

DERLEME MAKALE

MUHASEBE HİLESİ ÜZERİNE BAZI DÜŞÜNCELER¹*SOME CONTEMPLATIONS ON THE ACCOUNTING FRAUD*

Prof. Dr. S. ATEŞ OKTAR*

ÖZ

Genel olarak, muhasebe hilesi, başkalarını aldatmak amacıyla kayıt düzeninin hukuk kurallarına aykırı olarak değiştirilmesidir. Hileler işletmeler tarafından piyasayı aldatmak üzere yapılabildiği gibi, kamu idaresini ve özellikle vergi idaresini aldatmaya yönelik de olabilirler. Bunların dışında çalışanların işletme sahip veya sahiplerini aldatarak kişisel çıkar sağlamak amacıyla yaptıkları hilelere de sıkça rastlanmaktadır. İşletme sahipleri finansal durumu olduğundan daha iyi veya kötü göstererek haksız bir kazanç elde etmek isteyebilirler. İşletmenin durumunun hileli işlemlerle gerçekte olduğundan daha iyi gösterilmesi halinde piyasa; daha kötü gösterilmesi durumunda da vergi idaresi aldatılmış olmaktadır. Ticari kâr/zarardan mali kâr/zarara geçiş sürecinde uygulanan vergi revizyonu işlemleri ile matrahın da düşürülmesi halinde ise, hem piyasa hem de hazine zarar görecektir. Özel veya kamusal çıkar sağlayan her muhasebe işlemi hile değildir. Hileden söz edilebilmesi için, işlemin aldatma veya kandırma potansiyelinin bulunması gerekir. Diğer hileler gibi muhasebe hilesi de tüm hukuk düzeninin ihlâli yoluyla ya da bir kanun hükmünün araç olarak kullanılmasıyla yapılabilir. Birinci durumda, hile işlemi hükümsüz kılma yanında suç ve/veya kabahat de oluştururken; ikinci durumda, hileli işlemin sonucu hükümsüzlükten ibarettir. Bu ikinci türden hileye genel olarak “kanuna karşı hile”, vergi hukukunda ise “peçeleme” denilmektedir. Bir vergi hukuku kuralını, başka hukuk kurallarına uygun işlemler yaparak dolanma anlamındaki muhasebe hilesi suç olmadığı halde; kanunu dolanma özelliği olmayan alelade sahtekârlık mahsulü hileler suç oluşturmaktadır. Muhasebe hilesinin bir mükellef hakkı olan vergi planlamasından ayırıtılması ve varsa, kanuna karşı hile veya suç ya da kabahat niteliğinin doğru teşhis edilmesi, sonuçlarının da doğru belirlenmesi bakımından zorunludur.

¹ Bu çalışma, “I. Dijital Vergilendirme Sempozyumu” adlı etkinlikte on-line olarak 27 Ekim. 2020 günü sunulan yayımlanmamış bildirinin makale versiyonudur.

* İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı. ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-7095-0894>.

Anahtar Sözcükler: Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Muhasebe Hilesi, Kanuna Karşı Hile, Peçeleme, Vergi Planlaması.

ABSTRACT

Accounting fraud, in general, is to change the system of accounting entry by breaking the rules of law. Frauds can be committed by firms either to cheat the other merchants and firms or tax administration. Besides these, some frauds which are committed by employees to cheat owners have frequently seen. Owners may desire to gain an unjust gain by reflecting financial situation of the firm better or worse than the real. When the situation of the firm is declared better than the real by fraudulent actions, tax administration, would have been cheated. In case tax base is made decreased by the actions of tax revision has been implemented through the process of transforming from commercial gain/loss and fiscal gain/loss, both merchants and firms and also government treasury will be affected negatively. Every accounting transaction which gains private or public benefit is not considered as a fraud. In order to talk on fraud, transaction must have a cheatable essence. Like the other frauds, accounting frauds may be committed by the way objecting whole legal system or abusing a legal rule to achieve a prohibited conclusion. In fist case, while the fraud constitutes a crime apart from nullity; in second case, the result of the fraudulent transactions only consist of nullity. This second type of fraud is called as fraud against law” in general and “veiling” in tax law. Despite making fraud against a rule of tax law by abusing another rule of law does not constitute a crime, frauds which are result of ordinary falsifications constitute crimes. Distinguishing of the accounting fraud from tax planning which is a tax payers’ right and if exists, identifying its qualifications as fraud against law or crime are necessary for defining its results properly.

Keywords: Tax Evasion, Tax Avoidance, Accounting Fraud, Fraud Against Law, Veiling, Tax Planning.

1. GİRİŞ

Muhasebe hilesinden ne anlaşılması gerektiği konusunda tam bir mutabakatın olmadığı görülmektedir. Geniş kapsamıyla muhasebe hilesi muhasebeyi ilgilendiren bilgi, belge ve kayıt ortamlarına ilişkin hukuka aykırı eylem ve işlemlerin tümünü; dar kapsamıyla ise muhasebe yöntem ve tekniklerinin hileli kullanımlarını ifade eder. Bu çerçevede geniş anlamda muhasebe hilesi kapsamına sahte belge düzenleme/kullanma, yok etme

fiilleri vb de girerken; dar anlamda muhasebe hilesi muhasebe yöntem ve tekniklerinin gereğiymiş gibi gösterilen ancak öyle olmayan amortisman usullerinin hukuka aykırı kullanılması veya bilanço maskeleymesi benzeri gerçeği saptırma amaçlı fiilleri kapsar.

Bununla birlikte; sahte belge düzenleme/kullanma, defter, kayıt ve belgeleri yok etme, gizleme gibi başka hukuka aykırı eylemlerin konusunu oluşturmaları nedeniyle, geniş anlamdaki hilelerin bir bölümünün, teknik anlamda muhasebe hilesi olarak nitelendirilmesinin yerinde olmadığı değerlendirilmektedir.

Muhasebe hilesi öteden beri işletmelerin ve vergi idaresinin ilgisini çeken bir konu olmuştur. İşletmeler yönü muhasebe denetiminin konusunu oluştururken, vergi idaresi yönü vergi denetiminin ve vergi ceza hukukunun konusunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmada, muhasebe hilesi kavramı, benzer kavramlarla ilişkisi ve hilelerin sonuçları hakkında bazı düşünceler paylaşılacak ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2. MUHASEBE

İnsanların toplum halinde yaşamaya başladıkları zamanlardan itibaren çeşitli iş ve işlemlerin ve özellikle mal ve kıymet hareketlerinin bir şekilde kaydedilmesi gerekmiştir. Sümerlerde tapınak gelirlerinin tapınaklar üzerine yazıldığı; Mezopotamya’da ticari işlemlerin yer aldığı hesaplar tutulduğu; eski Arap medeniyetlerinde muhasebe hakkında eserler yazıldığı bilinmektedir (Karayalçın, 1988, s.5).

