

# MUHASEBE HİLESİ ÜZERİNE<sup>1</sup>

## I-Yasal Düzenleme

Vergi Usul Kanunu'nun 359 ncu maddesinin (a) fıkrasının 1 numaralı alt bendinde, “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur*” denilmektedir.

Ziyaa uğratılan verginin bir katı olarak kesilmesi gereken vergi ziyai cezası, anılan Kanunun 344. Maddesinin ikinci fıkrasına göre, vergi ziyasına 359. Maddede yazılı fiiler ile sebebiyet verilmesi halinde üç kat olarak kesilir.

## II-Hesap ve Muhasebe Hilesinin Nedenleri

Muhasebe denetimiyle ilgili bazı kaynaklarda ve uluslar arası denetim standartlarında muhasebe hilelerinin nedenleri,” işletme içi yolsuzlukları gizlemek, azınlıktaki ortaklara işletmenin durumunu kötü göstermek suretiyle daha az kar dağıtmak, şirket hisseleri üzerinden borsada spekülasyon yapmak, kamusal yardımlardan daha çok yararlanmak, daha iyi koşullarda kredi temin etmek, işletmeden alacağı olanların alacaklarını kısmen veya tamamen ödememek, vergi kaçırmak ” şeklinde belirtilmektedir. Türkçe sözlükte, hile, “çıkartmak amacıyla bir mala değersiz bir şey karıştırmak” şeklinde açıklanmıştır. Süte su katmak gibi... Buna göre hile, karşı tarafı aldatmak suretiyle maddi veya manevi bir yarar sağlamak için yapılan her türlü bilinçli davranış biçimidir. Hile hatadan farklıdır. Hilede bir şeyi olduğundan veya olması gerekenden farklı gösterme isteği olduğu halde, hata istem dışı olarak yapılır. Her iki halde de sonuç aynı olmakla birlikte, hilede bilerek ve isteyerek sonucu önceden planlama söz konusu iken, hata dikkatsizlik, dalgınlık, konuya yeterince nüfuz edememek ve benzeri nedenlerle istem dışı olarak yapılır. Bu nedenle hata ile hileyi birbirinden ayırmak oldukça güç bir iştir. Sağlıklı denetim yöntemleri geliştirmek suretiyle hata/hileden sakınmak, hata/hileyi bulmaktan daha kolaydır.

Muhasebe hataları, matematik hataları ve kayıt hataları şeklinde iki grupta incelenmektedir. Matematik hataları; toplama, çıkarma, çarpma gibi matematiksel işlemlerde ortaya çıkar. Kayıt hataları ise, rakam hataları, yanlış hesaba kayıt yapma, ters kayıt yapma, nakil hataları, unutmaya nedeniyle hiç kayda almama şeklinde olabileceği gibi, bilanço kalemlerinin değerlendirilmesinde ya da alacaklı ve borçlu hesapların birbiriyle mahsup edilmesi veya farklı amaç ve nitelikteki hesapları kullanma şeklinde de olabilir.

Muhasebe ve hesap hilesi yapmanın nedenlerinden birisi de yukarıda da belirtildiği gibi vergi kaçırmak isteğidir. Söz konusu hileli işlemler genellikle vergi kaçırmak veya işletmelerden para/mal çalmak amacıyla yapılmaktadır. Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinin (a) fıkrasında yer alan hesap ve muhasebe hilesi yasağı, vergi kaybına neden olacak nitelikteki

---

<sup>1</sup> Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

fiilerin önlenmesi amaçlanmıştır. Ancak, söz konusu hileli işlemler vergi kaçırma kastı dışındaki nedenlerle de yapılabilir. Örneğin, zararlı bir işletmenin banklardan kredi alabilmesi için bazı bilanço kalemlerinin olduğundan daha iyi gösterilmesi durumunda vergi kaçırma amacı yoktur. Burada kredi kurumunun aldatılması/yanıltılması söz konusudur. Şirket yöneticileri şirket ortaklarını aldatmak amacıyla gerek daha fazla prim elde etmek gerekse kötü giden işleri ortaklardan gizlemek amacıyla şirketi olduğundan fazla karlı gösterebilir. Böyle bir olayda da şirket ortaklarının aldatılması/yanıltılması söz konusudur. Hile bir suçtur ve söz konusu haksız fiilden zarar görenler suçu işleyenin cezalandırılmasını isteyebilir. Bu yazımızda **vergi kaçırmak amacıyla yapılan muhasebe hileleri** üzerinde duracağız.

