

ETİK ÇERÇEVEDE MUHASEBE HUKUKU VE VERGİ HUKUKUNUN HİLE KAVRAMINA BAKIŞI VE MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUĞU*

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet SOMUNCU**

Dr. Öğr. Üyesi Azize ESMERAY***

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös310-ös333

ös
310

ÖZ

Muhasebede hile kasıtlı yapılan davranışlardır. Bir eylemin muhasebe hilesi sayılması için zarara uğrayan bir taraf olmalıdır. Vergi hukuku açısından zarara uğrayan taraf devlettir. Bu açıdan muhasebe hilesine vergi hilesi demek yanlış olmayacaktır. Bu çalışmanın amacı; etiksel bir sorun olarak ve muhasebe hukuku açısından hile kavramını, hile türleri, hilelerin tespitinin nasıl yapılabileceği konularına açıklık getirmektir. Ayrıca vergi hukuku alanında kaçakçılık suçu sayılan “hesap ve muhasebe hilesi yapmak” fiilinin; kanuni, maddi ve manevi unsurlarını ortaya koymak; mükelleflerin ve meslek mensuplarının suçun faili ve/veya iştirakçisi olması hususunu tartışmaktır.

Anahtar Kelimeler: Etik, Muhasebe Hilesi, Vergi Hukuku

JEL Sınıflandırması: M49, H20

THE APPROACH OF ACCOUNTING LAW AND TAX LAW TO THE CONCEPT OF FRAUD IN TERMS OF ETHICS AND RESPONSIBILITIES OF THE PROFESSIONAL MEMBERS

ABSTRACT

In accounting, fraud is an intentional behaviour. There must be a party who makes a loss for an act to be considered as fraud. In terms of accounting law, the party who makes a loss is the state. In this aspect accounting fraud is not a wrong term to use instead of tax fraud. The

* Makale gönderim tarihi: 19.06.2018 ; kabul tarihi: 04.08.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, asomuncu@erciyes.edu.tr, orcid.org/0000-0002-6373-4840

*** Kayseri Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi, esmeray@erciyes.edu.tr, orcid.org/0000-0002-3483-6258

Atf: Somuncu, A. ve Esmeray, A. (2018). Etik çerçevede muhasebe hukuku ve vergi hukukunun hile kavramına bakışı ve meslek mensuplarının sorumluluğu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös310-ös333

purpose of this study is to clarify the concept, types and the parties who play part in the fraud and how to identify the fraud in terms of accounting law as an ethical problem. And also the purpose of this study is introduce material and nonmaterial fraud and argue whether the culprit of the crime should be a tax payer or a member of professions.

Keywords: Ethics, Accounting Fraud, Tax Law

Jel Classification: M49, H20

1. GİRİŞ

İnsan eylemlerini konu alan etik kavramı tüm meslek grupları gibi muhasebe mesleği için de önemli bir kavramdır. Muhasebe mesleği, sosyal sorumluluk esasına göre toplumun geneli için büyük öneme sahiptir. Çünkü işletmenin dili olan muhasebenin sunduğu bilgiler belirli kişi ya da kişileri değil tüm toplumu etkiler, ilgilendirir. Bu bağlamda meslek mensubunun kamuya karşı sorumluluğu yadsınamaz. Bu sorumluluğun layığıyla yapılıp yapılmaması da meslek etiğinin konusudur. Muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarda bulunmaları, etik değer ve standartlara uymaları mesleğin itibarını artırırken etik dışı her türlü eylem, mesleğin itibarına gölge düşürür. Bu noktada meslek mensubu mutlak bir seçim yapmak durumundadır.

Vergi ceza hukuku alanındaki kaçakçılık suçları, ceza hukukundaki suçlar kategorisinde, hapis cezasını gerektiren fiillerdir. Hesap ve muhasebe hileleri yapmak da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır. Bu suçların tespiti, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılır. Suçun tespitinde, suçun kanuni, maddi, manevi unsurları ve cezaların şahsiliği ilkesi gereğince; suçun failinin, varsa iştirak edenlerin kim veya kimler olduğu büyük önem taşır.

Muhasebe işlemlerinde yapılan hatalar, kasıtlı olmayan davranışlardır. Ancak yapılan hatanın hile olarak değerlendirilmesi ve bunun vergi suçu sayılması da muhtemeldir. Ayrıca, bilerek veya baskı yoluyla hesap ve muhasebe hilesi yapılması da söz konusu olabilir.

Bu çalışmada, muhasebe mesleği ve muhasebe etiği açısından kabul görmeyen bu fiillerin, gerek muhasebe hukuku alanında gerekse vergi ceza hukuku alanında tanımı, ortaya çıkma nedenleri ele alınmıştır. Vergi ceza hukukunda hapis cezasını gerektiren fiiller arasında sayılan “hesap ve muhasebe hileleri yapmak” fiilinin tanımı, kanuni, maddi, manevi unsurları bakımından doğuracağı sonuçlar ve suçun faili kavramları ele alınmıştır. Muhasebe hukuku literatüründe, muhasebe hilesi kavramının hem “işletme içi hileler”, hem de “vergi kaçırmaya yönelik hileler” şeklinde tasnif edilerek incelendiği görülmektedir. Vergi kaçırmaya yönelik muhasebe hileleri konusunda ise, çoğunlukla Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda kaçakçılık suçu olarak sayılan bütün fiillerin muhasebe hilesi olarak sayıldığı görülmektedir. Oysa VUK, hesap ve muhasebe hileleri yapmak fiilini münferit bir suç olarak düzenlemiştir. Çalışmada, muhasebe hukuku ve vergi hukuku alanındaki kavramsal yaklaşımların farkları ele alınmıştır. İşletme içi muhasebe hileleri çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

Daha sonra vergi ceza hukuku bakımından bu suçun özel görünüm şekilleri, tespiti ve yargılama süreci anlatılmıştır. Vergi ceza hukuku yönüyle, meslek mensuplarının vergi ve

cezalardan dolayı müteselsil sorumluluğu, hesap ve muhasebe hilesi ile illiyet bağının olup olmadığı, suçun işlenişi bakımından failin ve/veya iştirak edenin kim olması gerektiği, bunlara hangi cezaların verileceği yargı kararları ışığında tartışılmıştır. Yargı kararlarının az sayıda olması nedeniyle herhangi bir zaman sınırlaması getirilmemiştir.

Son olarak, meslek mensuplarının hesap ve muhasebe hilelerinden kaçınma ve muhtemel cezalardan kurtulmaları için bazı önerilerde bulunulmuştur.