Abbasilerde, İlhanlılarda ve nihayet Osmanlı Devletinde devlet hesaplarının tutulması için muhasebe yöntemleri uygulanmış ve devlet muhasebesi ile ilgili kitaplar yazılmıştır. Sadece İlhanlı Devletinde 1309-1363 yılları arasında dört muhasebe kitabı yazıldığı ifade olunmaktadır (Güvemli, 2013, s.159-160).

Muhasebenin gelişiminde ana aktörler tacirler olmakla birlikte, sistematikleştirilmesinde ve matematiksel bir mantıkla kurgulanmasında en önemli katkıyı matematikçiler yapmışlardır. Özellikle 12. yüzyıldan itibaren hızlanan bu gelişim süreci, zamanın ünlü matematikçisi İtalyan Luca Pacioli’nin 1494 yılında yazdığı ve muhasebede muzaaf (çift taraflı) kayıt sistemini matematiksel bir yaklaşımla incelediği “Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantılılık Hakkında Özet” (“*Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*”) kitabı ile zirve notasına ulaşmıştır (Karayalçın, 1988, s.5).

En geniş anlamı ile kullanıldığında her türlü kaydı kapsayan muhasebe, daha dar ve teknik anlamıyla ekonomik hayata ve faaliyetlere ilişkin kayıtları kapsayan bir içeriğe sahiptir. İlk çağrışımı ticari hayat ve tacirler ile ilgili olsa da muhasebe bu kadarla sınırlı kalmamış; milli gelir hesaplarına ilişkin milli muhasebeden, devlet muhasebesine kadar farklı amaç ve kapsamlarla da ortaya çıkmıştır.

Kamu hukuku alanına inhisar eden muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtma oranı özel hukuk alanına kıyasen daha fazladır. Basiretli tacir, değerlendirme yaparken işletmesi için en uygun değerlendirme ölçüsünü seçebilmektedir. Oysa vergi matrahının tespitinde, işletme için en uygunu olmasa da kanun koyucunun belirlediği ölçülerin kullanılması gerekmektedir.

Bu durumda “Muhasebe Gerçeği”nin ne olduğunun ya da böyle bir kavram olup olmadığının da sorgulanması yerinde olur.

Bu kavram 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin “Muhasebenin Temel Kavramları” bölümünde sayılan ve açıklanan 12 kavram arasında yer almamaktadır. Bununla birlikte, “Mali Tablolar İlkeleri” bölümünde Gelir Tablosu için, “*Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır*” hükümleriyle; bilanço için de “*Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır*” hükümleriyle “gerçeğe uygunluk” kavramına yer verildiği görülmektedir.

Değerleme ölçülerinin ve hükümlerinin hukuka uygun farklı uygulanış biçimlerinin dahi kâr ve zararı değiştireceği dikkate alındığında, birden fazla kâr ve zarardan hangisinin “gerçek” olduğu sorusu cevaplandırılmaya muhtaçtır.

3. HİLE

3.1. Kavram

Hile, Arapça kökenli bir kelime olup “çare”, “tedbir” anlamını ifade eder. Kanunlardaki yasaklayıcı hükümlerin başka kanun veya kanunların

hükümlerinden yararlanılmak suretiyle aşılması ya da dolanılmasına da, bir “çare”yi ifade etmesi nedeniyle hile-i şer’iye, bugün kullanılan şekliyle kanuna karşı hile denilmektedir (Yücel, 1955, s.280).

Ancak, “hile”nin bugün yaygın olarak kullanılan bir diğer anlamı, hileden bugün anlaşılan “aldatma”, “kandırma”dır. Esasen hilenin “çare” anlamı ile “aldatma” anlamı arasında önemli bir fark da yoktur. Çare olarak hile, kanunun koyduğu bir engelin genel olarak hukuka uygun bir davranış veya tasarrufla aşılmasının, yani kanun hükmünün dolaylı olarak ihlâlinin bir yoludur. Suç teşkil eden hilede ise hilekâr hukuka uygun bir davranışta bulunmadan aldatma veya kandırma yoluna gitmektedir. Aradaki yegâne fark, ilkinde mevcut olan hukuka uygunluk sebebinin suçun oluşumunu, dolayısıyla cezalandırmayı engellemesidir.

Hile, Türk Hukuk Lûgatı’nda, bir kimsenin kendi hareket tarzı ile diğer bir kimseyi bir irade beyanında bulunmaya veya bir sözleşme yapmaya yönlendirmek için yanlış bir fikrin doğumuna veya teyidine ya da idamesine kasten sebebiyet vermesi olarak tanımlanmaktadır (Türk Hukuk Lûgatı, 1991, s.128).

Hile tabiri, mülga 818 sayılı Borçlar Kanunu’nun 28’inci maddesinin kenar başlığı ile madde metninde açık olarak kullanılmasına rağmen, bu tabire 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nda yer verilmemiş, onun yerine esasen aynı anlamı ifade eden “aldatma” tabiri tercih edilmiştir. Hile, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun “aldatma” kenar başlıklı 36’ncı maddesinde bir irade bozukluğu olarak tanımlanmaktadır. Buna göre; “*tarafardan biri, diğerinin aldatması sonucu bir sözleşme yapmışsa, yanılması esaslı olmasa bile, sözleşmeyle bağlı değildir*” (TBK, m. 36/1). Ayrıca; “*üçüncü bir kişinin aldatması sonucu bir sözleşme yapan taraf, sözleşmenin yapıldığı sırada karşı tarafın aldatmayı bilmesi veya bilecek durumda olması halinde, sözleşmeyle bağlı değildir*” (TBK, m. 36/2).

Toplumsal hayatın her alanında karşılaşılabilen hile, genel olarak başkalarını aldatmaya yönelik sahtekârlık davranışlarıdır. Bu yönüyle her sahtekârlık bir hilekârlık ve her hilekârlık da bir sahtekârlıktır. Genel ve geniş anlamda hile, bir amaç değil araç olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede fail hile aracını kullanmak suretiyle bir menfaat elde etmeyi amaçlar. Örneğin hileli iflâsta müflisin amacı, alacaklılardan mal kaçırmak, bu amacı gerçekleştirmek üzere başvurduğu araç ise gerçek olmayan tasarruflarda bulunmak yani hile olmaktadır.

