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar Ve Hileli Finansal Raporlama: Vak`A Analizleri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2004.
- TAŞTAN, Mehmet : **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 2. bs., Ankara, 2015.
- TEKİN, Nurullah : “Resmi Belgede Sahtecilik Suçunda Bazı Özel Durumlar”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:5, S:19, 2014, s. 903-941.

- TOSUN, Öztekin : **Hileli Vergi Suçları**, Baha Matbaası, 1962, İstanbul.
- TOZMAN, Önder : “İhmal Suçlarında Teşebbüs ve Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S:84, 2009, s. 160-187.
- TÜRKKAN : “Stok Değerleme Yöntemlerinin Mali Tablolara Etkisi”,
ULUDAĞ, Esra : Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2019.
- UÇMA UYSAL, : Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler Ve
Tuğba : Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları, **Mevzuat Dergisi**, S: 89, 2005 Mayıs, (Çevrimiçi)
<https://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm#>,
22.11.2019.
- UĞUR, Hüsamettin, : **Açıklamalı-İctihatlı Vergi Suçları**, 2. Bası, Adalet
ELİBOL, Mert : Yayınevi, 2015.
- UZAY, Şaban : “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim
BAYAT, Saliha : Alanında Getirdiği Yenilikler Ve Tartışmalı Konular”,
Büşra : **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, No:5, 2016, s. 1503-1513.
- UZAY, Şaban, : “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-
TANÇ, Ahmet, 1”, **Mali Çözüm Dergisi**, S: 95, 2009, s. 125-140.
ERCİYES, Mehmet
- UZUNÖNER, : “Vergi hukukunda İzaha Davet Kurumu”, Yayınlanmamış
Mevlüt : Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal**

Bilimler Enstitüsü, 2019.

YALKIN, Yüksel : **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması**, Turhan Koç Kitabevi, 7. Baskı, 1989 Ankara

YALTI SOYDAN, : “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Aleyhine Billur Kaçakçılık Suçu ile Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün Müdür?” **Vergi Sorunları**, S: 169, 2002, s. 49-71.

YALTI, Billur : “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, 2008, s. 102-109.

YALTI, Billur : “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları**, S: 317, 2015, s. 85-92.

YILDIRIM, Ali : “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Cezaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 239, 2008, s. 65-69.

YILDIRIM, Ali : “Muhasebe Hileleri, Kanunlarımızda Yer Alan Özel Haydar, Denetime Air Hükümler ve Yeminli Mali Müşavirlik”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 168, 2002, 38-44.
KOLOTOĞLU, Olcay

YILMAZ, Zekeriya : **Gerekçe ve Tutanaklarla Yeni Türk Ceza Kanunu**, Seçkin Yayıncılık, 2004.

YİĞİT, Uğur : **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı**

Vergi Suç ve Cezaları, Beta, 2004, İstanbul.

YÜCEL, N. Necmi : **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İnkılap Kitabevi, 1955, İstanbul.

ZAFER, Hamide : **Ceza Hukuku Genel Hükümler m. 1-75**, 4. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi Web Sitesi, (Çevrimiçi) <https://gib.gov.tr/>, 17.07.2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Resmi Web Sitesi, (Çevrimiçi) <https://www.kgk.gov.tr/>.

Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 25.12.2019.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Resmi Web Sitesi, (Çevrimiçi) <https://vergikonseyi.hmb.gov.tr/tarihce>, 24.11.2019.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmî Gazete Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/>.

TDK Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi) <https://www.sozluk.gov.tr/>, 06.04.2019.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Web Sitesi (Çevrimiçi) <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf> , 20.12.2019.