



# Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları

**Prof. Dr. Nihal SABAN**

Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

## Özet

Kaçakçılık suçu içinde düzenlenen muhasebe hilesini, dolandırıcılık suçunun, vergi hukukuna özgü bir türü olarak nitelendirebiliriz. Bu yaklaşımda; muhasebe hilesini bir teknik olarak kabul ettiğimizde, suçun unsurlarını; muhasebe teknikleri kullanılarak ortaya çıkan aldatıcı işlemler ve eylemlere dayalı vergi kaçırmanın, bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi olarak belirleyebiliriz.

**Anahtar Sözcükler:** Hile, kaçakçılık suçu, aldatma, ceza hukuku.

## Abstract (An Analysis: Elements of Fraud Concept in Turkish Law System)

It is possible to describe accountancy fraud seen within context of smuggling as kind of swindle relevant to tax law. Accepting accountancy fraud as a technique, we can determine the elements of the crime as use of accounting methods for the purpose of tricks and for avoiding tax liability.

**Key Words:** Fraud, smuggling, trick, criminal law.

Hukukun tüm alanlarını ilgilendiren ve pek çok düzenleme, yargı kararı olan hile kavramı<sup>1</sup> üzerinden, vergi hukukunda muhasebe hilesi kavramına yer açacak bir yaklaşım oluşturulabilir mi?

Hile terimi; aldatan, aldatılan ve yapılan eylem ya da işlemin sonucu üzerine kurulu kavramsal içeriğe sahiptir.

Hile/aldatma ile başlayan böyle bir konuşmada ilk ve doğru cümlelerin soru cümleleri olması gerekiyor;

İlk aldatılan kimdi? İlk aldatan kimdi?

Bunun soruların cevabı mitolojide ya da kadim insanlık tarihinde olmalı ve ben bunları bilmiyorum. Ancak aldatmaya karşı ilk hukuksal korunma talebinin kimden

geldiğini hukuk tarihinden biliyorum; Romalılardan.

## I. Roma Hukuku

Roma Hukuk kitaplarında, Cumhuriyet döneminde, iradenin oluşumunda bozukluk nedenleri arasında yer alan hileye karşı ilk tedbirlerin praetor Aquilis Gallus tarafından alındığı ve bunların da *actio doli* ve *exceptio doli* olduğu yazıyor<sup>2</sup>.

LABEO'nun tanımı<sup>3</sup>: Hile, bir kimseyi gafil avlamak, kandırmak, aldatmak için kullanılan her türlü kurnazlık, dalavere ve yolsuzluklardır. Bu tarifler, hile içinde dört unsurun bulunduğunu gösterir: Hileyi yapan "bilerek" ve "düşünerek" hileli faaliyette bulunmaktadır; menfaat elde etmek için karşısındakini hataya sevk etmek

<sup>1</sup> TTK, taşıma sözleşmeleri 786, 767; anonim şirketler 305 vd; sigorta sözleşmeleri 1290 vd; İcra İflas Kanununda hileli iflas 311, konkordatonun feshi 307-308.

<sup>2</sup> UMUR, Roma Hukuku, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1974, s.495.

<sup>3</sup> UMUR, s.494.

veya hata içinde bırakmak hususunda “arzulu” ve “kararlı”dır.

“*Dolus*” hile anlamına geliyor. *Dolus malus (kötü dolus)*, hatayı doğuran ilgili şahsın kendi bilgisizliği değil, hakikati ona olduğundan farklı göstermiş olan kimsenin dolambaçlı ve dalavereli hareketleridir<sup>4</sup>.

*Actio doli* bir ceza davası ve hileli muamelenin iptali değil hem verilen şeyin iadesi hem de davacıya ceza olarak bir miktar paranın ödenmesi amacını güder ve mahkumiyet şerefsizliğe sebep olurken<sup>5</sup>, *exceptio doli* ; aldanmış kimse hileli muamelenin doğurduğu borçları henüz yerine getirmemiş fakat ifa etmesi için kendisine dava açılmışsa, *exceptio doli*’yi ileri sürerek mahkum edilmekten kurtulurdu<sup>6</sup>.

Bu ikili ayırım bizi günümüzde borçlar hukuku ve ceza hukukuna götürür.

## II. Borçlar Hukuku

AY 48/1’de “Herkes. . . sözleşme hürriyetine sahiptir” ilkesi gereğince, herkes özgür iradesiyle hak sahibi olabilir, borç altına girebilir.