2. KAVRAMSAL OLARAK AHLAK VE ETİK

Ös
312

Ahlak, insanların bir arada yaşaması gereği ve sonucu geliştirilen kurallar dizisidir. Çoğu zaman etik ve ahlak kelimeleri birbirini yerine kullanılsa da “felsefenin bir disiplini olan etik, kendini ahlaki eylemin bilimi olarak anlar”, ve “ahlak üretmez ahlak üzerine konuşur” (Pieper 1999, 22-29). Etik, doğru ve yanlış davranış teorisidir; ahlâk ise onun pratiğidir (Yücel ve Kartal 2018, 131).

Postmodern etiğin önemli isimlerinden birisi olan Bauman ahlâkî olarak insanın müphemliğine vurgu yaparak ahlâk olgusunu aşağıdaki gibi değerlendirir (Şimşek 2017, 42):

1. Ahlâk bir seçme eylemidir.
2. İnsan her koşulda dürtüsel olarak tercihte bulunur, bu ahlâkî bir durumdur.
3. Neyin iyi ve neyin kötü olduğu söylenmeden önce insan zaten iyi ve kötü arasında bir seçim yapma durumundadır.
4. İnsanın iyi ve kötü arasındaki müphemliği ile yüzleşebilmesi ahlaki olmak ile bağdaşır.
5. Bu belirsizlik durumu ahlâkî bir ikilemdir ve kaçınılmazdır.

Etiğin asıl amacı; insanın iyi temellendirilmiş ahlâkî kararları, kendi başına vermek durumunda olmasıdır (Pieper 1999, 21). Burada bahsedilen insanın kendi başına karar verme durumunu vicdan ile bağdaştırmak mümkündür. Bilindiği gibi ahlâk; dolayısıyla etik kavramları, içerisinde iyi-kötü, vicdan, ödev ve yükümlülükler gibi unsurları barındırır. İyi ve kötüye dair kanaat ise vicdan ile ilişkidir. Vicdan, insanın iç sesiyle konuşması ve hatta kendisini- iyi ya da kötü kararı karşısında- yargılamasıdır.

“Ahlâkî merci olarak vicdana dayanmak, eylem ve davranışlarımızı meşru kılmanın en yaygın ve benimsenmiş yoludur; ama vicdan da şaşmaz değildir” (Pieper 1999,169). Örneğin, mükellefinin daha az vergi ödemesi için malî tablolarında değişiklik yapan bir meslek mensubunun, bunu kendisinin yapmaması halinde nasıl olsa bir başkasının bunu yapacağını düşünerek durumu meşrulaştırması mümkündür. Bu nokta etiğin handikabıdır ve Bauman’ın insanın iyi ve kötü arasında müphem olduğu iddiasını doğrular niteliktedir.

Meslek etiğinin temelinde birtakım dayanaklar vardır, bunlar: (Ceylan ve Terzi 2016, 314):

Kişisel etik, dürüstlük, namus, doğruyu söylemek, güvenilir olmak, işi bir plan dâhilinde yapmak, hem içsel hem de dışsal olarak uygulanmak ve mesleki değerlerdir.

“Muhasebede etik, kanunlara ve toplumun güncel değer yargılarına uygun güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır” (Sözbilir 2000, 46). Etik açısından bir meslek mensubunun en önemli kişisel niteliği, tarafsızlık ve dürüstlüktür. Meslek mensubu, gerekli meslekî niteliklere sahip ve tam donanımlı olduğu için uygun ahlâk standartlarının oluşturulması, diğer koşulların varlığı dâhilinde zor olmayacaktır. Meslek ahlâkı ve bilinci ile, bir meslek mensubunun şahsi kontrolünü etkin bir biçimde sağlaması, meslek mensubunun sosyal sorumluluklarını yerine getirip getirmediğine dair tereddütlerin ortadan kalkmasına sebep olur (Yücel ve Kartal 2014, 123).

Bir meslek mensubu mesleğinin gerektirdiği; dürüstlük, tarafsızlık, meslekî yeterlilik ve özen, gizlilik ve meslekî davranış prensiplerini hayata geçirirken, aynı zamanda, kendisi için oluşabilecek kişisel menfaat sağlamak gibi bir tehdidin farkında olmalı ve kendisini böyle bir tehlikeye karşı korumaya almalıdır.

Muhasebede yapılan kayıtlardan ortaya çıkan sonuçlardan dolayı/dolaysız etkilenen büyük bir kesim olması, bu kayıtların diğerlerinin refah düzeyine etki etmesi, mesleği uygulayanların meslek etiğine olan yaklaşımlarında tutum ve davranışlarında daha dikkatli olmalarını zorunlu kılmaktadır (Gümüş ve Göğebakan 2016, 17). “Mükellefler ile vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensupları vergi gelirlerinin toplanması, meslekî bilgi ve tecrübenin işletme yönetimlerine sunulması ve kayıt dışının önlenmesi gibi konularda çok önemli bir role sahiptirler” (Bilen ve Yılmaz 2018, 59).

3. MUHASEBE VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN MUHASEBE HİLESİ KAVRAMI

Muhasebe hukuku alanında muhasebe hileleri konusundaki çalışmalarda, hilelerin iki açıdan ele alındığı görülmektedir:

1. İşletme içi muhasebe hileleri

İşletme içi muhasebe hileleri çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

2. Vergi kaçırmak amacıyla yapılan muhasebe hileleri

Muhasebe hukukunda muhasebe hilesi ile ilgili genel bir tanım, “Muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle, ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında maddi zarara uğrayacakları şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya suça iştirak etmektir” (Doğan ve Kayakıran 2017, 169) şeklindedir. Bir başka tanımda ise: “Maddi bir amaç için kasıtlı bir şekilde davranış veya tutumlardan dolayı mağdur bir taraf yaratmak ve bu taraf üzerinde etkili zararlara neden olmak.” denilmiştir. ¹

1) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208835>

Buna göre, muhasebe hilelerinin unsurlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Okay 2016, 1152):

- Hileyi yapan-suçlu kişi,
- Hilenin yapılış amacı (kasıt),
- Birinin bir varlığın değerini göz ardı etmesi (fırsat),
- Varlığı göz ardı edilen kişinin suçun olduğu zamanda bunu fark etmemesi (gizleme),
- Suçlunun bu hareketten çıkar sağlaması (menfaat).

