

MUHASEBE HATA ve HİLELERİNDE UYGULANMASI GEREKEN YAPTIRIMLAR

PENALTY PROVISIONS REQUIRED TO BE ENFORCED
ON ACCOUNTING MISTAKES AND FRAUD



Sabri Yiğit*

Öz

Bu çalışmada 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tutulması gereken defter ve belgelerde yapılan muhasebe hata ve hileleri arasındaki farklılık irdelenmiş ve uygulanması gereken yaptırımlar yasal mevzuata göre açıklanmıştır. Öncelikli olarak muhasebe kavramı hakkında bilgi verilmiştir. İlerleyen bölümlerde ise hata ve hile kavramları açıklanarak arasındaki farklılık belirtilmiştir. Ayrıca, bu fiilleri işleyen vergi mükellefleri için vergi hukukuna göre uygulanması gereken yaptırımlar ve konu hakkında yargı mercileri tarafından verilen örnek kararlar açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Hata, Muhasebe Hileleri, Yaptırımlar

ABSTRACT

In this article, the difference between accounting errors and fraud made in the records and books that must be kept by companies according to the Turkish Procedure Law is examined and penalty provisions under the legislation is explained. Preferably, the term accounting is explicated. In the following chapters, the difference between accounting mistakes and fraud is described by expressing the meaning of two terms. Additionally, legal requirements with regard to penalty provisions for tax payers that perform these actions and sample decisions made by judges in the various courts are explained.

Key Words: Accounting, Accounting Mistake, Fraud, Penalty Provisions

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Türk vergi sisteminin en eski ve en temel kanunlarından birisidir. Vergi kanunlarımızın temelini oluşturan bu kanunda, vergi suçları içinde temel hükümler içermektedir. Bu suçlardan bir tanesi de muhasebe hilesidir.

Muhasebe hilesine başvurmanın birçok sebebi olabilir. Ancak, en temel amacı vergi matrahını azaltılmasıdır. Vergi, toplumun ihtiyaçlarını karşılamak için devlet gücüyle talep edilen karşılıksız bir değerdir. Ancak, muhasebe hilesi yoluyla burada toplumsal fayda kişisel faydanın gerisine itilerek daha fazla kazanma güdüsü baskın hale gelmektedir.

Muhasebe hilesi ile muhasebe hatası arasındaki temel fark, kast unsurudur. Muhasebe kayıtlarında yapılan yanlış işlemlerin vergi incelemesi sırasında hata ve hile ayırımına vergi incelemesine yetkili kişilerce tespit edilmektedir. Ancak, vergi mevzuatında hangi fiillerin muhasebe hilesi olduğunun belirtilmemesi ve Maliye Bakanlığı da herhangi bir görüşünü açıklamaması sebebiyle muhasebe hilesinin tespiti zordur.

Bu çalışmadaki amacım, muhasebede yapılan hata ve hileleri ile ortaya çıkan sorunları vergisel mevzuata göre açıklamak ve uygulanması gereken yaptırımlar hakkında bilgi vererek bu konudaki uygulamalara katkı sağlamaktır.

2- MUHASEBE KAVRAMI ve ÖNEMİ

Muhasebe kavramı, sözlük anlamıyla hesaplama, karşılıklı hesap görmedir.¹ Terim anlamıyla ise muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir.²

Muhasebeye öneminden ötürü “işletmenin dili” ya da “işletmenin sinir sistemi” denilmektedir.³ Hatta bazı yazarlar daha da ileriye giderek, muhasebeyi işletmenin “dolaşım sistemi” olarak adlandırmaktadırlar. Gerçekten, insan vücudundaki besinler dolaşım sistemi aracılığıyla organlara nasıl ulaşıyorsa işletmelerde de ilgililerin ihtiyacı duydukları bilgiler muhasebe sistemi aracılığıyla sağlanır.

Muhasebede yapılan hata ve hileler işletme ilgililerinin yanlış kararlar vermelerine yol açmakta, ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilemekte ve özellikle muhasebe mesleğine olan güveni azaltmaktadır. Muhasebe hata ve hilelerinin en önemli etkilerinden biri, devletin en önemli geliri olan vergiyi etkilemesidir.⁴ Muhasebe sisteminde meydana gelecek hata ve hileler toplumda belirli bir kesim için olumlu gözükse de aslında büyük bir kesimi olumsuz etkileyecektir. Bu sebeple sağlıklı bir muhasebe bilimi ve muhasebecilik mesleği, toplum için önem arz etmektedir.