Sahtekârlık veya hilekârlık kavramlarının bu genel ve geniş anlamı zamanla daralmıştır. Toplumsal gelişme sürecinde bazı şekil ve alâmetler oluşturulmuş ve bu şekil ve alâmetlere uyma, bunları uygulama ve kullanma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Genel ve geniş anlamda sahtekârlık veya hilekârlıktan farklı olarak dar anlamda sahtekârlık veya hilekârlıkta doğruluk karinesinden yararlanan bir şekil veya alâmette yapılan sahtekârlık veya hilekârlık, amacın ve sonucun da kendisidir. Burada hile, bireylerin kamu güveninin sağlanmasını isteme hakkı dolayısıyla bir araç olmanın yanında bir amaç ve sonuçtur da (Erman, 1981, s.1-7).

3.2. Muhasebe Hilesi

3.2.1. Genel Olarak

Öncelikle ifade etmek gerekir ki, muhasebe hilesinden anlaşılması gereken, muhasebe ile ilgili belge ve ortamlarda yapılan her türlü sahtekârlık değil, muhasebe yöntem ve tekniklerinin olağan uygulanması gibi yansıtılan hukuka aykırı eylemlerdir. Doktrinde aksi görüşlere rastlansa da, yargısal içtihatlarda muhasebe hilesinin dar ve teknik anlamıyla tanımlandığı görülmektedir.

Muhasebe hilelerine kişileri, piyasayı veya vergi idaresini aldatarak kişisel menfaat sağlamak amacıyla başvurulduğu bilinmektedir.² Özel hukuk kurallarına göre tutulan defter ve kayıtlarda yapılan hilelerin amacı kişileri ve piyasayı aldatmak olduğu halde; vergi kanunlarına göre tutulan defter ve kayıtlarda yapılan hilelerin amacı, vergi matrahlarının olduğundan daha düşük gösterilmesi veya tamamen gizlenmesi suretiyle kamu güvenini ihlâl etme pahasına vergisel menfaat sağlamaktır. Örneğin, bilanço maskeleymesi yoluyla, bilanço veya diğer mali tablolar üçüncü kişileri veya piyasayı ya da vergi idaresini aldatmak ve böylece menfaat sağlamak amacıyla gerçekte olduğundan daha farklı gösterilebilmektedir.³

Ticari kârın yüksek gösterilmesini sağlayan muhasebe hileleri genel olarak mali kârın yükselmesini ve ödenecek verginin artmasını sağlayarak hazine çıkarı ile uyumlu görünebilirler. Ancak, ekonominin genel dengesi ve dolayısıyla milli muhasebe hesapları açısından konu incelendiğinde, ticari kârın hileli olarak yüksek gösterilmesinin genel ulusal çıkar ile çatışacağı görülmektedir. Özellikle

2 Muhasebe hilesi ve denetimine ilişkin olarak bakınız Ersin Güredin. (2008). Denetim ve Güvence Hizmetleri, 12. Baskı, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım, s.134.

3 Muhasebe hilesi yöntemlerinin yıllar içinde fazla değişmediğini, sadece yeni teknolojilerin uygulanmaya başlanmasıyla aynı hilenin yer aldığı zeminin değiştiğini ifade etmek mümkündür. Bu konuda bir karşılaştırma yapmak üzere için şu esere başvurulabilir: Ernest G. Jenny, Georges Niedermeyer (1941). Muhasebede Hileler, Çeviren: Hasan Erdinç, Uğur Matbaası, İstanbul, 1941.

büyük kurumsal firmalarda suni olarak şişirilmiş ticari kâr tutarının mali kâra firesiz dönüştüğü varsayılsa bile, devlet muhasebesinde görünen kazancın milli muhasebede karşılığı olmayacak, hisse değerlerinin olması gerekenin çok üstünde oluşması nedeniyle ortaya çıkan ulusal finansal kayıp, vergi gelirlerinde meydana gelen artışın çok üstünde olabilecektir. Ayrıca, firmanın ticari kârdan mali kâra dönüşüm sürecinde vergi revizyonu yapmak suretiyle mali kârı düşürerek, ulusal ölçekte çifte kayba neden olması da uzak bir ihtimal değildir.

Genel olarak muhasebe hukuku kaynaklarında yer alan eksikliklerden yararlanılarak muhasebe ilke ve amaçlarına aykırı davranmak suretiyle yapılan muhasebe hilelerini ve özellikle hileli finansal raporlamayı ifade etmek üzere, muhasebe denetimi terminolojisinde yaratıcı muhasebe (“*creative accounting*”) kavramı kullanılmaktadır. İşletmeler bu yolla hisse ve firma değerini arttırma, uygun koşullarla borçlanma; kârlılığı arttırma gibi imkânlar elde etmektedirler (Çıtak, 2009, s:21-22).

Piyasayı aldatmaya yönelik muhasebe hilelerinin yakın geçmişteki en sistematik ve önemli örneklerinden biri, 2001 yılında vuku bulan ENRON skandalıdır. Amerika Birleşik Devletleri’nin dolayısıyla dünyanın enerji (doğalgaz) devi olan ve denetimi ile danışmanlığını beş büyük uluslararası denetim firmasından biri olan Arthur Andersen’in yaptığı ENRON firması, cirosunu ve ticari kârını olması gerekenden çok yüksek göstererek hisse değerlerini suni olarak arttırmış, bu durumun tespit edilmesi ile başlayan süreç sonunda da bazı firmaların birleşmesiyle 1985 yılında kurulan ENRON ile kurulduğu 1913 yılından beri sektörünün en ünlüsü olan ve skandal dolayısıyla yeni denetim müşterisi kabul etmesi yasaklanan Arthur Andersen ortadan kalkmıştır. Bu olay finansal raporlama standartlarının gelişimini sağlamıştır.⁵

Mali bir sonucu olmayan fiillerin kaçakçılık suçlarını oluşturması çok eleştirilmiştir. Verginin piyasa ekonomisinden kamu ekonomisine yapılan parasal bir transfer olmasına rağmen, bu süreçte işlenen bazı fiillerin, bu transferi olumsuz yönde etkilememesi, dolayısıyla hazine açısından bir zarar, hatta zarar tehlikesi doğurmamaları halinde dahi sadece kamu güvenini sarsmaları nedeniyle cezalandırılması, verginin ekonomik bir olgu olduğu gerekçesiyle halen de devam eden tartışmalara sebep olmuştur. Diğer hilekârlıklardan farklı olarak vergi ile ilgili hilekârlıklarda kamusal mali kayıp ya da zarar şeklinde bir maddi unsur beklentisi sıkça dile getirilmiştir. Bu görüşün vergi suçları bakımından makul yönlerinin bulunduğu ifade edilebilir.