Muhasebe hukuku literatüründe, vergi kaçırmaya yönelik muhasebe hilelerinin ayrıca ele alındığı görülmektedir. Ancak bu yaklaşımın tam olarak vergi ceza hukuku yönüyle muhasebe hileleri ile örtüşüp örtüşmediği, doğuracağı muhtemel hukuki sonuçlar konusu açıklığa kavuşturulmamıştır.

Hal böyle olunca; vergi kaçırmak amacıyla yapılan muhasebe hilelerine bakıldığında, muhasebe hukuku ile vergi hukuku alanında bir terminoloji sorunu belirmektedir.

3.1. Muhasebe Hilesi Kavramında Terminoloji Sorunu

Muhasebe hukuku bakımından vergi kaçırmaya yönelik muhasebe hilelerinin değerlendirildiği kaynaklarda, genellikle VUK Md. 359'da sayılan kaçakçılık fiillerinin neredeyse tamamını muhasebe hilesi olarak değerlendirilmiştir. Örneğin; mal alışlarını sahte fatura ile belgelendirmek, belgeler üzerinde tahrifat yapmak, fatura muhteviyatını gerçeğe aykırı düzenlemek gibi fiillerin her biri ayrı ayrı kaçakçılık fiili sayılmaktadır. Bunun yanında, sadece usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasını gerektiren, vergi kabahatleri de muhasebe hilesi olarak gösterilmiştir. Örneğin satış yapıldığı halde fatura düzenlenmemesi veya alış yapıldığı halde fatura alınmaması; satış faturasının deftere kaydedilmemesi gibi vergi kabahati sayılan fiiller muhasebe hilesi olarak nitelendirilmektedir (Tanç 2004, 22-26; Okay 2011, 59; Açık 2012, 356).

Vergi hukuku açısından konuyu ele alan kaynaklarda da çok sayıda hesap ve muhasebe hilesi tanımına rastlamak mümkündür. Bu tanımlar birbirinden farklı gibi görünse de, muhasebe hilesinin çok çeşitli yöntemlerle yapılabileceğinin vurgulandığı, muhasebe hilesi kavramının çerçevesinin net olarak çizilemediği anlaşılmaktadır. Bu haliyle, VUK Md. 359/a-1 deki madde hükmü, suç ve cezada kanunilik ilkesine, dolayısıyla Anayasanın 38. Maddesine aykırı olduğu gibi, TCK Md. 2'ye ters düşmektedir. (Oral 2010, 133).

Hatta bu konuda en kapsamlı çalışmalardan birini yapan, Şentürk ve Alpaslan, hesap ve muhasebe hilesini “fenomen” olarak nitelendirmiştir (Şentürk ve Alpaslan, 2009). “Kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak fiilinin tam olarak ne anlama geldiği, hangi durumların bu çerçevede değerlendirileceği, tanımı ve kapsamının ne olması gerektiği konusunda net bir belirleme yapılamamaktadır. Mevcut durum bu yönüyle izaha muhtaçtır” (Özkan ve Nas 2009'dan aktaran Şentürk ve Alpaslan 2009, 99).

Saban, vergi hukukunda muhasebe hilesi kavramına yer açacak bir yaklaşım oluşturulabilir mi? sorusuna cevap aradığı çalışmasında; yargının muhasebe hilesini tanımlayamadığını, bu kavramın hukukta kaydı olmadığını ileri sürmüştür. Dolayısıyla, muhasebe hilesi denilince, sadece kaçakçılık suçu sayılan “muhasebe hilesi” mi yoksa hileli tüm işlemlerden mi söz etmek gerektiğini tartışmaya açmaktadır (Saban 2006, 59, 61).

Ancak muhasebe hilesine dair net bir tanım vermenin mümkün olmaması, kanun koyucunun herhangi bir açık kapı bırakmak istememesi şeklinde de değerlendirilmiştir (Karakoç 2016, 279; Şentürk ve Alpaslan, 2009’dan aktaran, Özcan 2015, 137). Kanun koyucu tarafından hesap ve muhasebe hilelerinin açıkça tanımlanmamasının (Uğur ve Elibol 2015, 292) ve pek çok kişi ve kurumun kendine uygun tanım yapmasının, kavramın içinin boşaltılmasına neden olduğu da ileri sürülmüştür (Bayraktar 2007, 168).

Dolayısıyla, günümüzde özellikle teknolojinin bu kadar geliştiği süreçte muhasebe hilesinin belirli teknikler kullanılarak yapılıyor olması, onların hukuktaki adlandırmalarının aynı olması gerektiği anlamına gelmeyeceği, muhasebe hilesi teknikleri ile hukuksal nitelendirmeleri ayırmak gerektiği vurgulanmıştır (Saban 2004, 61). Saban ayrıca, eğer muhasebe hilesi denilen şey genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da genel kabul görmüş denetim standartlarına aykırılık ise ve bu kavramlar da kanunlarda yer aldığına göre, suçun ilgili kanuna aykırılık ya da “kanuna karşı hile” ile gerçekleştiğini ve kavramlarda dikkatli davranmak gerektiğini belirtmiştir (Saban 2004, 61).

Bu halde, terminoloji sorununa açıklık getirmek için vergi hukuku alanında, kaçakçılık suçları arasında sayılan “hesap ve muhasebe hilesi” konusundaki çalışmalardaki tanımlara bakmak ve ortak yönlerini, farklılıklarını belirlemek yararlı olacaktır.

Karakoç, “kayıt düzeninin, vergi hukuku ve muhasebe hukuku kurallarına aykırı olacak şekilde değiştirilmesine yönelik hareketler” şeklinde bir tanım yapmıştır (Karakoç 2016, 277).

Özcan çalışmasında, literatürdeki tanımlardan bir derlemeye yer vermiştir. Buna göre çeşitli yazarların hesap ve muhasebe ve hilesi konusunda yapmış olduğu tanımlar şöyledir (Özcan 2015, 134, 136):

“Kayıt düzeninin muhasebe esasları ve vergi hukuku kurallarına aykırı şekilde değişmesidir” (Yiğit 2000, 81’den aktaran; Özcan 2015, 133).

“Belirli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir” (Bayraktar 2010, 81’den aktaran Özcan 2015, 133).

“İşletme kayıt, belge ve hesaplarının belli çıkar sağlamak ve başkalarını yanıltmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesidir” (Arıkan ve Selek 2004, 21’den aktaran; Özcan 2015, 134).

“Vergi Matrahının azaltılması amacıyla gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesidir” (Kızılot’ dan aktaran, Özcan 2015, 134).

“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 işlemidir” (Şeker 2009, 110’dan aktaran, Özcan 2015, 134).