### **III- Vergi Suçunun Oluşumunda Kasıt Unsuru Aranmalı Mı?**

1998 yılında 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile vergi suçlarının vergi kaybı (ziyat) ile bağlantısı kesilmiştir. Suçun meydana gelmesi için sonucunda vergi kaybının doğması gerekmemektedir. Ceza hukuku yönünden konu incelendiğinde kanun koyucu suç sayılan “hareketi” belirlemiş ancak “sonuç” unsurunu aramamıştır. Bu tür suçlar “şekli suç” olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe hilesine ilişkin hükmün dikkatlice incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, muhasebe hilesi sonucunda vergi matrahının azaltılıp azaltılmadığının bir önemi yoktur. Örneğin çift defter tutulmasında vergi matrahının azaltılıp azaltılmaması önem taşıdığı halde hesap ve muhasebe hilesinde böyle bir sonucun doğmasının aranmasına gerek görülmemiştir. İşlemin yapılışında bir hile tespit edilmiş veya bu kanaate varılmış ise, hileli işlem sonucunda vergi kaybı doğarsa, hatta fazla vergi ödenmiş olsa dahi VUK’nun 359. Maddesine göre suçun işlendiği kabul edilmektedir. Bize göre vergi incelemelerinde suçun varlığı vergi kaybı ile ilişkilendirilmelidir. Keza, vergi kaybına neden olsun veya olmasın VUK’nun 353/6. Maddesinde muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır.

Amortismanların hesaplanması, karşılıkların ayrılması, yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların yüksek veya düşük değerlendirilmesi veya hiç değerlendirilmemesi ya da satılan mal veya mamul maliyetinin olması gereken tutardan farklı şekilde hesaplanması, özel bir gizleme veya yanıltma içermediği takdirde hesap veya muhasebe hilesi sayılamaz. Kayıtlara geçirilmesi gereken rakamların bir veya bir kaçının eksik veya fazla yazılması, rakamların yerlerinin değiştirilmesi (takdim tehir), aynı kaydın veya belgenin birden fazla işlenmesi, bazı gelirlerin kayda hiç alınmaması ya da farklı hesaplara kaydedilmesi, duruma göre muhasebe hatası duruma göre muhasebe hilesi olarak değerlendirilebilmektedir. Kanunda “hesap ve muhasebe hilesi” birlikte kullanılmıştır. Her muhasebe hilesi bir hesap hilesine dayanmayabilir. Hesaplama sırasında yapılan hileli işlem esas işlevini muhasebe kaydı ile yerine getirir. Örneğin, bir maliyet veya amortisman tablosu üzerinde hata veya hile yapılmış olmakla birlikte, kayıtlar yasal defterlere doğru şekliyle kaydedilmiş ise söz konusu hileli işlem herhangi bir sonuç doğurmadığı için cezalandırılmaz. İşletme defteri tutanlarda muhasebe hilesinden ziyade hesap hilesi söz konusu olabilir. Defter tutmak zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin muhasebe hilesi suçu işlemesi mümkün değildir.

Muhasebe kayıtlarında veya mali tabloların düzenlenmesi sırasında muhasebe standartlarına veya vergi düzenlemelerine aykırı işlemlerin hangilerinin hata hangilerinin hile