⁴ ENRON Skandalı hakkında çok sayıda araştırma ve yayın yapılmıştır.

Muhasebe hilesi bakımından konu incelendiğinde, defter ve kayıtlarda yapılan muhasebe hilelerinin suç oluşturması için, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin neredeyse tamamında olduğu gibi vergi ziyayı, vergi kaybı, hazine zararı, kamu zararı vs aranmadığı görülmektedir. Bunun nedeni, 4369 sayılı Kanunla 1998 yılında yapılan düzenleme ile hileli fiillerden biri hariç, muhasebe hilesi yapmak da dahil tümünde, ceza hukuku doktrininde neticesi harekete bitişik suç denilen suç tipinin kabul edilmesinin sonucu olarak, sadece hileli fiilin işlenmesiyle kamu güveninin sarsılmasının suçun oluşması için yeterli görülmesidir. 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu'ndan farklı olarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda da sahtekârlık suçlarının işlenmiş sayılması için zarar aranmamasıyla bu yaklaşımın benimsendiği görülmektedir.

Sahte belge düzenleme ve kullanma, defter, kayıt ve belgeleri yok etme, gizleme, tahrif etme gibi sahtekârlıklardan farklı olarak muhasebe hilelerinin ve dolayısıyla hilekârlıklarının tespiti bir hayli zordur. Kamu güveninin korunması gerekçesiyle, vergi matrahında ve/veya hesaplanan vergi miktarında herhangi bir azalmaya sebebiyet vermeyen muhasebe işlemlerinin de hile olarak nitelendirilmesi halinde cezalandırılması söz konusu olabilecektir ki bununla korunan yararın ne olduğunu anlamak gerçekten zordur. “Ekonomik suça ekonomik ceza” sloganının vergi suçlarını kapsamaması gerektiğine şüphe yoktur. Suçların büyük bir bölümünün ekonomik nitelikli olduğu dikkate alındığında, vergi suçlarının yaptırımının idari para cezalarından ibaret olması halinde, çok sayıda ekonomik nitelikli suça da aynı ilkenin uygulanması gerekecektir ki bu durum suç politikası ve ceza hukuku ilkeleri açısından önemli sorunlar yaratma potansiyeline sahiptir.⁵

5 Türk Ceza Kanunu'nda yer alan ekonomik nitelikli suçlar şu şekilde sıralanabilir:

Kişilere Karşı Suçlar

(Malvarlığına Karşı Suçlar)

Hırsızlık (m.141)

Yağma (m.148)

Güveni Kötüye Kullanma (m. 155)

Dolandırıcılık (m.157)

Hileli İflâs (m.161)

Taksirli İflâs (m.162)

Karşılıksız Yararlanma (m.163)

Suç Eşyasının Satın Alınması veya Kabul Edilmesi (m. 165)

Toplum Karşı Suçlar

(Kamunun Sağlığına Karşı Suçlar)

Bozulmuş veya Değiştirilmiş Gıda veya İlaçların Ticareti (m.186)

Kişilerin Hayatını ve Sağlığını Tehlikeye Sokacak Biçimde İlaç Yapma veya Satma (m.187)

Uyuşturucu veya Uyarıcı Madde İmal ve Ticareti (m.188)

Zehirli Madde İmal ve Ticareti (m.193)

Toplum Karşı Suçlar

3.2.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Muhasebe Hilesi

Vergi Usul Kanunu'nda ya da vergi hukukunun bir başka kanun kaynağında muhasebe hilesi tanımlanmamıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (a) fıkrası (1) no.lu bent ile birlikte okunduğunda, muhasebe hilelerinin vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda yapılan hileler olduğu anlaşılmaktadır. Bu hilelerin neler olabileceği hususunda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte (1) no.lu bentte yer alan “..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” hükümlerinin muhasebe hilelerinin özel uygulama yerleri olduğu düşünülebilir.

(Kamu Güvenine Karşı Suçlar)

Parada Sahtecilik (m.197)
 Kıymetli Damgada Sahtecilik (m.199)
 Para ve Kıymetli Damgaları Yapmaya Yarayan Araçlar (m.200)
 Mühürde Sahtecilik (m.202)
 Mühür Bozma (m.203)
 Resmi Belgede Sahtecilik (m.204)
 Özel Belgede Sahtecilik (m.207)
 Açığa İmzanın Kötüye Kullanılması (m.209)

Topluma Karşı Suçlar

(Genel Ahlâka Karşı Suçlar)

Fuhuş (m.227)
 Kumar Oynanması İçin Yer ve İmkân Sağlama (m.228)
 Dilencilik (m.229)

Topluma Karşı Suçlar

(Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar)

İhaleye fesat karıştırma (m. 235)
 Edimin İfasına fesat karıştırma (m.236)
 Fiyatları Etkileme (m.237)
 Kamuya Gerekli Şeylerin Yokluğuna Neden Olma (m.238)
 Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması (m.239)
 Mal veya Hizmet Satımından Kaçınma (m.240)
 Tefecilik (m.241)

Topluma Karşı Suçlar

(Bilişim Alanında Suçlar)

Bilişim Sistemine Girme (m.243)
 Sistemi Engelleme, Bozma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme (m.244)
 Banka veya Kredi Kartlarının Kötüye Kullanılması (m.246)

Millete ve Devlete Karşı Suçlar

(Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar)

Zimmet (m.247)
 İrtikâp (m.250)
 Rüşvet (m.252)
 Nüfuz Ticareti (m.255)
 Görevi Kötüye Kullanma (m.257)
 Kamu Görevlisinin Ticareti (m.259)
 Türk Ceza Kanunu'nun dışında; 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve diğer çeşitli kanunlarda da ekonomik nitelikli suçlara yer verilmektedir.

Şüphesiz ki muhasebe hileleri bunlardan ibaret değildir. Çeşitli kaynaklarda “muhasebe hilesi” olarak nitelendirilebilen hareketlerin iki yüzden fazla türüne yer verilmekle birlikte, Anayasanın 38’inci maddesi bakımından bir sorun doğmaması için bunlardan hangilerinin Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesi kapsamında değerlendirilebileceğinin ya da değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin ayrıca tartışılması gerekmektedir (Oktar, 2009, s.8).