3- MUHASEBEDE YAPILAN HATA

3.1- Hata Kavramı

Arapça kökenli bir sözcük olan “Hata” Türkçede ‘yanlış, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış,

¹ <http://tdk.gov.tr/> (14.11.15)

² O. Sevilengül, (2013). Genel Muhasebe. Gazi Kitabevi.

³ Y. Sürmen, (2010). Muhasebe 1. Derya Kitabevi

⁴ S. Açıık, (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 16.3: 351-366 <http://edergi.atauni.edu.tr/ataunisobil/article/view/1020009166> (14.11.15)

kusur, yanlış, yanlış olarak tanımlanmıştır.⁵ TMS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve hatalara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı) hatayı şu şekilde tanımlamaktadır:

“Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS’ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir.”⁶

3.2- Muhasebe Hataları

“ Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. Genelde kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklardır.

İşletmelerin muhasebe kayıtlarında belli başlı muhasebe hataları “5” başlık altında toplanabilir.

- **Matematik hataları:** Muhasebe sisteminde yapılmak durumunda kalınan hesaplama işlemlerindeki yanlışlıklardır. Genellikle hesapların bakiyeleri hesaplanırken yapılan toplama veya çıkarma hataları şeklinde ortaya çıkar.

Örnek: İşletme tarafından genel yönetim gideri hesabının borç bakiyesi 110.000 TL iken, 120.000 TL olarak hesaplanması ve dönem kar ve zarar hesabına bu şekilde aktarılması şeklinde matematik hatası yapılabilir.

- **Kayıt hataları:** Belgeleri muhasebeleştirirken kayıtlarda yapılan rakam ve hesap yanlışlıklarına denir. Kayıt hatalarını üç grupta toplamak mümkündür:

- 1- Belgelerdeki rakamın defter kayıtlarına yanlış yazılmasıdır. Bu hata çoğunlukla rakamda yer alan sıfırların eksik ya da fazla yazılması veya takdim tehir diye adlandırılan rakamların yer değiştirmesi şeklinde kendini gösterir.
- 2- Bir işlemin yanlış algılanması sonucunda ait olduğu hesaba değil başka bir hesaba kaydedilmesi.

Örnek: Mal satışı karşılığı alınan 1.500 TL değerindeki senedin sonradan tahsil edilmesi üzerine alacak senetleri hesabına yapılması gerekirken, satış hesabına kayıt yapılmıştır.

- 3- Muhasebeleştirme sırasında ilgili hesabın borç ve alacağın karşılaştırılması biçiminde ortaya çıkar.

- **Nakil Hataları:** Yevmiye defterindeki muhasebe kayıtlarının başka bir sayfaya veya defteri kebir gibi başka bir deftere aktarılırken yapılan yanlışlıklardır. Nakil hataları iki şekilde yapılmaktadır.
- Yevmiye defterindeki muhasebe kaydı başka bir sayfaya veya deftere aktarılırken rakamda hata yapılır.

Örnek: Yevmiye defterine 150.000 TL olan kayıt, defteri kebirde ilgili hesaba 100.000 TL olarak geçirilmiştir.

- İlgili hesapta yanlışlık yapılmış olabilir.

⁵ <http://tdk.gov.tr/> (14.11.15)

⁶ Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve hatalara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı

Örnek: Taşıtlar için alınan 5.000 TL akaryakıtla ilgili yevmiye kaydı gider hesabı yerine taşıtlar hesabına 5.000 TL olarak nakledilmiştir.”⁷