olduğuna kim, hangi ölçüleri göre karar verecektir? Bu görev ve yetki VUK'nun 135. Maddesinde belirtilen vergi incelemeye yetkili kişilere verilmiştir. Hesap ve muhasebe hilesi, muhasebe işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve vergi kanunlarına aykırı olarak yapılan işlemler şeklinde tanımlandığı takdirde pek çok muhasebe işlemini hileli işlem kabul etmek gerekir ki, böyle bir durumda neredeyse her türlü muhasebe hatasını muhasebe hilesi saymak gibi bir hataya düşülebilir. Uygulamada yukarıda saydığımız pek çok fiille karşılaşılma ile birlikte, bunların çok azı muhasebe hilesi olarak işleme tabi tutulmaktadır. Bunun nedeni, uygulamada bu konuya yeterince önem verilmemesi mi, yoksa hata ile hilenin ayrımındaki güçlük müdür? Ceza hukukunda şüphe sanık lehine uygulanır. Kesin bir tespit olmadan kişileri suçlamanın ağır bir sorumluluğu vardır. Mükellefin bilerek veya bilmeyerek yaptığı bir takım hataların vergi suçu kapsamında değerlendirilmesi, mükellef- mali idare ilişkilerini olumsuz yönde etkileyeceğine kuşku yoktur. Yaklaşık 60 yıllık beyana dayanan vergi uygulamamızda bu konunun çok fazla işlenmemiş olmasının bir anlamı ve nedeni olmalıdır. Bu nedenle olsa gerek çok az olay muhasebe hilesi kapsamında değerlendirilmektedir.

Ceza Kanunu'nun 21. Maddesinde, suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. “Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir,” şeklinde tanımlanmıştır. Muhasebe hilesinden söz edebilmek için fiilin işlenişinde kastın özel ve iradi nitelikte gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin de araştırılması gerekir. Muhasebe hilesinin belirli bir tanımı bulunmadığından sadece sonuca bakarak, işlemin sonucunda vergi kaybı meydana geldiği gerekçesiyle suçun işlendiği söylenemez. Vergi kaçakçılığına ilişkin suçlarda “kast” unsuru mutlaka aranmalıdır. Aksi takdirde basit muhasebe hataları veya bilerek yapılan bazı vergi kaçırma amaçlı işlemler, muhasebe hilesi suçu olarak nitelendirilebilir.

#### **IV- Muhasebe Hilesinin Tanımı ve Unsurları**

Vergi mevzuatımızda “hesap hilesi” ve “muhasebe hilesi” kavramları tanımlanmamıştır. Yargı kararlarında da bir tanıma rastlanmamıştır. Hata ile hileyi ayırt etmenin güçlüğü gerekçesiyle özellikle vergi kaçırma amacıyla yapılan birtakım hileli işlemleri yapanlar elbette cezasız bırakılamaz. Bu tür suç sayılan işlemleri ayırt etme güçlüğüne rağmen “hesap ve muhasebe hilesi” kavramının unsurları ortaya konmalı, mutlaka tanımı yapılmalı ve çerçevesi çizilmelidir. Kanunsuz suç olmaz. Bize göre hesap ve muhasebe hilesinden söz edebilmek için şu unsurların varlığı aranmalıdır:

-İşlem birtakım muhasebe kayıtları kullanılarak gizlenmiş (karartma yapılmış) olmalı ve normal bir vergi incelemesi ile hileli işlem ortaya çıkartılamamalıdır. Gizleme veya karartmadan maksat, suç sayılan işlemin birbirini izleyen birkaç muhasebe kaydı yapılarak, gerçek işlemin gizlenmesi veya karartılmasına yönelik işlemlerin yapılmasıdır.

-İşlem muhasebe ilke ve kurallarına ( muhasebe standartlarına) açıkça aykırı olmalıdır. Yorumu gerektirecek konulardan olmamalıdır. Muhasebe işlemlerinin karışık veya düzensiz olması, hesap mutabakatlarının yapılmaması muhasebe hilesine gerekçe olmamalıdır.

-İşlem vergi yasaları ile diğer yasal veya idari düzenlemelere açıkça aykırı olmalıdır.

-İşlemin sonucundan mükellef veya işletmeyi yönetenler dolaylı veya dolaysız şekilde maddi veya manevi bir çıkar sağlamalı veya ilerde böyle bir beklentileri bulunmalıdır. Sonuç doğurmayan işlemler hata olarak değerlendirilmelidir.

-Hileli işlem tutar itibarıyla mali tabloları önemli derecede etkilemelidir. Mali tabloları önemli ölçüde etkilemeyen olay ve işlemler hata kapsamında değerlendirilmelidir.

-Matematik hata niteliğindeki işlemler sıklıkla yapılmış olmakla birlikte, yapılan hatalar genel itibarıyla hazine aleyhine sonuç doğurmalıdır. Örneğin, takdim tehir şeklindeki hatalarda geliri veya gideri etkileyen rakamlar özellikle geliri azaltıcı gideri artırıcı şekilde sonuç doğurmuş olmalıdır.