Muhasebe hileleri, kayıt düzeninin vergi hukuku ve muhasebe hukuku kurallarına aykırı olarak değiştirilmesine yönelik hareketler olarak tanımlanabilir (Oktar, 2000, s.81; Oktar, 2020, s.446). Muhasebe hilelerine örnek olarak; bilinçli olarak yapılmak kaydıyla; bilerek çeşitli matematiksel hatalar yapma, bazı rakamların yerlerini değiştirme, fazla ya da eksik sıfırlar koyma, bilerek yanlış hesaba kaydetme, borcu alacak, alacağı borç olarak gösterme, sayfadan sayfaya ya da yevmiye defterinden defteri kebire bilerek yanlış aktarmalar yapma, mükerrer kayıt yapma, unutulduğu izlenimi vermeye çalışarak bazı işlemleri kayıt düzeninin dışında tutma, değerlendirme ve amortisman konularında bilerek hatalı uygulamalar yapma, işletmenin durumunu olduğundan daha kötü ya da daha iyi göstermek amacıyla bilanço maskeleyişine başvurma gibi hileler gösterilebilir (Maliye Tetkik Kurulu, 1967, s.47-67).

Muhasebe hilesi örneklerini Yargıtay kararlarında da görmek mümkündür.

Bir kararda; “...Vergi tekniği raporunda; gerçek olmayan ve fiktif hareketleri içeren muhasebe kayıtları yapmak suretiyle sanığın muhasebe hilesi suçunu işlediğinin tespit edildiği cihetle; 2005 takvim yılında mükellefin defterlerinde “İhalden Çıkma Gelirleri Hesabı” alt hesap koduyla bir hesabın var olduğu ve bu hesaba dönem içinde bakiye olarak 98.968.52 TL lik kayıt yapıldığının anlaşılması nedeniyle bu husus sanığa sorularak bu hesaba neden kayıt yapıldığının açıklanması, mükellef kurumun söz konusu faturalardaki tutarları yevmiye defterinde dönem içi malzeme alışları hesabına kaydettiği, dönem sonunda hesap planı içinde yer alan “740, 741 ve 622” numaralı hesapları karşılıklı çalıştırarak maliyeti tespit ettiği ve bu faturalar üzerinde yer alan KDV leri de faturaların defterlere kaydedildiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yaptığının anlaşılması karşısında; hesapların karşılıklı çalıştırılması nedeniyle tekrarlanan işlemler dolayısıyla muhasebe hilesi yapıp yapılmadığı hususunda gerekirse bilirkişiden rapor alınıp sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması...” ifadelerine yer verilmektedir (Yargıtay 21. CD, 2016).

Bir başka kararda vergi inceleme raporuna atfen, “...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 katma değer vergisi matrahının 110.690.123,36 TL yerine, 58.757.028,03 TL olarak beyan edildiği, beyan dışı bırakılan katma değer vergisi matrahı tutarının 51.933.095,33 TL olup bu miktarın olması gereken KDV matrahı tutarına oranının ise yüzde 46,9 olduğu ve 9.347.957,16 TL tutarında katma değer vergisi farkına sebep bulunduğu, yapılan bu işlemlerin hataen yapılacağıının iddia edilemeyeceği, zira yevmiye defterine aynı günlerde yapılan kayıtların bir kısmının doğru yapılmasına karşın, bir kısmının ise vergi ziyana sebebiyet verecek şekilde bilerek ve hileli olarak kaydedildiği, bu durumun da kasıtlı olarak hesap ve muhasebe hilesi yapıldığının göstergesi olduğu...” tespitleri yer almaktadır (Yargıtay 11. CD, 2017).

Bir başka kararda da “...Bilançodaki aktif ve pasif hesaplarının dengeli olabilmesi için “ticari mallar, taşıtlar, banka kredileri, diğer mali ve ticari borçlar, geçmiş yıl kârları, dönem net kârı ve pazarlama, satış ve dağıtım giderleri” hesaplarında artış; ‘birikmiş amortismanlar ve genel yönetim giderleri’ hesabında azalış ve mükerrer fatura kaydı yapılarak artan maliyetler ile ilgili şirketin defter ve belgelerine uymayan yeni bir bilanço oluşturmak” şeklinde muhasebe hilesi örneklerine rastlanmaktadır (Yargıtay 11. CD, 2019).

Muhasebe hilelerinin Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesi kapsamında kaçakçılık suçunu oluşturması için, öncelikle “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan” defter ve kayıtlarla ilgili olması gerekir. Vergi kanunu tabiri ise Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi uyarınca, Vergi Usul Kanunu ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade ettiğinden, tüm bu kanunlara göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar 359’uncu madde kapsamında muhasebe hilesine konu olabilmektedir. Bu defter ve kayıtlar dışındaki yerlerde yapılan hileler, VUK, m.359/a-1 kapsamı dışında kalacağından kaçakçılık suçu işlenmiş olmayacak, bununla birlikte, genel hükümler uygulama alanı bulabilecektir (Oktar, 2009, s.8).

Muhasebe hilelerinin kaçakçılık suçunu oluşturmasının ikinci koşulu ise muhasebe hilesine ilişkin somut maddi olayın soyut kanuni tipe uygun olmasıdır ki kanunda böyle bir soyut tip bulunmadığından tipikliğin nasıl gerçekleşeceği de öteden beri tartışılan bir sorun olarak varlığını sürdürmektedir.

3.3. Kanuna Karşı Hile ya da Peçeleme

3.3.1. Genel Olarak

Hilenin genel olarak bilinen anlamı başkalarını “aldatma”, “kandırma” olmasına rağmen, “kanuna karşı hile” ya da “kanunu dolanma”, eski tabirle “hile-i şer’iye” biraz daha farklı bir kavramdır. Hilede failin eylemiyle doğrudan doğruya bir suç işlemesi söz konusu olduğu halde, kanuna karşı hilede kişi kanuna aykırı bir sonuç elde etmek için hukuka uygun bir işlem biçimini kullanılmaktadır. Başka bir deyişle bir kanun hükmü, bir başka kanun hükmüne uygun bir işlem yapılmak suretiyle ihlâl edilmiş olmaktadır. Kanuna karşı hile de aldatma ve kandırmadır. Ancak burada bir diğer kanun hükmü aldatma ve kandırma aracı olmaktadır.

“Kanuna karşı hile”nin vergi hukukunda karşılığı olan kavram “peçeleme”dir. Peçeleme, vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olma yolunda kendi kavram ve kurumlarını yaratma gayretlerinin bir sonucu olarak değerlendirilebilir. Vergi hukuku doktrininde çeşitli peçeleme tanımlarına rastlanmakla birlikte bunlar arasında ifade farklılığı dışında bir fark yoktur.