“Mükellefin yapması gereken kayıt yerine bu kayıtla nitelik olarak tamamen farklı olan ve defter tutulma amacını ortadan kaldıran, yani defterler üzerinde yapılan incelemelerin sıhhatini ortadan kaldıracak nitelikte kayıtlar yapmasını durumunda muhasebe hilesi söz konusu olacaktır” (Benli 2011,123’den aktaran, Özcan 2015, 134).

“Muhasebe ilke ve esaslarının bilerek ve vergi kaçırmaya yönelik olarak yanlış uygulanmasıdır” (Şimşek 2004, 97’den aktaran Özcan 2015, 134).

ös
316

“Defter ve kayıtlarda muhasebe kurallarına aykırı bir şekilde gerçeği saptırıcı, vergi matrahını doğru bir şekilde tespit etmeyi zorlaştıran veya imkânsız kılan kayıtlar yapmaktır” (Özen 2014, 12’den aktaran, Özcan 2015, 134).

Şenyüz’ün muhasebe hilesi ile hesap hilesini birbirinden ayırarak iki farklı tanım yapmış olduğu görülmektedir. “Şenyüz, muhasebe hilesini, “mükellefin defter sistemi üzerinden izlemek durumunda olduğu iktisadi faaliyetlerinin vergisel sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir olmasına engel olacak şekilde kayıt sisteminin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde gösterilen esaslara ve genel kabul görmüş muhasebe kurallarına aykırı olarak tutulması” şeklinde tanımlamıştır.

Hesap hilesini ise, “deftere yapılan kayıtların hesap işleyişleri ve muhasebe kurallarına aykırı olması sonucunu doğuracak şekilde çeşitli yolsuzlukları örtbas etmek, bu işlemlerin hesaplarda ve kayıtlarında ortaya çıkarılmasını zorlaştıran veya gizleyici şekildeki hareketler” olarak tanımlamıştır. (Şenyüz 2008, 458’den aktaran, Özcan 2015, 134).

Bu tanımlarda “olmayan şey”, muhasebe hilesini kimin yaptığı hususudur ki bu unsur; vergi ceza hukukunda “fail” olarak nitelendirilmektedir.

Tanımların ortak noktası ise, muhasebe hilelerine; vergi kaçırmak, vergi matrahını azaltmak amacıyla muhasebe hukuku ve vergi hukuku kurallarına aykırı olarak başvurulduğudur.

4. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN HESAP ve MUHASEBE HİLELERİ YAPMANIN SONUÇLARI

Vergi hukukuna göre muhasebe işlemlerinin mahiyeti çeşitli maddelerde hüküm altına alınmıştır. VUK’nun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı Md. 3/B’de; “İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” denilmiştir.

Muhasebenin temel işlevlerinden olan mükelleflerin defter tutmalarındaki maksat ise VUK Md.171’de düzenlenmiştir. Buna göre “Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.”

Defter kayıtlarının dayanağının ne olacağı ise VUK’nun “İspat Edici Kağıtlar” başlıklı Md. 227/I’de “Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.” denilerek, muhasebenin “tutarlılık ve belgelendirme kuralına doğrudan atıf yapılmıştır

Bu halde, vergi hukuku kuralları gereği yapılan kayıtların gerçek mahiyetinin esas alınması ve kayıtların belgelere dayandırılması zorunluluğu ile muhasebenin temel kavramlarından olan tutarlılık ve belgelendirme kavramlarını birlikte değerlendirmek yerinde olacaktır. Buna göre, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması kuralı ile örtüştüğü sonucuna varılabilir (Somuncu 2014, 32).

Hesap ve muhasebe hileleri yaparak vergi matrahının doğru olarak beyan edilmemesi, VUK’a göre matrahın re’sen takdir edilerek mükellef veya vergi sorumlusu adına re’sen vergi tarhi yapılmasını gerektirir. Re’sen vergi tarhi VUK Md.30/I’de şöyle tanımlanmıştır; “Re’sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re’sen takdir olunmuş sayılır.”

Bu maddede sayılan hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak fiili maddenin altıncı bedindeki hallerden biri olarak kabul edilmektedir. Bent hükmü aynen şöyledir: “Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.”

Bu durumda, mükellefin defter kayıtlarına ve mali tablolarına dayanılarak beyan ettiği vergi matrahı reddedilmekte ve matrahın takdir komisyonunca veya vergi incelemesine yetkili olanlarca yeniden takdir edilmesi, bu matrah üzerinden re'sen vergi tarh edilmesi söz konusu olabilecektir.

Hesap ve muhasebe hilesi suçunun oluşması halinde re'sen tarh edilecek vergiye üç kat vergi ziyai cezası kesilecektir. Suçun işlenişine iştirak edenlere ise bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir (VUK Md. 344/II).

5. HESAP VE MUHASEBE HİLELERİNİN VERGİ SUÇU VE CEZASI BOYUTU

ÖS
318

VUK'nun dördüncü kitabı ceza hükümlerini düzenlemektedir. Dördüncü kitabın ikinci kısmının "Suçlar ve Cezaları" başlıklı üçüncü bölümünde yer alan "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlıklı" Md. 359 kaçakçılık suçlarını ve bu suçlara verilecek hapis cezalarını düzenlemektedir. Bu maddede sayılan suçları işleyenlere belirli sürelerle hapis cezaları öngörülmüş olup, bu yönü ile para cezası şeklinde uygulanan usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai kabahatlerinden ayrılmıştır (Şentürk ve Alpaslan 2009, 88).

VUK Md. 359/a-I bendinde; "Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenle hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolünür." hükmü yer almaktadır.

Burada ilk dikkat çeken husus, VUK Md. 359'un birinci fıkrasının ilk cümlesinde, "Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan..." ifadesidir. Buradan VUK Md. 359'da sayılan fiiller, ancak vergi kanunlarına göre düzenlenmesi, tutulması, muhafaza ve ibrazı zorunlu olan defter, belgelerle işlenebileceği sonucuna varılmaktadır (Ok ve Gündel 2002, 337).

VUK Md. 359/a-I'de "defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar" lafzındaki çoğul ifadeler ikinci dikkat çeken husustur. Şöyle ki, suç olarak tek bir fiil ve sayılmış fiiller değil, genel bir ifade kullanılmıştır. Bir başka deyişle, suç olabilecek fiillerin neler olabileceği hususu "ucu açık" bırakılmıştır (Karakoç 2016, 279). Bu durumda, hesap ve muhasebe hilelerinin neler olabileceği, literatürde ve yargı kararları ışığında kavramlaştırılmaya çalışılmıştır.