-Kurallara aykırı olarak yapılan bir işlem daha sonraki dönemlerde muhasebe kurallarına göre düzeltilmeyip, söz konusu işlem açıklanamayan bir takım karmaşık işlemlerle gizlenmeye çalışılmış ise yapılan ilk işlemin bilinçli ve sistematik şekilde yapıldığı kabul edilmelidir. Örneğin, fatura düzenlenmesi gereken bir gelirin önce gelir hesabına yazılmayıp avans hesabına yazılması, izleyen yılda/yıllarda avansın ilgisine iade edilmemesine rağmen iade edilmiş gibi kayıt yapılması veya söz konusu meblağın doğrudan özkaynaklar hesabına veya ortaklardan alacak hesabına veya şahsi hesaba kaydedilmiş olması, ilk yapılan işlemin basit bir muhasebe hatası niteliğinde olmadığı olasılığını kuvvetlendirir.

Yüksek tutarda geçmiş yıllar zararı olan ancak devreden KDV'si bulunmayan bir mükellefin düzenlediği faturadaki KDV'ni hesaplanan KDV hesabı yerine hasılat olarak kaydetmesi basit bir muhasebe hatası olarak görülebilirse de, böyle bir işlem sıklıkla yapılmış ise, işlemin muhasebe hilesi çerçevesinde yapıldığı söylenebilir. Bu tür bir işlem sonunda hem KDV ödenmeyecek, hem de zaman aşımına uğraması muhtemel geçmiş yıllar zararı değerlendirilmiş ve üçüncü kişilere karşı işletmenin mali tabloları olduğundan daha iyi gösterilecektir. Bilinçli olarak yapılan bu tür bir işlemin basit bir inceleme ile ortaya çıkarılabileceği ileri sürülerek muhasebe hilesi kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği de söylenebilecektir.

Sık rastlanan konulardan birisi de kasada olmayan paranın kasa hesabında varmış gibi gösterilmesidir. Bu tür işlemlere sıklıkla başvurulmuş olması elbette üçüncü kişileri yanıltmaya yönelik söz konusu fiili suç olmaktan çıkarmaz.

Bilgisayar teknolojisinin gelişimi ve muhasebe alanında çok geniş bir şekilde kullanılması, bazı muhasebe hatalarının yapılmasını zorlaştırırken yeni muhasebe hilelerinin ortaya çıkmasına da kolaylık sağlamaktadır. Örneğin, özel bir yazılım yapılmadıkça, toplama yapma, aktarma gibi geleneksel muhasebe hatalarının bilgisayarlı muhasebede yapılması mümkün değildir. Bununla birlikte özel yazılımlar sayesinde yapılacak muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması daha güç olabilir. Özel bilgisayar yazılımından kaynaklanan muhasebe hatalarında suçun kasta dayandığını ileri sürmek daha kolaydır.

Yapılan muhasebe uygulaması mali tabloların dip notlarında belirtilmiş ise, hileden söz edilemez. Örneğin, amortisman ayrılmadığı veya genel oranın altında oran uygulandığı mali tablo dip notlarında belirtilmiş ise, bilançonun güzelleştirildiği gerekçesiyle hesap veya

muhasebe hilesi yapıldığı ileri sürülemez. Amortisman oranının düşük veya yüksek uygulanmış olması hesap veya muhasebe hilesi sayılmamakla birlikte, amortisman tablosunda oranın normal oran olarak yazılmasına rağmen amortisman giderinin kasten yüksek gösterilmesi hesap hilesi olarak değerlendirilmelidir. Keza, yapılan işlemde üçüncü kişileri aldatma veya yanıltma isteği vardır.

Mal veya hizmet satışı nedeniyle müşteriden alınan paranın gelir hesaplarına yazılması gerekirken fatura düzenlenmediği için alınan avanslar hesabında gösterilmesi, yapılan işlemin kolaylıkla tespit edilebilir olması nedeniyle muhasebe hilesi sayılamaz. Yine düzenlenmiş olan bir faturanın defterlere hiç kaydedilmemesi hesap veya muhasebe hilesi olarak değerlendirilemez. Düzenlenmiş olan faturanın deftere kaydedilmediğinin tespiti son derece kolay, olup olayda aldatma unsuru yoktur.