- Unutma ve tekrarlama: İşletmeye ait alış, satış, gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıtlara hiç alınmaması unutma hatasıdır. Tekrarlama ise unutmanın tersine bir işlemin defter kayıtlarına iki defa kaydedilmesidir. Mükerrer kayıt da denilen bu hata çoğunlukla ödemesi sonradan yapılan işlemlerin hem belge aslı ile hem de ödeme sırasında iki defa muhasebeleştirilmesi olarak görülür.
- **Bilanço hataları:** Bilanço hataları üç grup halinde ele alınabilir.
 - 1- İşletmenin aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlemesi ile amortisman ve karşılık ayrılması konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve yasa hükümlerine uygun hareket edilmemesi suretiyle ortaya çıkan hatalardır. Kısaca bu tür hatalara değerlendirme hataları da denilebilir. Dönem sonundaki mal mevcudunun yüksek veya düşük değerlendirilmesi, aktifleştirilip amortisman tabi tutulması gereken harcamanın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıkların yanlış ayrılması belli başlı değerlendirme hatalarıdır.
 - 2- Bilançoda niteliği belirsiz ve kapalı hesapların bulunmasıdır. Bu tür hesaplar bilançonun açık, anlaşılır olma niteliğine uymaz. Bilanço üzerinden işletme ile ilgili sağlıklı analiz yapılmasını önler. Tek Düzen Hesap Planı uygulamasında bu sakınca büyük ölçüde giderilmiştir.
 - 3- Aktif ve pasif hesapların karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. Alacaklar ve borçlar hesabının karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. Bu hataların dönem sonucuna hiçbir etkisi olmaz ama bilançonun açıklık, sadelik, anlaşılır olma ilkelerine aykırıdır. Bilanço analizlerini güçleştirir, yanıltıcı olabilir.⁸

4- MUHASEBE HİLESİ

“Hile” kelimesi, bir takım çıkarlar sağlamak amacıyla birilerini yanıltacak davranışta bulunmak demektir.⁹ Vergi mevzuatımızda ise “hesap hilesi” ve “muhasebe hilesi” kavramları tanımlanmamıştır.

Birçok alanda olduğu gibi, muhasebe alanında da bir takım hileler söz konusudur.

Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın, muhasebe hileleri bilinçli olarak yani kasten yapılır. Muhasebe hilelerinde, yapılacak eylemi daha önceden planlayıp, kurgulama söz konusudur. Muhasebe hataları daha çok kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılır. Hilenin, belge ve kayıtlar üzerinde bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez. Aksine, bilerek yapılması nedeniyle tespit edilip ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur. Bunun nedeni, insan zekâsının sürekli olarak yeni yöntem ve usuller geliştirmesidir.¹⁰

Muhasebe hilesine başvurma'nın çeşitli amaçları vardır. Bunları şöyle sıralamak mümkündür:

- Zimmetlerin gizlenmesi,
- Ortakların birbirini yanıltma istekleri

⁷ H. Altuncu, Z. Kütük, Y. Akdağ, (2014). Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.

⁸ M. Katkat, (2007). Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

⁹ <http://tdk.gov.tr/> (14.11.15)

¹⁰ (Alıntılan: Bayraktar, A. Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi) : (Aktaran: Hesap Uzmanları Derneği. Denetim İlke ve Esasları)

- Daha az kâr dağıtma isteği,
- Yolsuzlukların gizlenmesi,
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği,
- Vergi kaçırmaya düşüncesi.

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılır. Hilenin, belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez. Aksine bilerek yapıldığından tespit edilip, ortaya çıkarılması son derece güçtür.¹¹

4.1- Sık Rastlanan Hileler

a) Kayıt Dışı Hasılat Belgesiz Satış

- Yurt dışı mümessillik geliri kayıtlara intikal ettirilmemiştir.
- Banka hesaplarından hasılat farkı tespit edilmiştir.
- El defterlerinden hasılat farkı saptanmıştır.
- Alınan vekâlet ücretleri için serbest meslek makbuzu düzenlenmemiştir.
- Vadeli satılan emtialar peşin bedel üzerinden kayıtlara geçirmiştir.

b) Düşük Bedelle Satış

- Amortisman tabi iktisadi kıymet satışlarında eksik tutarlı fatura düzenlenmiştir.