5.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapma Suçunun Unsurları

Ceza yargılamasında, bir suçta ceza verilebilmesi için suçun tüm unsurları ile oluşması gerekmektedir. Bu durumda hesap ve muhasebe hileleri suçunun unsurlarını tek tek ele almak yararlı olacaktır:

5.1.1.Suçun Konusu

Suçun konusunu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama, ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler oluşmaktadır (VMd.359/I). Bunlar dışında kalan, işletmenin diğer belgeleri, isteğe bağlı tutulan defter, kayıt ve belgelerde yapılacak hileler bu suçun konusunu oluşturmayacaktır (Uğur ve Elibol 2015, 295).

Literatür kaynaklarda, çok çeşitli örneklere rastlanmaktadır:

Defter ve kayıtlarda kasten yanlış toplamalar yapılması, değerlendirme ve amortisman oranlarının hesaplanmasında kasten yanlışlıkların yapılması gibi (Özcan 2015, 137).

5.1.2.Suçun Ön Koşulu

Suçun oluşması için aranan ilk koşul, ilgili yıla ait defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasıdır Dolayısıyla defter tasdik ettirilmemiş ise muhasebe hilesi yapma suçu oluşmaz. (Parlar ve Demirel 2002, 217).

5.1.3.Suç Fiili

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama, ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan hesap ve muhasebe hileleri suçun fiilini oluşturmaktadır.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, suç fiili sayılan hareketleri tek tek saymak mümkün değildir. Literatür kaynaklarda genellikle örnekler verilerek konuya yaklaşıldığı görülmektedir. Ancak bu suçun VUK Md. 359'da sayılan diğer suçlarla karıştırılmaması gerekmektedir. (Çift defter tutmak, defter ve belgelerde tahrifat yapmak, sahte belge düzenlemek veya kullanmak gibi). Ayrıca defterlere kaydı gereken hususların hiç kaydedilmemesi ya da eksik kaydedilmesi, muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uyulmaması, kaçakçılık suçu sayılmaz. Bu fiiller vergi ziyayı, genel usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasını gerektirir (Uğur ve Elibol 2015, 294- 295).

5.1.4.Suçun Maddi Unsuru

Daha önce doğru olarak gerçekleşen işlem ve hesapların, defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesi suçun maddi unsurunu teşkil eder (Ok ve Gündel 2002, 337).

5.1.5.Suçun Manevi Unsuru

Hesap ve muhasebe hileleri, vergi matrahını azaltmak amacıyla kasten yapılan hareketlerdir (Edizdoğan ve diğerleri 2007'den aktaran, Uğur ve Elibol, 2015, 293). Ancak, 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonrası, suçun oluşması için defter, kayıt ve belgelerde muhasebe hilesi yapılması yeterli olup, ayrıca eylemin vergi matrahının azalması sonucunu doğurması gerekmez (Uğur ve Elibol 2015, 293; Şimşek, 2010'dan aktaran, Oral 2010, 123).

Ceza hukukunda bir suçta ceza verilebilmesi için en önemli unsur suçun manevi unsurudur. Suçta kastın varlığı, yani suçun bilerek işlenmesi, faile ceza verilmesinin temel koşuludur. Vergi

ceza hukukunda yer alan kaçakçılık suçları için de aynı şartın, yani kastın varlığının aranması gerektiği tabiidir. Ancak, VUK Md. 359'a bakıldığında, suç tanımı olmadığı gibi, herhangi bir kast unsuruna yer verilmediği görülmektedir. Dolayısıyla, hesap ve muhasebe hileleri bilerek yapılabileceği gibi bilmeyerek de yapılmış olabilir. Bu durumda, ceza yargılamasında; eylemin yapılış şekli ve sıklık durumu, yapıldığı yer, niteliği, ortaya çıkarılmasındaki zorluk, savunmanın doğruluğu hususları göz önüne alınmalı ve kastın varlığı ceza hâkimi tarafından değerlendirilmelidir. Kastın varlığının tespitinde, niyet, amaç, plan ve önceden kurgulama koşullarının varlığı da araştırılmalıdır. (Taştan 2014'den aktaran Uğur ve Elibol 2015, 295).

5.1.6.Suçun Faili

Hesap ve muhasebe hileleri yapma suçunun tespitinde en önemli unsur, suçun kim tarafından işlendiği, yani failin kim olduğu hususudur. VUK Md. 359'un lafzında kaçakçılık suçlarının tanımına yer verilmemiş, bunun yerine faile işaret eden "yapanlara, düzenleyenlere, basanlara, kullananlara" ifadelerine yer vermiştir. Buradan hareketle, hesap ve muhasebe hilelerini yapan(lar) kim(ler) ise, öngörülen cezanın on(lar)a verilmesi gerekmektedir.

Buradaki temel sorun şudur: Hesap ve muhasebe hilesini kim yapar? Yani suçun faili kimdir? Ne yazık ki; bu ince noktayı aydınlatacak yeterli sayıda örnek olay ve yargı kararı yoktur. Çünkü vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından muhasebe hilesinin varlığını ortaya oymak; daha doğrusu suçun maddi ve manevi unsurlarını tespit etmek oldukça güçtür. Bu durumda, hesap ve muhasebe hilesini bir "fenomen" olarak nitelendirmek yanlış olmasa gerektir. Ancak, muhasebe kayıtları ve sonuçları, mükellef ve meslek mensupları arasında geçen bir süreç olduğu için, suçun failini de bu süreç içinde aramak gerekir.

5.1.6.1.Mükellefin Vergi Ödevleri ve Muhasebe Hilesi Karşısındaki Durumu

VUK Md.8'de "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek ve tüzel kişiler" olarak tanımlanmıştır. Mükellefiyet gerçek veya tüzel kişilere hem maddi hem de şekli ödevler yükler. Maddî mükellefiyette vergi borcu mükellefin şahsında doğan parasal yönlü bir ödevdir. Şekli mükellefiyette ise mükellefin yerine getirmesi gereken pek çok ödev bulunmaktadır. Bu şekli ödevlerin önemli bir kısmı; hatta nerdeyse tamamı muhasebe ve kayıt düzenine ilişkindir (Öncel ve diğerleri 2012, 72).

Şekli vergi ödevlerine ilişkin temel kurallar VUK'nun İkinci Kitabı "Mükellefin Ödevleri" başlığı altında düzenlenmiştir.