Cari döneme ait bir gelirin gelecek yıllara ait gelir olarak veya gelecek döneme ait bir giderin cari dönem gideri olarak kayıtlara alınmış olması, söz konusu işlemlerin basit bir inceleme ile ortaya çıkarılması mümkün olduğundan muhasebe hilesi olarak değerlendirilmemesi gerekir.

İlgili hesap döneminde kayda alınmayan vergiye tabi bir gelir unsurunun daha sonraki bir dönemde gelir hesabına alınması halinde, hesap dönemi kaydırılmış ve vergi ziyayı doğmuş olmakla birlikte, olayda mükellefin açık ve nihai vergi kaçırma kastı bulunduğu söylenemeyeceğinden, söz konusu işlem muhasebe hilesi olarak değil genel hükümlere göre değerlendirilmelidir.

Vergi ziyasına neden olmamakla birlikte, gerçekte olmayan bir varlığın bilançoda varmış gibi gösterilmesi veya yabancı kaynaklar hesabında gösterilmesi gereken bir borcun özkaynaklar arasında gösterilmesi, her ne kadar bu tür işlemler basit bir inceleme ile ortaya çıkarılabilecek nitelikte de olsa, kredi veren ve sonucundan zarar gören bir banka yönünden bu tür işlemler muhasebe hilesi olarak değerlendirilebilir.

Daha önce de belirtildiği gibi hangi tür işlemlerin hesap ve muhasebe hilesi sayılacağı konusunda görüş birliği yoktur. Esasen bu konuda fazla görüşe de rastlanmamıştır. Sahte belge kullanılması, amortisman tabi tutulacak bir kıymetin doğrudan gider yazılması, mal veya hizmet bedeli tahsil edildiği halde fatura düzenlenmemesi, karşılıkların hatalı uygulanması... gibi işlemler muhasebe hilesi kapsamında değerlendirilmemeli ve vergi kaçırma kastına bağlı her türlü işlemi muhasebe hilesi sayma yanlışlığına düşülmemeli, muhasebe hilesi suçunun özel nitelikte bir suç olduğu unutulmamalıdır.

## **V-Sonuç**

Yukarıda yaptığımız açıklama ve değerlendirmelerin ışığı altında, **muhasebe hilesini, vergiye tabi geliri ve/veya ödenmesi gereken vergiyi kısmen veya tamamen azaltmak amacıyla, normal bir vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılmasını güçleştirecek şekilde, muhasebe kayıt ve tekniklerini kullanmak suretiyle gizlemeye yönelik her türlü muhasebe işlemi** olarak tanımlayabiliriz.

Bir işlemin muhasebe hilesi mi yoksa muhasebe hatası mı olduğunu belirlemek çoğu zaman güçtür. Bu iş uzmanlık ve tecrübe ister. Söz konusu suçun tespitinde vergi ve ceza hukukunun iyi bilinmesi ve özümsemesi yanında toplumsal değer ve davranışların algılanma düzeyinin de değerlendirilmesi gerekir. Kesin bir kanaate ve yargıya varılmadığı durumlarda böyle bir iddiadan kesinlikle kaçınılmalıdır. Keza, sonuçları mükellef yönünden çok ağırdır. Üç yıla varan hapis cezası yanında tarhi gereken vergi için bir kat yerine üç kat ceza kesilmesi (gelir/kurumlar vergisinde geçici vergi nedeniyle altı kat) gerekmekte, mükellefe, bir "mükellef hakkı" olan uzlaşma hakkı tanınmamaktadır. Hapis ve vergi cezasının yanında mükelleften 6183 sayılı Kanunun 9, 13 ve 17. Maddeleri uyarınca teminat istenmesi ve istenecek teminatın yargıya başvurulması halinde 19. Madde uyarınca yargının nihai kararı sonucuna kadar tutulması söz konusudur. Yargı sürecinin uzun zaman aldığı da dikkate alındığında, söz konusu yaptırımın en son ve nadiren başvurulması gereken idari/adli bir tedbir olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Mükellef hakkını bağımsız yargıda arasın yaklaşımı doğru değildir. Keza, mükellef ilerde yargıda haklı çıksa dahi, uğrayacağı maddi ve manevi kaybın telafisi mümkün değildir.