Hile; Borçlar Kanunu, Umumi Hükümler, Borçların Teşekkülü, Akitten Doğan Borçlar F. Rızadaki Fesat, II Hile başlığı altında; “Madde 28.- Diğer tarafın hilesiyle akit icrasına mecbur olan tarafın esaslı hatası olmasa bile o akit ilzam olunamaz. Üçüncü bir şahsın hilesine düşen tarafın yaptığı akit lüzum ifade eder. Şu kadar ki, diğer taraf bu hileye vakıf bulunur veya olması lazım gelirse, o akit lazım olmaz.” biçiminde düzenlenmiştir<sup>7</sup>.

Hile, karşı tarafı bir sözleşme yapmaya sevk etmek amacıyla bilinçli olarak hatalı tasavvur yaratmak veya mevcut tasavvuru susmak suretiyle devamını sağlar. Objektif unsurlar<sup>8</sup>;

- a) Aldatıcı davranış,
- b) İliyet bağı,
- c) Geçerli bir sözleşmenin varlığı,
- d) Hile niyetidir.

## III. Ceza Hukuku

Dolandırıcılık; YTCK, İkinci Kitap Özel Hükümler, İkinci Kısım Kişilere Karşı Suçlar Onuncu Bölüm, Malvarlığına Karşı Suçlar başlığı altında; “ Madde 157.- (1) Hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak, kendisine veya başkasına bir yarar sağlayan kişiye bir yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası verilir.” biçiminde düzenlenmiştir<sup>9</sup>.

Çok hareketli suç görüntüsü taşır, bu nedenle birden fazla fiilin gerçekleşmesi gerekir.

- a) Hareket/hile: icrai ya da ihmali,
- b) Hileye maruz kalanın ya da üçüncü kişinin zararına olarak fail ya da bir başkası menfaat elde etmelidir,
- c) Kasten işlenebilen bir suçtur<sup>10</sup>.

## IV. Vergi Hukuku

Aslında bütün bu bilgileri niçin verdi-ğim sorulabilir?

Hukukun çeşitli alanlarındaki örneklerin hepsinin “aldatma” üzerine kurulu olduğunu görüyoruz.

Neye göre aldatma? “Gerçeğe” göre!

Hukuk, gerçeği arar. Yapılan işlemde “gerçek irade”, yaşamda “olayın gerçek-liği”.

O zaman dönüyoruz BK: sözleşmenin taraflarının gerçek iradesini korur, sözleşme özgürlüğü; TCK, malınızı korur, mülkiyet hakkı; vergi cezaları, herkesin vergi ödevini kanuna uygun biçimde yerine getirmesini, kamu giderleri vergilerle karşılandığı için Hazine yararını korur.

Alanında Hile Kavramı, Kazancı Kitap Ticaret AŞ, İstanbul 2003, s.11 vd.

<sup>9</sup> TCK 158, Nitelikli dolandırıcılık düzenlenmiştir.

<sup>10</sup> ÇOLAK, Güncel Ceza Hukuku & Yeni Türk Ceza Kanunu, Bilge Yayınevi, Şubat 2005, s.608-611; YILMAZ/ERGÜN, Açıklamalı-İçtihatlı Yeni Türk Ceza Kanununda Dolandırıcılık Suçları, Eski ve Yeni Ceza Kanunu Karşılaştırmalı, Adalet Yayınevi, Ankara 2005, s.5 vd.

<sup>4</sup> UMUR, s.495.

<sup>5</sup> UMUR, s.495-496.

<sup>6</sup> UMUR, 494-496.

<sup>7</sup> Borçlar Kanunu Tasarısında “Hile” yerine “Aldatma” kelimesi kullanılmaktadır.

<sup>8</sup> YILDIRIM, Borçlar Hukukuna Göre Sözleşmenin Kuruluşunda Hile, Nobel Yayınevi, Ankara Kasım 2002, s.95 vd.; KURŞAT, Borçlar Hukuku

Aldatıcı davranışlar: verginin eksik ödenmesini, bilerek ve isteyerek; hileli belge ya da eylemlerle gerçekleştirmek. Bu-rada hile nerede durur? Sadece muhasebe hilesi mi yoksa hileli tüm işlemlerden mi söz etmek gerekiyor? VUK'a baktığımızda, 359 kaçakçılık olarak düzenlenmiş, içinde defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar sayılmıştır. Yargı muhasebe hilesini tanımlayamadı, hukukta kaydı yok<sup>11</sup>. O halde hukukun tanımladığı alanlardan gidecek olursak hileli belge ya da kayıtlar/dolandırıcılık suçunun bir türü dediğimizde hukuk alanına geçilerek, hukukçularla ortak bir dile sahip olunacak demektir.