c) Randıman İncelemeleri Sonucu Bulunan Farklar

d) Sahte ve Yanıltıcı Belge Kullanmak

e) Paravan Firmalar Yolu ile Zarar Satış

f) Kaydı Envanter Sonucu Bulunan Farklar

g) Belge Tahrifatları

h) Mevhum Adla Satış

ı) Beyan Edilmeyen Kazanç

i) Mükerrer Kayıt Yapma

j) Arızı Gelirleri Saklamak

- Muhtelif hasarlar karşılığı alınan sigorta tazminatları hasılat yazılmamıştır.
- Kur farkı gelirleri beyan dışı bırakılmıştır.
- İskonto dekontları kayıtlara intikal ettirilmemiştir.
- Elde edilen komisyon gelirleri hasılat olarak kaydedilmemiştir.
- Alınan vade farkları kayıtlara intikal ettirilmemiştir.
- Elde edilen faiz, kâr payı, repo gelirleri hasılat yazılmamıştır.
- Amortisman tabi kıymet satıldığı halde kayıtlara yansıtılmamıştır.
- Kira gelirleri hasılat kabul edilmemiştir.
- Destekleme Fiyat İstikrar Fonundan alınan tutarlar kayıtlara intikal ettirilmemiştir.
- Tahakkuk eden alacak gelir kaydedilmemiştir.
- Sonradan tahsil edilen şüpheli alacaklar gelir kaydedilmemiştir.¹²

¹¹ M. Katkat, (2007). Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

¹² H. Altuncu, Z. Kütük, Y. Akdağ, (2014). Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.

5- MUHASEBEDE YAPILAN HATA ve HİLELERE KARŞI VERGİ HUKUKUNA GÖRE UYGULANMASI GEREKEN YAPTIRIMLAR

İnsanların bir arada yaşama durumunda olmaları, birbirleri ile olan ilişkilerin düzenlenmesini ve disiplin altına alınmasını gerektirir. Bu gereklilik toplumsal yaşamda kendini uyulması gereken kurallar şeklinde gösterir. Mevcut kuralların nihai amacı bireylerin karmaşıklıklardan uzak mutlu bir yaşam sürmelerini sağlamaktır. İnsanların kurallara uygun yaşamaları ve davranışları esas olmakla beraber hukuk kurallarına aykırı davranışları da mümkündür. Bu durumda devlet müdahalesi ile karşı karşıya kalınır.

Vergi suçu, vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması nedeniyle devletin vergi kaybına uğratılmasına veya kamu düzeninin bozulmasına sebep olan ve ceza öngörülen fiiller olarak tanımlanabilir.

Vergi suçu ve cezalarına ilişkin hükümlere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiştir.¹³

Sözü edilen Kanun'un 331'inci maddesine göre, vergi kanunlarına aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılırlar. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi suçu, vergi kanunlarına aykırı hareket etme fiilidir.¹⁴

4369 sayılı Kanunla, 1.1.1999 tarihinden itibaren, Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinde yapılan değişikliklerden sonra vergi cezaları, vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları, özel usulsüzlük cezaları halini almıştır. Diğer cezalar ise, hürriyeti bağlayıcı cezalardan diğer bir ifadeyle hapis cezalarından oluşmaktadır.

5.1- Vergi Ziyai Cezası

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341'inci maddesinde "vergi ziyainın", 344'üncü maddesinde de "vergi ziyai suçunun" tanımı yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesine göre, vergi ziyai, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi anlamına gelmektedir.

Vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341'inci maddede yazılı hallerle vergi kaybına sebebiyet verilmesidir.

Bu suçu işleyenlere, vergi kaybına bağlı olarak vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katıdır. Vergi ziyaina 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.¹⁵

5.2- Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

Vergi kanunlarına aykırı bazı fiiller vergi cezaları dışında ceza mahkemesinde de yargılanmayı gerektirmektedir. Bu fiiller, hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırım altına alınmıştır. Bunların başında kaçakçılık suçu gelir. Kaçakçılığa iştirak halleri, vergimahremiyetinin ihlali ile mükellefin özel işlerini yapan memurlara ilişkin düzenlemeler dediğer suç ve cezaları oluşturur.¹⁶

¹³ Ş. Kızılot, M. Taş, (2011). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

¹⁴ Vergi Usul Kanunu Md:331

¹⁵ Vergi Usul Kanunu Md:341, 344

¹⁶ M. Katkat, (2007). Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde hesap ve muhasebe hilesi ile ilgili aşağıdaki ibare yer almaktadır;

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

- 1- Defter ve kavitlarda hesap ve muhasebe hileleri vapanlar, 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,

Hakkında (5904 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009) on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.”¹⁷

Kanun maddesinden muhasebe hilesinin aşağıdaki unsurlarından bahsetmek mümkündür.