Defter tutmak bu ödevlerden bir tanesidir. Defter tutma ödevi konusundaki kurallar da VUK ve VUK'na göre yayımlanan genel tebliğlere göre meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. Bu durumda mükelleflerin şekli vergi ödevlerini yerine getirmeleri hukuki olarak kendilerine yüklenmiş olmakta, bu ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde ise, cezalar mükellefe yönelik olarak uygulanmaktadır.

Ancak VUK Md. 333' de "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. (...) Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde

öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.” denilmiştir. Bu hüküm cezaların şahsiliği ilkesi gereğince kaçakçılık suçları bakımından tek başına mükellefe değil, suçu işleyen faile vurgu yapmaktadır. Dolayısıyla, gerçek kişi mükellefin kayıtlarında hesap ve muhasebe hilesine rastlanması halinde, öncelikle mükellef hakkında vergi suçu raporu düzenlenecektir. Ancak tüzel kişi mükellefin kayıtlarında herhangi bir hesap ve muhasebe hilesine rastlanması halinde, failin kim olduğu vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından belirlenecek ve hakkında vergi suçu raporu yazılarak suç duyurusunda bulunulacaktır.

5.1.6.2. Meslek Mensuplarının Vergi Ödevleri ve Muhasebe Hilesi Suçu Karşısındaki Durumu

Meslek mensuplarının hesap ve muhasebe hileleri karşısındaki durumunu belirleyebilmek için, vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin defter tutma ödevini yerine getiren “muhasebeci”, “mali müşavirlerin” meslek mevzuatındaki yerini ve vergilendirme sürecindeki fonksiyonunun, cezai sorumluluklarını, bunlar hakkında öngörülen cezaların ele alınması yerinde olacaktır.

**ÖS
321**

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun (13.06.1989 tarih ve 20194 Resmî Gazete’de yayımlanmıştır). “mesleğin konusu” başlıklı maddesinde şu hüküm yer almaktadır:

“Madde 2-A Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu: Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.”

3568 sayılı Kanunda meslek mensuplarının muhtemel suçlar karşısında ne yapmaları gerektiğine dair şu hükümler bulunmaktadır:

“Madde 43-Meslek sırları: Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar. Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adlî veya idarî her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır. Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz. Yukarıdaki hükümler oda ve birlik

personeli hakkında da uygulanır.”

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in (03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).“Sır Saklama” başlıklı 7’nci Maddesinde de aynı yönde hüküm bulunmaktadır.

Yönetmeliğin “Hukuki Sorumluluk” başlıklı 21’nci maddesi “Meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında VUK’nda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümleri ayrıca uygulanır.” Hükümü yer almıştır.

Yönetmeliğin Görevle İlgili Suçlar başlıklı 31’nci maddesi de şöyledir: “Çalışan meslek mensupları görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı fiillerin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun Devlet Memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılır.” denilmiştir.

ös
322

Yönetmeliğin konu ile ilgili 55. Maddesi şöyledir:

“Madde 55 - Bilgi ve Belgelerin Toplanması:

Meslek mensubu, kurum ve kuruluşların mali tablolarında yer alan; varlık, kaynak, gelir ve giderlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacı ile aşağıdaki çalışmalarını yerine getirmelidir.”

Muhasebe denetimi başlığı altında, meslek mensuplarına muhasebede kayıt ve matematiksel hataların tespiti, muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin tespiti, muhasebe hesaplarına intikal etmeyen kayıt dışı işlemlerin tespiti (...).yükümlülüğü de getirilmiştir.

Vergi Denetimi başlığı altında da,

- Muhasebe belgelerinin mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemlerin ve belgelerin tespiti,
- Aktif ve pasif hesapların değerlemelerinin mevzuata uygunluğu,
- Alış, satış, dış ticaret, gelir ve giderlerde hata ve hilelerin tespiti,
- Vergi matrahının doğruluğunun tespiti,
- Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit ve özel) mevzuata uygunluğunun tespitinin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Meslek mensuplarının kanunsuz işlemleri bildirim yükümlülüğü ise, yönetmeliğin 57’nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “Meslek mensupları mesleki sorumluluğunun

bilincinde, denetim faaliyeti sırasında mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri tespit ettikleri takdirde, müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini teklif ederler. Bu teklife rağmen, hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde durum Yönetmeliğin 59'ncu maddesinin (c) bendinde belirtilen olumsuz raporla ilgili mali mercilere aksettirilir. Adli yargıya intikali gerekli olan ve suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.

Demek oluyor ki; meslek mensuplarının defterlerini tutmakta olduğu mükellefler hakkında edindikleri bilgileri açıklamalarını, bu sırları bir çıkar sağlamak amacıyla (örneğin ihbar ikramiyesi gibi) ifşa etmeleri yasaklanmıştır. Öte yandan “Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.” hükmü ile mali müşavirlere önemli bir sorumluluk yüklenmiş olmaktadır. Burada eksik kalan husus, suç teşkil eden hallerin hangi mercilere, nasıl, ne zaman bildirileceği konusunun açık olmayışıdır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nin (04.08.2015 tarih ve 29435 numaralı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) 9'ncü maddesinde,

ÖS
323

“Mükellefle birlikte kasden vergi ziyanına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.” hükmü dikkat çekicidir.

Burada kastedilen mahkeme vergi mahkemesi olsa gerektir. Çünkü kaçakçılık suçlarında adli yargı süreci işlemekte, mali müşavirin -az bir ihtimal de olsa- fail olması veya iştirakçi olması halinde hapis cezası verileceği gözetilmelidir (VUK madde 360).

Etik değerler konusunda ise, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik'in (19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanmıştır.) 1'nci maddesinde “Bu Yönetmeliğin amacı; tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir.” Hükmü yer almıştır.

Sonuç olarak, meslek mevzuatında meslek mensuplarının yapacakları işlemlerden doğacak önemli sorumlulukları ve ceza gerektiren haller konusunda caydırıcı düzenlemeler yapılmış olduğu görülmektedir.

5.1.6.3. Meslek Mensuplarının Muhasebe Hilesi Yapma Suçuna İştirakinin Değerlendirilmesi

VUK'nda iştirak suçunu tanımlayan ve yürürlükte olan herhangi bir madde bulunmamasına rağmen iştirak suçunun nasıl cezalandırılacağına ilişkin hükümler bulunmaktadır (Sayılkan, 2015, 1). Meslek mensubunun mükellefle birlikte bil fiil bu suçları işlediğine dair başkaca bir somut tespit yapmadan sadece yukarıda örnek verdiğimiz eylemler nedeniyle suçlanmasının hukuki bir dayanağı olmadığı yönündeki görüşler mevcuttur. Asıl sorun da burada başlamaktadır. Mali müşavir hangi fiil nedeniyle fail ya da iştirakçi sayılacaktır?