Bu bağlamda peçeleme, vergiden kaçınmak amacıyla özel hukuk hükümlerinin suistimal edilerek vergi kanunlarını dolanılmasıdır. Peçelemede hilenin hedefi olan kanun bir vergi kanunu iken, kanuna karşı hilede bu herhangi bir kanundur. Bu yönüyle, peçeleme kanuna karşı hilenin bir alt kavramı olarak da nitelendirilebilir.

3.3.2. Peçelemenin Sonuçları

Genel olarak kanuna karşı hilenin ve dolayısıyla peçelemenin ilk sonucu hükümsüzlüktür. Dolayısıyla mükellefin peçeleme sayılan işlem yoluyla kaçındığı vergi tarh edilir. Gecikme faizi hesaplanıp hesaplanmayacağı ayrı bir tartışma konusudur.

İşlemin hükümsüz sayılması sonucunda bir tarhiyat yapılacak olmakla birlikte vergi cezası kesilmemesi gerekmektedir. Bunun nedeni, vergi hukuku bakımından hükümsüz sayılan işlemin dayandığı bir başka hukuk kuralının, bir hukuka uygunluk sebebinin bulunmasıdır. Dolayısıyla peçeleme niteliğine

sahip muhasebe hileleri bir kanun hükmüne dayandığından kabahat veya suç oluşturmayacaktır.

Türk Ceza Kanunu'nun "Özel kanunlarla ilişki" kenar başlıklı 5'inci maddesine göre, Kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulandığından, peçeleme sınırları içinde kalan muhasebeye ilişkin hileler hukuka uygunluk sebebinin varlığı nedeniyle cezalandırılmayacaktır. Aynı durum birer vergi kabahati olan vergi ziyai ve usulsüzlükler bakımından da geçerlidir. Şöyle ki; Kabahatler Kanunu'nun, Kanunda düzenlenmeyen hallerde Türk Ceza Kanunu'nun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlerin kabahatler bakımından da geçerli olduğu hükümlerinin yer aldığı 12'nci maddesiyle atıf yapılan, Türk Ceza Kanunu'nun 24'üncü maddesinin birinci fıkrasının, Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmeyeceği hükmü dolayısıyla peçeleme işlemi sonucunda vergi ziyasına sebebiyet verilmiş ve/veya usulsüzlük yapılmış olması halinde ceza uygulanmaması gerekmektedir.

4. VERGİ PLANLAMASI

4.1. Kavram

Vergi planlaması vergiden hukuka uygun kaçınmanın en önemli yoludur. Mükelleflerin, vergi kanunlarının sınırları içinde vergi yüklerini azaltmak amacıyla giriştikleri her türlü iş, işlem ve faaliyet vergi planlaması kapsamında değerlendirilir. Mülkiyet hakkının bir sonucu olarak vergi planlamasının bir mükellef hakkı olduğuna da şüphe yoktur.

Vergi planlaması mükellef eksenli bir kavram olarak kişisel yarar veya çıkarı temsil eder. Vergi planlamasının karşıt kavramı olan vergi ödevi ise toplum eksenli olma özelliğiyle kamusal yarar veya çıkara hizmet etmektedir. Önceliğin nereye ve hangi ölçüde verileceğini ise siyasal karar alma organı belirleyecektir.

Vergi planlamasına çeşitli vergiler için başvurulabileceği gibi; vergilendirme usulüne ilişkin konularda, dolayısıyla vergi muhasebesi hukukunda da vergi planlaması yöntemleri uygulama alanı bulabilmektedir.

Zararların kârlara takas ve mahsubu ve kapatılmayan zarar bakiyesinin gelecek yıllara nakli; götürü gider indirimi; yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde işin bitiminin bir sonraki yıla bırakılması suretiyle vergilendirme döneminin, dolayısıyla verginin ertelenmesi; örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması mutad olmayan giderlerin, belge teminine imkân bulunmayan giderlerin ve

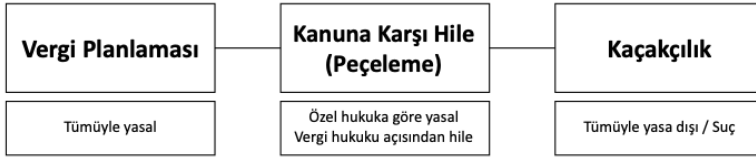
götürü olarak tespit edilen giderlerin belgesiz olarak kayıtlara intikal ettirilmesi; ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların katma değer vergisi matrahına dahil edilmemesi; değersiz alacakların zarar yazılması; şüpheli alacak karşılığı ayrılması; satılan veya zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi için işletmeyi yönetenlerce alınan karar uyarınca yenileme fonu ayrılması; yanlış kayıtların kanuna uygun şekilde düzeltilmesi; mükellef haklarının ve dolayısıyla vergi muhasebesi hukukuna ilişkin vergi planlaması uygulamalarının örneklerindedir (Oktar, 2009, s.12-13).

4.2. Vergi Planlaması – Peçeleme – Suç İlişkisi

4.2.1. Genel Olarak

Vergi planlaması, tanım gereği kanuna karşı hile veya peçeleme değildir. Ancak, agresif vergi planlamasında hak kullanımı ile hile arasındaki sınırı çizmek her zaman kolay olmayabilir. Vergi planlamasında vergi hukukuna aykırı bir davranış sergilenmez. Tüm yapılanlar vergi kanunlarına uygundur. Peçelemede ise yapılanlar hukuk düzeninin bir kısmına uygun olmakla birlikte, vergi hukukuna aykırıdır. Kaçakçılıkta ise yapılanlar vergi hukuku da dahil olmak üzere hukuk düzeninin tümüne aykırı olduğu gibi suç da teşkil etmektedir.

Bu ilişki şu şekilde gösterilebilir:



4.2.2. Anti - BEPS Yaklaşımı⁶

Mükellef davranışlarının vergi kanunlarına uygun olması halinde, bir hükümsüzlük doğmayacağı ve herhangi bir yaptırım uygulanmayacağı açıktır. Bununla birlikte, dünyada bir süreden beri yeni bir eğilim ortaya çıkmıştır. G20 ülkeleri, 2008 ekonomik krizini takiben vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmaya karşı mücadeleye öncelik vermişlerdir. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından 2013 yılında “Uluslararası vergilendirme sistemindeki en köklü reform” olarak nitelendirilen ve Şeffaflık, Özün

⁶ BEPS kavramının açılımı, “Base Erosion and Profit Shifting” (Matrah Aşındırılması ve Kâr Kaydırılması) şeklindedir.