Çünkü muhasebe hilesi, günümüzde özellikle teknolojinin bu kadar geliştiği süreçte teknik ve ekiplerle yapılabilir. Belirli tekniklerin kullanılıyor olması, onların hukuktaki adlandırmalarının aynı olması gerektiği anlamına gelmiyor. Teknikler ile hukuksal nitelendirmeleri ayırmak gerekiyor. Örneğin muhasebe hilesi denilen şey eğer Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ya da Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına aykırılık ise ve bu kavramlarda kanunlarda yer aldığına göre, suç ilgili kanuna aykırılık ya da "kanuna karşı hile" ile gerçekleşiyordur. Kavramlarda dikkatli davranmak gerekiyor.

Sonuç olarak bildiğim alandan yola çıkarak bir değerlendirme yapacak olursam:

**Bir:** Gerçeği bulmak!

**İki:** Gerçeği kim bulacak?

Önce denetçiler, müfettişler. Benim olduğum alanda Maliye Bakanlığının kendine özgü hukuk anlayışı, diğer alanlarda aslında genel olarak idarenin içselleştirilememiş hukuk anlayışı/hukuksuzluk bu alanda problemlerin olduğunu gösteriyor.

Sonra yargıçlar. Ben hep yasaların ne söylediğini yargıçların söylediğine inandım. Katılıyorum, katılmam/eleştiririm ama hukuk

devletinin estetiği böyle bir şey. Ceza yargıçlarının, muhasebe tekniklerini bildiklerini düşünmüyorum. Yargıda da böyle bir problem var. Yargıçlar bilirkişilere gönderiyor, ben uzun süre Ağır Ceza Mahkemelerinde bilirkişilik yaptım, biz mahkemelerde, vergideki çoğu zaman büyük olmayan faturaların sahteliğin tespit edip, cezaevlerinin taşlarını döşerken, devletin de bankalarında içi boşalmıştı. Bilirkişiliğin yeniden yapılandırılması/adli muhasebecilik gibi, yeni yaklaşımlar belki yeni bir alan açılması gerekiyor. Yapılan/yapılacak düzenlemelerin, işleyen sistem kurma yaklaşımına sahip olması gerekiyor.

**Üç:** Gerçeği bulan nasıl korunacak?

Tarihte her hileye karşı hukuksal koruma mekanizmalarının olmadığını da biliyoruz. Konuşmama bilmediklerimle başladım.

*Böyle söylerken aslında ilk Adem mi Havayı yoksa gül mü bülbülü aldatmıştı bilmiyoruz ama biz Enron ile ilgili davada American Supreme Court'un, Arthur Andersen LLP v.U.S yazdığını biliyoruz ve Irakta yaşananlar nedeniyle birgün "G.W. Bush ve diğerleri v.İnsanlık" yazacağını da biliyoruz. Muhasebe hilesiyle uğraşırken insanlığa karşı yapılan hileleri gözden kaçırmamız gerekiyor.*

Ve biz, burada muhasebe hilelerini ya da hukukta hileyi, yolsuzluğu, denetimi teknik olarak bilenler, hepimiz ve aslında hiçbirimiz, insanlığın kaç kez aldatıldığını bilmiyoruz!

### Kaynaklar

- T. Ticaret Kanunu, Taşıma sözleşmeleri  
İcra İflas Kanunu – Hileli iflas  
Dr. Umur: Romen Hukuku, Fakülteler Matbaası, 1974, İstanbul.  
Dr. Yıldırım: Borçlar Hukukuna Göre Sözleşme-nin Kuruluşunda Hile, Nobel Yayınevi, 2002 Ankara  
Dr. Çolak: Güncel Ceza Hukuku ve Yeni Türk Ceza Kanunu, Bilge Yayınevi, 2005, İstanbul.  
Türk Ceza Kanunu  
Yılmaz/Ergun: Açıklamalı İçtihatlı Yeni Türk Ceza Kanunda Dolandırıcılık suçları, Adalet Yayınevi, 2005 Ankara.  
Ok/Gündal: Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınevi, 2002, Ankara.  
Dr. Candan: Vergi Suçları ve Cezaları, 2. baskı, Süryay Sürekli Yayınları, 2004, İstanbul.

<sup>11</sup> OK/GÜNDEL, Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınevi, Ankara 2002, s.337 vd; CANDAN, Vergi Suçları ve Cezaları, Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul Kasım 2004, s.273 vd.