Mükellefler hakkında yapılan vergi incelemelerinde VUK madde 359’da sayılan kaçakçılık suçlarından dolayı incelenen mükellefin mali müşaviri de iştirakçi olarak suçlanmaktadır. Mükellef hakkında tespit yapılmış olması, mali müşavirini de iştirakçi olarak suçlamaya yeterli görülmekte; bu suçlamaya, sözleşme gereği beyanname vermek gibi mükellefe verdiği hizmetler dayanak gösterilmektedir. Bu gibi durumlarda mali müşavirlere iştirak suçu raporu veya SMMM sorumluluk raporu düzenlenmektedir. İştirak suçu raporu, mali müşavirlerin mükellefle birlikte VUK’ nunda suç sayılan eylemleri birlikte yaptığı iddiasının yer aldığı ve meslek mensubunun mükellefle birlikte hem mali hem de adli cezalandırılması gerektiğini öneren rapordur. SMMM sorumluluk raporu ise, mali müşavirlerin mükellefle birlikte vergi aslı, usulsüzlük ve vergi ziyai cezalarından cezalardan birlikte sorumlu tutulması gerektiğini öneren rapordur (Sayılkan 2015, 2).

ÖS
324

“İştirak suçu raporu ve SMMM sorumluluk raporu, yargı yolu açık olan idari bir işlemdir. Bu raporlarda belirtilen iddiaların kesin bir yargı kararı gibi kabul edilerek meslek mensubu hakkında işlem yapılması hukuki değildir. (Örnek olarak, hakkında rapor düzenlenen meslek mensubuna, bağlı olduğu meslek odası disiplin kurulunca bu raporların yargı sonucu beklenilmeden ceza verilebilmektedir.)”

6. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜM ŞEKİLLERİ

Muhasebe hilesi yapma suçunda zincirleme suç ve içtima hükümlerinin uygulanması söz konusudur. Birden fazla hesap ve muhasebe hilesinin, aynı takvim yılında değişik zamanlarda (KDV dönemleri, geçici vergi dönemleri gibi) yapılması halinde zincirleme suç hükümleri uygulanacak; yani ceza artırılabilecektir. İçtima hükümleri bakımından ise, farklı yıllarda işlenen fiiller ise birbirinden ayrı bağımsız suçları oluşturacak; her suç yılına ayrı hapis cezası verilebilecektir (Şenyüz 2017, 410).

Öte yandan, farklı mükellefiyetlere ait hesap ve muhasebe işlemlerinde yapılacak hesap ve muhasebe hilelilerinin her biri ayrı suçu oluşturacak ve ayrı ayrı ceza verilecektir (Uğur ve Elibol 2015, 296).

7. SUÇUN TESPİTİ VE YARGILAMA SÜRECİ

Suçun failin kim(ler) olduğunun, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenecek vergi suçu raporu ile tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi incelemesi VUK Md. 134’e göre ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek ve sağlamak amacıyla yönelik bir faaliyettir. Vergi incelemesi genellikle asıl mükellef nezdinde yapılan bir işlem olup, inceleme sırasında herhangi bir kaçakçılık suçu tespit edildiğinde, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (31.10.2011 tarih ve 28101 Resmî Gazete’ de yayımlanmıştır). Md. 58’e göre, bu durumun vergi suçu raporu ile tespit edilmesi gerekmektedir.

Uygulamada, vergi suçu raporu genellikle mükellef adına düzenlenmekte ve hakkında suçla ilgili mütalaa yazılarak Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunmaktadır

(VUK Md. 367) . Kaçakçılık suçlarının yargı yeri Asliye Ceza Mahkemeleridir.

Ancak burada çok önemli bir sorun karşımıza çıkmaktadır. Hesap ve muhasebe hileleri kim(ler) tarafından yapılabilir? Mükellef (gerçek kişi), vergi sorumlusu (gerçek kişi), bunların kanuni temsilcileri, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, iradi temsilcileri (vekili), işletme çalışanları suçun faili olabilir (Uğur ve Elibol 2015, 295; Şentürk ve Alpaslan 2009, 87). Ancak teknik bir konu olan muhasebe kayıtları üzerinde yapılacak hilelerin, ilk görünüşü itibariyle meslek mensupları tarafından yapılabilecek bir faaliyet olabileceği; dolayısıyla suçun failinin “çoğunlukla” meslek mensupları olabileceği düşünülebilir. Diğer taraftan meslek mensupları doğrudan suçun faili olmasa bile, muhasebe kayıtlarını yapmak ve 3568 sayılı kanun çerçevesinde gerekli denetimleri yapmak zorunda oldukları için, “birlikte faillik” söz konusu olabileceği gibi (Şenyüz 2017, 464) suça iştirak etmiş de sayılabilecek ve haklarında iştirak suçu raporu düzenlenerek suç duyurusu yapılabilir.

Ceza muhatabı konusunda ise; “Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.” (VUK md. 333)

“Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.” Denilmiştir. Böylece kanun koyucunun, cezaların şahsılığı ilkesini göz önüne alarak VUK Md. 359’da sayılan fiilleri gerçekleştiren kişi ve/veya kişiler fail olarak nitelendirilmektedir (Özcan 2015, 121).

Öte yandan, kaçakçılık suçları, fiil odaklı olup, fail hakkında kanunda kısıtlayıcı ve belirleyici nitelikte bir herhangi bir ibareye yer verilmemiş olduğundan, vergi kaçakçılığı suçları özgü suç niteliği bulunmayan ve herkes tarafından işlenebilen suçlardandır (Özcan 2015, 121). Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliği taşıyan kişi(ler) fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardımcı olarak suçtan sorumlu tutulabilir.

Şentürk ve Alpaslan eğer ortada hesap ve muhasebe hilesi diye bir suç varsa, bu suçun hangi aşamalarda, kimler tarafından işlenebileceği ve kimlerin bu suça iştirak edebileceğinin tespitini yapabilmek için şöyle bir tablo oluşturmuştur:

Tablo 1. Muhasebe Hilesi Suçu İşleyebilecek veya Suça İştirak Edebilecek Olanlar

Muhasebe verilerini yaratanlar □ raporlayanlar	Muhasebenin yarattığı verileri ve raporları kullananlar	
1. Muhasebeye esas belgeleri ve verileri yaratanlar	<u>İşletme içi kullanıcılar</u>	<u>İşletme dışı kullanıcılar</u>
2. Muhasebe kayıtlarını yapanlar	1. İşletme yöneticileri	1. devlet
3. Muhasebe verilerini raporlayanlar	2. İşletme sahip ve ortakları	2. Kredi verenler
4. Veri raporları denetleyen ve tasdik edenler	3. İşletme çalışanları	3. Kamu (halk)
		4. İş ve işçi kuruluşları
		5. Yatırımcılar

Kaynak: Şentürk ve Alpaslan 2009,87

Görüldüğü gibi, hesap ve muhasebe hilelerini yapabileceklerin listesi oldukça geniş görünmektedir.