- Kanunda tanımı yapılmamış ve tek tek sayılmamıştır.
- Hesap ve muhasebe hilesi yapılan defter ve kayıtların vergi kanunlarında tutulma veya düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyetinin bulunan defter ve kayıtlar olmasıdır.
- Hesap ve muhasebe hilesi suçu için vergi ziya-ı şartı yer almamaktadır.

Kısacası muhasebe hileleri Ulusal Muhasebe Standartlarına uyulmaması eylemlerini içermektedir.

Yasa koyucu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-1 bendi kapsamındaki muhasebe hilelerinin neler olduğunu sayarak belirtmediği gibi bir tanım da yapmamıştır. İnsan zekâsının gelişimine paralel olarak, her gün yeni hesap ve muhasebe hilelerinin bulunabileceği için yasa koyucunun böyle bir tanımlamaya gitmediği açıktır.¹⁸

5.2.1- Vergi Kanunlarına Göre Tutulan Defter ve Kayıtlar

Muhasebe hilesi suçunda önemli unsur hile yapılan defter ve kayıtların vergi kanunlarında tutulma veya düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyetinin bulunan defter ve kayıtlar olmasıdır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterler aşağıdaki gibidir.

Yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, amortisman defteri, işletme hesabı defteri, imalat defteri, bitim işleri defteri, banka ve sigorta muameleleri defteri, damga vergisi defteri, nakliyat defteri, ambar defteri, serbest meslek kazanç defteri, noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentelerinin resmi defteri, çiftçi işletme defteri olarak sayılabilir.

5.2.2- Muhasebe Hilesi Suçu İçin Vergi Ziya-ı Şartı Yer Almamaktadır

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde tanımlanan kaçakçılık suçlarının oluşması için ayrıca vergi ziyasının doğması şartı aranmamaktadır. Kanun, kaçakçılık suçlarından biri olan, hesap ve muhasebe hilesinin oluşması için de vergi ziyası şartı öngörmemiştir. ¹⁹Gerçek duruma aykırı veya gerçek durumu gizlemeye yönelik kasten hesap ve muhasebe kayıtları yapılması suçun oluşması için yeterlidir. Ancak muhasebe hileleri genellikle vergiye tabi kazancı gizlemek, azaltmak ya da geç beyan etmek için yapılmaktadır. Kanun suçun oluşmasında vergi ziya-ı şartı aranmamakta olmasına rağmen, muhasebe hilesi yapmanın temel amaçlarından birisinin “vergi ödememek” olması nedeniyle çoğunlukla bu fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verilmektedir.

¹⁷ Vergi Usul Kanunu Md:359.

¹⁸ H. Gürsoy, (2009). Muhasebe Hilesi. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 203.

¹⁹ Y. Özbacı, (2012). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık

5.2.3- Muhasebe Hilesi Fiillerinin Tespiti

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde kanuni defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak fiili kaçakçılık suçu olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanun'un 367'nci maddesi hükmü gereği yaptıkları inceleme sırasında 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi incelemesine yetkili denetim elemanlarının durumu Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirmeleri gerekmektedir. Bu nedenle hesap ve muhasebe hilesi suçunu tespit görev ve yetkisi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde sayılan vergi incelemeye yetkili kişilere verilmiştir.²⁰

Muhasebe hilesi suçu teknik bir suç olması nedeniyle kanun koyucu bu fiillerin suç olduğunu belirtmiş, suçu oluşturabilecek fiillerin tespit yetkisini ise vergi incelemesine yetkililere vermiştir. Vergi incelemesine yetkililerce tespit edilen gerçeğe aykırı olarak yapılan hesap ve muhasebe kayıtları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca hesap ve muhasebe hilesi suçu olarak yetkili Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirilecektir. Dolayısıyla kanuni defter ve kayıtlarında hesap ve muhasebe hileleri yapmanın suç olduğu ve bu suçu işleyenler hakkında hapis cezası uygulanacağı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır.