Önceliği ve Uyum ilkelerine dayanan 15 eylemden oluşan BEPS Eylem Planı geliştirilmiş ve daha adil ve modern bir uluslararası vergi sistemine ulaşmak sloganıyla, G20/OECD BEPS projesi kapsamında oluşturulan tedbirler paketi 2015 yılında onaylanmıştır.⁷

Hedefe konulan iki eylemden vergiden kaçınma, her zaman bir mükellef hakkı olarak bilinirken, bu defa yasaklanması gereken bir eylem olarak dünya gündemine gelmiştir. Bu çerçevede, matrah ve kâr azaltıcı her türlü eylem kabul edilemez olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla OECD'nin BEPS'e karşı ortaya koyduğu bu yaklaşımla, matrah azaltıcı her girişimi, kanuna ve uluslararası anlaşmalara uygun olsalar bile “küresel kamu yararı” bakımından uygun mütalâa etmediği ve vergiden kaçınmaya imkân veren tüm düzenlemelerin kaldırılmasını öngördüğü anlaşılmaktadır. Bunun anlamı, uluslararası çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırma amacının yerini yavaş yavaş vergi yükünün azaltılmasının önlenmesi amacına terk etmekte olmasıdır.

Bu dönüşüm esasen uluslararası düzeyde liberal doktrinden müdahaleci doktrine doğru bir paradigma değişikliğini de göstermektedir. Antik çağdan bu güne varlığını sürdüren iki ana akım dünya görüşü binyıllardan beri toplumsal hayatın her alanına yansımış, bazen biri bazen diğeri egemen

7 BEPS Eylem Planında yer alan tedbirler şunlardır:

- 1- Dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunların tespiti ve çözüm önerileri.
- 2- Ülke mevzuatları arasındaki farklı düzenlemelerden ortaya çıkan “hibrid enstrümanlar/kurumlar” dolayısıyla meydana gelen olumsuz etkilerin bertaraf edilmesi.
- 3- Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesi.
- 4- Faiz ve diğer finansal ödemeler yoluyla oluşan matrah aşındırılmasını sınırlayıcı tedbirler.
- 5- “Şeffaflık” ve “özün önceliği” ilkeleri dikkate alınarak zararlı vergi uygulamalarının önlenmesi için tedbirler.
- 6- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümlerinin kötüye kullanılmasını önleyici tedbirler.
- 7- Vergiye tabi “işyeri teşkili” yaratan durumlardan yapay olarak kaçınma hallerine karşı önleyici tedbirler.
- 8- Transfer fiyatlandırması kuralları gayri maddi varlık transferleri: değer yaratıldığı yerin dikkate alınması.
- 9- Transfer fiyatlandırması kuralları - risk ve sermaye transferleri: değer yaratıldığı yerin dikkate alınması
- 10- Transfer fiyatlandırması kuralları diğer yüksek riskli işlemler: değer yaratıldığı yerin dikkate alınması.
- 11- Matrah aşındırılması ve kâr aktarımı uygulamaları ile ilgili verilerin toplanması ve analiz edilmesi, bunların tespiti için gerekli yöntemlerin belirlenmesi.
- 12- Agresif vergi planlaması uygulamaları hakkında bildirim zorunluluğu.
- 13- Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme kurallarının yeniden gözden geçirilmesi.
- 14- Vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarında etkinliğin artırılması (karşılıklı anlaşma usulleri, tahkim vb.).
- 15- Uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde “çok taraflı çözüm üretme yolları”nın geliştirilmesi.

olmuştur. Çiçero'dan beri süregelen liberal görüş ile Platon ve Aristo'dan beri hayatiyetini sürdüren devletçi/müdahaleci görüş, siyaset, ekonomi, hukuk, kültür, sanat, edebiyat da dahil olmak üzere her alanda dünyanın beşeri ve toplumsal dokusunu şekillendirmiştir.

Vergisel alanda mükellefin hemen her türlü dolaşımının yasaklanmasını öngören Anti- BEPS yaklaşımı veya doktrini, 40 yılı aşkın bir zamandan beri, dünyada başta ekonomi olmak üzere pek çok alanda esen liberal rüzgârların, maliye ve vergi hukuku alanında yön değiştirmeye başladığının işareti olarak telâkki edilebilir.

4.2.3. Vergi Usul Kanunu Çalışmaları

Anti-BEPS doktrininin, kanunlaşmamış olsa da, iç hukukumuza yansımalarının bir örneğini, 2015 yılında hazırlanan Vergi Usul Kanunu Tasarısının 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında görmekteyiz.

Buna göre;

“Vergi kanunları hükümlerinin dolanılması, olması gereken vergi yükümlülüğünün dışında kalınması veya vergi yükümlülüğünün lehe etki doğuracak şekilde planlanması gibi yöntemlerle vergiyi doğuran olay veya bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin gizlenmesi veya değiştirilmesine yönelik muamelenin vergi yükümlülüğüne yönelik etkisi dikkate alınmaz. Bu muamelenin hukuken geçerli olması, bir sicile tescil edilmesi ya da resmi şekle tabi olması bu sonucu değiştirmez.”

Fıkra, vergi kanunlarının dolanılması (kanuna karşı hile-peçeleme), vergi mükellefiyetinin mükellef lehine planlanması (vergi planlaması) gibi yollara başvuru olarak vergiyi doğuran olayın niteliğinin gizlenmesi veya değiştirilmesine yönelik işlemin, şekil ve içerik bakımından hukuken geçerli olsa bile mükellefiyete etki etmeyeceği ifade olunmaktadır. Fıkra lâfzından ve “gibi” edatından, sadece peçeleme yöntemlerinin değil peçeleme dışı vergiden kaçınma yollarının da yasaklanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

5. SONUÇ

Maddi olaylar ile muhasebe arasındaki ilişkide başlangıç noktasını maddi olaylar oluşturur. Muhasebe genel olarak para ile ölçülebilir nitelikli somut maddi olayları gerçeğe uygun şekilde yansıtan her nevi sistematik kayıtlar bütünüdür. Dolayısıyla, işletmenin iş ve işlemleri ile kâr ve zarar durumu hakkında doğru bilgilere muhasebe kayıtlarından ulaşılabilmelidir.