5.3- Muhasebe Hilesi ile İlgili Diğer Hususlar

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık cezasının uygulanabilmesi için vergilendirme döneminin kapanmış ve dönem beyannamesinin verilmiş olup olmamasının önemi yoktur.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1. maddesine göre, bu durumda yapılan tarhiyata ilişkin vergi ve cezanın uzlaşma konusu da yapılması mümkün değildir. Ayrıca, vergi ziyai cezasının kesilmesi için kaçakçılık suçu konusunda adli yargı mercilerinin karar vermesinin beklenmesi söz konusu değildir. Başka bir ifadeyle vergi idaresi ve vergi inceleme elemanları gerekli tespitleri yaptıkları takdirde, adli yargının kaçakçılık suçuna ilişkin kararı beklenmeksizin üç kat olarak uygulanacaktır. Bu hallerde kaçakçılık suçunun adli yargı tarafından sabit olduğunun tespit edilmesi ve cezanın kesilmesi halinde sorun yoktur. Ancak adli yargının mükellef hakkında kaçakçılık cezası uygulanmasına yer olmadığına karar vermesi ve mükellefin bu suçtan beraat etmesi halinde, vergi ziyai cezasının daha önce üç kat olarak uygulanması ilke olarak dayanağını bütün bağlantıları itibarıyla kaybeder. Bu durumda mükellefe vergi ziyai cezasının bir kat olarak uygulanması ve mükellefin aynı zamanda bahse konu tarhiyat için uzlaşma hakkını kullanması gerekliliği ortaya çıkar. Fakat tarhiyata ilişkin cezalandırma adli yargının konuya ilişkin kararı beklenmeden yapılmış ve bu alandaki idari ve kanuni süreler geçmiştir. Bu durumda geriye yönelik olarak işlem yapılarak vergi ziyai cezasının üç kattan bir kata indirilmesi ve mükellefin söz konusu tarhiyata ilişkin olarak uzlaşma hakkını kullanabilmesine imkân tanınması mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde mümkün değildir.²¹

6- MUHASEBE HİLESİ İLE İLGİLİ YARGISAL KARARLAR

Muhasebe hilesi suçunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile vergi kaçakçılığı sayılması ve hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı vergi mükellefleri için sonucu oldukça ağırdır. Vergi kaçakçılığına hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesini Anayasa Mahkemesi “...Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşıla-

²⁰ Vergi Usul Kanunu Md:367

²¹ Ürel G. (2003). Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayınları

nabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasa'nın 38. maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur..." gerekçesi ile ceza verilebileceğine hükme bağlamıştır.²²

Muhasebe hilesi fiili, yasa koyucu tarafından tanımlanmamış ve hangi fiillerin muhasebe hilesi suçuna gireceği belirtilmemiştir. Diğer bir ifadeyle muhasebe hilesi fiilleri vergi inceleme elemanlarının takdir edilerek uygulanmaktadır. Mükellefler tarafından vergi incelemesi sonucunda yapılan tarhiyat ve işlemlere karşı yargı organlarına sıklıkla başvurulmaktadır. Muhasebe hilesi konusunda çok fazla yargı kararı bulunmamaktadır. Ancak, yüksek yargı makamı olan Danıştay tarafından verilen kararlardan bazıları ve açıklamaları aşağıda belirtilmiştir.

Olay 1: Ekmek üretim faaliyetinde bulunan şirket 2005 yılına ilişkin indirimli orana tabi mal ve hizmet tesliminden dolayı Katma Değer Vergisi iadesi talebinde bulunmuştur. Yapılan vergi incelemesi neticesinde mükellef kurum tarafından haziran ayına ait dört adet gider faturasını kaydettikten sonra temmuz ayında tekrar kaydederek mükerrer kayıt yapmıştır. Mükellef kurum tarafından inceleme sonuçlanmadan önce söz konusu faturalarla ilgili düzeltme dilekçesi verilmiştir.

Yapılan vergi incelemesi raporunda mükellef kurum hakkında muhasebe hilesi yapıldığına istinaden üç kat vergi ziyaı cezası verilmesi uygun görülmüştür.

Mükellef kurum tarafından vergi inceleme raporunu yargıya konu edilmiş ve Kayseri Vergi Mahkemesi tarafından hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davayı reddederek vergi inceleme raporunu onamıştır.²³

Mükellef kurum davayı temyiz istemiyle kararı yüksek mahkemeye götürmüştür. Danıştay, yapılan hatanın mükerrer kayıttan kaynaklandığını belirtmiş ve düzeltme dilekçesini de göz önünde bulundurarak yapılan mükerrer dört gider faturasının sehven kaydedilerek yapılan fiilin muhasebe hilesi değil muhasebe hatası olduğuna hükmetmiştir.²⁴ Böylece, vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararı kısmen bozmuştur.

Olay 2: Butik işletmeciliği yanı sıra bina soğutma ve ısıtma sistemleri montaj ve imalatı yapan mükellef kurum, 2001 yılında emtia alışına ilişkin olarak Birol Şırnakgöz isimli şahıstan almış olduğu faturaların sahte olabileceği yönündeki duyuruları üzerine vergi incelemesi öncesi faturaları kayıtlarından çıkarmıştır.

Ancak, bu durumla ilgili herhangi bir düzeltme beyannamesi verilmemiştir. Söz konusu faturaların yerine yüksek tutarlı belgesiz gider yazıldığı, 32,00 TL otobüs biletinin 8.890,00 TL tutarla kaydedildiği tespit edilmiştir.

Yapılan vergi incelemesi sonucuna istinaden hazırlanan vergi inceleme raporunda bu durumun muhasebe hilesi olarak sayıldığı ve üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Mükellef kurum tarafından vergi inceleme raporunu yargıya konu edilmiş ve İzmir Vergi Mahkemesi tarafından hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davayı reddederek vergi inceleme raporunu onamıştır.²⁵

²² Anayasa Mahkemesi. E. 2002/55, K.2003/8 sayılı karar

²³ Kayseri Vergi Mahkemesi, 26.12.2007 tarih ve E:2007/466, K:2007/1075 sayılı karar

²⁴ Danıştay 3. Daire, 28.10.2010 tarih ve E:2008/1051, K:2010/3366 sayılı karar.

²⁵ İzmir Vergi Mahkemesi, 11.04.2007 tarih ve E:2006/509, K:2007/422 sayılı karar

Mükellef kurum davayı temyiz istemiyle kararı yüksek mahkemeye götürmüştür. Danıştay, vergi mahkemesi kararını onamıştır.²⁶

Olay 3: Ticari faaliyetle iştigal eden bir limited şirket yüksek tutarlı bir gider faturasını farklı tarihlerde mükerrer kaydetmiştir. Yapılan vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporunda olayın kasten olduğu belirtilerek yapılan fiilin muhasebe hilesi olduğu gerekçesiyle üç kat vergi zıyaı cezası ile şirketin defter kayıtlarını tutan muhasebeci için iştirak ettiği tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun yasal defterlerini tutan muhasebeci tarafından vergi inceleme raporunu yargıya konu edilmiş ve İzmir Vergi Mahkemesi tarafından "...aksi ispatlanmadıkça faturanın mükerrer olarak kaydedilmesinin sehven ve hata sonucu olduğunun kabulü gerekmektedir." şeklinde görüş belirterek fazla olan cezanın kaldırılmasına hükmetmiştir.²⁷ Yani, mahkeme bir kez mükerrer yapılan kaydı hata olarak dikkate almıştır.

7- SONUÇ

İşletmelerde yapılan muhasebe hileleri günümüzde büyük bir sorun haline gelmiştir. Yapılan muhasebe hilelerinden küçük bir kesim büyük yararlar sağlarken, çok geniş bir kesim de olumsuz yönde etkilenmektedir. Muhasebede yapılan hileler işletme ilgililerinin yanlış kararlar vermelerine yol açmakta, ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilemekte ve özellikle de muhasebe mesleğine olan güveni azaltmaktadır. Muhasebe hilelerinin en önemli etkilerinden biri de, devletin en önemli geliri olan vergiyi etkilemesidir.²⁸

Muhasebe hatası ile muhasebe hilesi kavramı arasındaki temel fark muhasebe kayıtlarında yapılan fiillerin bilerek yanlış yapıp yapılmamasıdır. Burada suçun manevi unsuru olan kastın varlığı vergi inceleme yetkisine sahip kişilerce tespit edilmesi gerekmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde tanımlanan kaçakçılık suçlarının oluşması için ayrıca vergi zıyaının doğması şartı aranmamaktadır. Kanun kaçakçılık suçlarından biri olan, hesap ve muhasebe hilesinin oluşması için de vergi zıyaı şartı öngörmemiştir. Ancak, Danıştay "muhasebe hilelerinin vergi usul kanununda tanımlanmaması nedeniyle" muhasebe hilelerine her fiil için vergi kaybına neden olup olmadığına göre suç sayılması gerektiği kanaatini ileri sürmektedir.