Bu kayıtlar doğruluk karinesinden yararlandığından, aksi ispat olununcaya kadar, gerçeği tam olarak yansıttıkları kabul edilir. Bu çerçevede, kayıtlar esas alınarak hesaplanan kâr ve zarar tutarları ile bunlar üzerinden uygulanan vergi revizyonu sonunda ulaşılabilecek mali kâr ve zarar tutarları, işletmeye ilişkin çeşitli finansal ölçü ve değerler ile ödenecek vergi miktarlarını da gösterir.

Muhasebe, matematiksel bir mantık silsilesi dahilinde işleyen karmaşık bir mühendislik faaliyetine benzetilebilir. Bu nedenle de muhasebe okur-yazarlığı ayrı bir uzmanlık gerektirir. Kayıtlara konu işlemlerin tarafları, yeterince ihtisas sahibi değilse, kayıtlar ile bunların konusunu oluşturan işlemler arasındaki ilişkiyi kurmakta zorlanacaklar, hatta belki de kuramayacaklardır. Bu durumda da suistimallerin ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır.

İster kişileri ve piyasayı aldatmak, ister vergi idaresini aldatmak amacıyla yapılsın, muhasebe hileleri şeklinde ortaya çıkan bu suistimallerin tespiti ve meydana çıkarılması genellikle oldukça zordur. Bu zorluk, doğrudan muhasebe işlemlerinin gerektirdiği özel ve teknik bilgiden kaynaklanmaktadır. Gerçekten de, muhasebe sisteminin yapısına ve işleyişine yeterince vakıf olmayanların hile denetimi ve tespiti yapabilmesi neredeyse mümkün değildir. Nitekim, çözümünün özel ve teknik bilgi gerektirmesi nedeniyle bu konuya ilişkin uyumsuzluklarda da yargı mercileri her zaman bilirkişiyeye başvurmaktadır.

Burada önemli olan husus, inceleme konusu muhasebe işleminin niteliğinin tespitidir. Yapılan işlem vergi planlamasına yönelik olan veya olmayan bir işlem olabileceği gibi, bir peçeleme işlemi veya doğrudan suç teşkil eden bir hileli işlem de olabilir. Bunların birbirlerinden ayırt edilmesi her zaman kolay olmamaktadır.

OECD tarafından hazırlanan BEPS (daha doğrusu Anti – BEPS) Eylem Planı ile sadece vergiden hileli kaçınma yöntemlerinin değil, kanun ve anlaşmalara uygun kaçınma yöntemlerinin de, “küresel kamu yararı”nın sağlanması düşüncesiyle yasaklanmasının amaçlandığı görülmektedir. İşletmelerde piyasayı bilgilendirmenin de vergi matrahlarına ulaşmanın da asli kaynağı muhasebe kayıtları olduğundan vergiden kaçınmanın önlenmesi stratejisi muhasebeyi de doğrudan ilgilendirmektedir.

Buradaki temel sorun bir muhasebe işleminin ne zaman hileli sayılması gerekeceğinin tespitindeki zorluklardır. Bazı işlemlerin muhasebe sistem ve süreçlerinin gereği olmadığı açıkça anlaşılabilmeyle birlikte, diğer bazı işlemler için bu sınırın çizilmesi güçtür. İşlemin kanuna karşı hile mahsulü olmasının veya doğrudan suç teşkil etmesinin sonuçlarının ağırlığı konunun

hassasiyetini arttırmaktadır. Kanuna karşı hile, yani peçeleme işlemlerinde hukuka uygunluk sebebi dolayısıyla mükellefe hükümsüzlük dışında bir külfet yüklenmemesi, yaptırım uygulanmaması gerekmektedir. Ayrıca; Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (a) fıkrasında bir soyut bir kanuni tipe bağlanmayan muhasebe hilesi yapma fiilinin icra edildiğine idarenin ve yargının kıyasen karar vermek zorunda kalması, bu güne kadar en fazla eleştirilen hususlardan biri olmuştur.

Vergi kanunlarının uluslararası ölçekte gözden geçirilerek vergiden kaçınmanın tümüyle önlenmesine yönelik düzenlemeler yapılması bir an için küresel kamusal menfaate uygun görünse de, verginin bir amaç değil bir araç olduğu hatırd tutularak, asıl hedefin sosyal refah olması nedeniyle ulusal ve uluslararası ekonomik faaliyet ve ilişkileri köstekleyecek vergi politikalarının ve bu politikaları uygulamaya aktaran mevzuatın gözden geçirilmesi gereklidir.

Oyun teorisinin ünlü sıfır toplamlı ya da sabit toplamlı oyun örneğinden esinlenerek ekonomik faaliyet ve vergilendirme arasında bir değiş tokuş (“trade off”) ilişkisi bulunduğunu; bir mükellef hakkı olan vergiden kaçınmanın önlenmesinin, ekonomik faaliyeti daraltarak ülkelerin refah düzeylerini olumsuz yönde etkileyeceği gibi, anayasalarda güvence altına alınan çalışma ve sözleşme hürriyeti ile çalışma hakkının da kısıtlanmasına yol açabileceğini ifade etmek mümkündür.

KAYNAKÇA

Çıtak, N. (2009). *Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Erman, S. (1981). *Sahtekârlık Suçları. Ticari Ceza Hukuku*, İstanbul : [yayl.y]

Güredin, E. (2008). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. 12. bs. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.

Güvemli, O. (2013). “Risale-i Felekiyye Kitab–us Siyakat Üzerine”, Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat), Abdullah Püser Mohammed Bin Kiya El-Mazenderani (1363), Çev.İsmail Otar, İstanbul : İSMMMMO

Jenny, E. G. ve Niedermeyer, G. (1941). *Muhasebede Hileler*, Çev. Hasan Erdinç. İstanbul: Uğur Matbaası.

Karayalçın, Y. (1988). *Muhasebe Hukuku*, Ankara : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü

Maliye Tetkik Kurulu. (1967). *Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi: Birinci Kitap-Revizyonun Genel Esasları*, Ankara : Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu

Oktar, S. A. (2000). Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 23 (144),75-93

Oktar, S. A. (2009). Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 32, (249), 7-14

Oktar, S. A. (2020). *Vergi Hukuku*, 15. bs. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Türk Hukuk Lûgatı. (1991). 3. Bs. Ankara : Türk Hukuk Kurumu

Yargıtay, 21. Ceza Dairesi (04.10.2016). E. 2016/4976, K. 2016/5892 kararı.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi (18.05.2017). E. 2017/1595, K. 2017/3839 kararı

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi(11.054.2019). E. 2016/2581, K. 2019/3810 kararı

Yücel, N. N. (1955). *Tatbikatta Vergi Cezaları*, İstanbul: İnkılâp Kitabevi.