Anayasa Mahkemesi, kanunsuz suç veya ceza olmaz ilkesine bu konuda da bağlı kalınmasından yanadır. Ayrıca suç ve cezaların yalnızca yasalarla konulup kaldırılması dayeterli olmayıp kuralların kuşkuya yer vermeyecek biçimde açık ve sınırlarının da belli olmasını istemektedir. Ancak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde tanımlanan muhasebe hilesi kavramı tanımlanmamıştır.

Son olarak, başbakan tarafından açıklanan eylem planına göre 6 ay içerisinde 1961 yılından bu yana uygulamada olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, günümüz koşullarına uyacak şekilde yenilenecektir. Ekonomiden Sorumlu Başbakan Yardımcı Mehmet Şimşek, kanunun hazırlık sürecinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın daha önce verdiği görüşler, mahkeme kararları, konuyla ilgili görüş, öneri ve makaleler de titizlikle değerlendirildiğini ve vergi usul hukukuna ilişkin uluslararası uygulamalar analiz edildiğini belirtti.²⁹

²⁶ Danıştay 3. Daire, 05.03.2009 tarih ve E:2007/3127, K:2009/666 sayılı karar

²⁷ İzmir 4. Vergi Mahkemesinin, 17.11.2006 gün ve E:2006/670-K:2006/1086 sayılı kararı

²⁸ A. Bayraktar, Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tez, Edirne:2007

²⁹ [http://www.businessht.com.tr/ekonomi/haber/1104777-vergi-kanunu-degisiyor,\(14.11.15\)](http://www.businessht.com.tr/ekonomi/haber/1104777-vergi-kanunu-degisiyor,(14.11.15))

Vergi konseyi tarafından taslağı yayınlanan Vergi Usul Kanunu'na göre kaçakçılık fiilleri arasında sayılan muhasebe hilesi kavramı yine daha açık bir şekilde tanımlanmamıştır. Umarız kanun taslağı-nın yasalaşma süresinde bu husus göz önüne alınarak ortaya çıkan karışıklıklar son bulur.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- AÇIK, S. Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2012, 16.3: 351-366 <http://e-dergi.atauni.edu.tr/atauni-sosbil/article/view/1020009166>, (14.11.15)
- ALTUNCU, H., KÜTÜK, Z., AKDAĞ, Y. Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.2014
- Anayasa Mahkemesi. E. 2002/55, K.2003/8 sayılı karar
- AVDER, E. Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği. 2007, (14.11.15), <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/>
- BAYRAKTAR, A. Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tez, Edirne:2007
- Danıştay 3. Daire, 24.03.2008 tarih ve E:2006/3434, K:2008/898 sayılı karar
- Danıştay 3. Daire, 05.03.2009 tarih ve E:2007/3127, K:2009/666 sayılı karar
- Danıştay 3. Daire, 28.10.2010 tarih ve E:2008/1051, K:2010/3366 sayılı karar.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.10.2011 tarih ve E:2009/3, K:2011/613 sayılı kararı
- GÜRSOY, H. Muhasebe Hilesi. Yaklaşım Dergisi. 2009 Sayı: 203.
- İzmir 4. Vergi Mahkemesinin, 17.11.2006 gün ve E:2006/670-K:2006/1086 sayılı kararları.
- İzmir Vergi Mahkemesi, 11.04.2007 tarih ve E:2006/509, K:2007/422 sayılı karar
- KATKAT, M. Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.2007
- Kayseri Vergi Mahkemesi, 26.12.2007 tarih ve E:2007/466, K:2007/1075 sayılı karar
- KIZILLOT, Ş. Metin Taş. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.2011
- Manisa Vergi Mahkemesi, 21.04.2006 tarih, E:2005/344, K:2006/156 sayılı karar
- Manisa Vergi Mahkemesi, 10.10.2008 tarih, E:2008/429, K:2008/475 sayılı karar
- ÖZBALCI, Y. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık,2012
- SEVİLENGÜL, O. Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 2013
- SÜRMEN, Y. Muhasebe 1, Derya Kitabevi, 2010
- TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve hatalara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı
- Türk Dil Kurumu, <http://tdk.gov.tr/>, (14.11.15)
- ÜREL, G. Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayınları,2003
- <http://www.businessht.com.tr/ekonomi/haber/1104777-vergi-kanunu-degisiyor>, (14.11.15)