Bu durumda meslek mensuplarına yönelik muhtemel iştirak suçlaması, VUK Md. 360,'a göre; "359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." hükmüne göre olabilecektir.

Ayrıca VUK Md. 344/II'de "Vergi ziyama 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır." hükmü yer almıştır. Buna göre, kaçakçılık fiilleri sebebiyle, vergi ziyayı cezası asıl fail adına üç kat, iştirak eden her kim(ler) ise bir kat kesilecektir.

ÖS
326

8. MESLEK MENSUPLARININ VERGİ VE CEZALARDAN DOLAYI MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

Vergi beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı VUK Mükerrer Md. 227'de hükmüne bağlanmıştır. Bu sorumluluk suç anlamında bir sorumluluk olmayıp, sadece yapılacak vergi tarhiyatı ve kesilecek vergi cezalarından dolayı yüklenen bir sorumluluktur.

Maliye Bakanlığı tarafından VUK Mükerrer Md. 227'ye dayanılarak 4, 39, 41, 42 ve 44 seri numaralı 3568 sayılı kanuna ilişkin genel tebliğler yayımlanmıştır. Bunlardan, 4 seri numaralı genel tebliğin (29.06.1997 Tarih ve 23034 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanmıştır) Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları başlıklı bölümü şöyledir:

"Mükelleflerin beyannameleri, kendilerine 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri bir bütün olarak fiilen veren meslek mensupları tarafından imzalanacaktır.

Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır.

Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca beyanname

verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin, sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemi yanlış hesaba kaydederek vergi ziyanına sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kâr/Zararı'nın doğruluğundan da sorumludurlar.

Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.”

Genel tebliğde verilen örnek bile tek başına, meslek mensuplarının “sehven” yapacakları kayıtlardan dolayı cezaya muhatap olacaklarını göstermektedir. Öte yandan, verilen örnek, meslek mensupları hakkında muhtemel bir suça iştirakin dayanağı olabilecek niteliktedir (Alpaslan 2017).

Meslek mensuplarının, hesap ve muhasebe hilesi suçuna iştiraktan dolayı yargılanabilmesi için haklarında vergi suçu raporu yazılması ve mütalaa verilmesi şarttır (Şentürk ve Alpaslan 2009,162).

Hesap ve muhasebe hilesinin bir kişinin (muhtemelen asıl mükellefin, kanuni temsilcinin) azmettirmesi, yardım etmesi nedeniyle işlendiği durumlar da olabilir. Bu durumda asıl fail suçtan yargılanırken, azmettiren veya yardım edenlerin de ceza yargılamasına dâhil edilerek davanın yürütülmesi gerekebilir.

9. MESLEK MENSUPLARININ VERGİ SUÇLARINDA DOLAYI MUHTEMEL CEZALARA MUHATAP OLMAMASI İÇİN ÖNERİLER

1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelikle belirlenmiş temel etik ilkelerine uyulması uygun davranmak.

2. Meslek mevzuatındaki yönetmeliklerde düzenlenmiş olan, hata ve hilelerin tespiti konusunda gereken özeni göstermek.

3. Müşterilerine (mükelleflerine) hata ve hilelerin düzeltilmesini teklif etmek, aksi takdirde suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulacağını belirtmek.

4. Muhtemel kaçakçılık suçu faili veya suça iştirak halinde, vergi cezalarından kurtulmak için VUK Md. 371’de düzenlenen “Pişmanlık ve ıslah Müessesesinden” yararlanmak.

Eğer meslek mensupları şu veya bu şekilde vergi suçu işlemiş ve/veya suça iştirak etmiş ise, bazı koşullar altında durumu yetkili makamlara bildirmesi halinde vergi ziyai cezasından ve gerek doğrudan faillik gerekse iştirak suçundan dolayı verilecek hapis cezalarından kurtulması mümkündür (Somuncu ve Değirmendereli 2015, 73).

10. HESAP MUHASEBE HİLELERİ SUÇLARI KONUSUNDA ÖRNEK OLAYLAR VE YARGITAY KARARLARI:

ös
328

10.1. Vergi Kaçırmaya Yönelik Muhasebe Hilesi Örnekleri

Örnek 1: “A işletmesi, kârlılığının yüksek olduğunu düşünmüş ve kârlılığını azaltıp, daha az vergi ödemek istemiştir. Gider ve maliyetlerini sabit tutarak, hasılatını azaltmak suretiyle, bunu yapabileceğini düşünmüştür. Bunun için kullandığı yöntem şu şekildedir:

İşletme, satışları sonucunda elde ettiği çekleri, kendisinin değil de ortağınınmış gibi kayıtlarına almaktadır. Bunun için şu muhasebe kaydı yerine,

_____ / _____

101- Alınan Çekler 118

600 Yurtiçi Satışlar 100

391 Hesaplanan KDV 18

Çek karşılığı satış

_____ / _____

Şu muhasebe kaydını yapmıştır:

_____ / _____

101- Alınan Çekler 118

331 Ortaklara Borçlar 118

Ortaklardan çek alınması

_____ / _____

Bu şekilde işlem yaparak, 100 lira hâsılat ve 18 lira tutarında KDV’yi gizlemiştir. Bu kayıtlar, muhasebe hilesi suçunun maddi unsurunu teşkil etmektedir. Manevi unsur ise, işletmenin vergi ödememek isteği ile bu kaydı hileli olarak yapma niyetidir (Açık 2012, 358).”

Örnek 2: “B işletmesi, almış olduğu bir ihalede çok yüksek kâr elde etmiştir. Kârını dolayısıyla ödeyeceği vergiyi düşürmek istemektedir. İhale devlet ihalesi olduğu için hasılatını gizlemeyi başaramamaktadır. Devlet ihaleleri ile ilgili vergi incelemelerinde öncelikle sahte belge hususunun inceleneceğini ve sahte belge kullandığının tespiti durumunda ciddi ceza alacağını düşündüğü için elindeki gerçek gider belgelerini fazla basamak ile kaydetmeye karar vermiştir. Bunun için şu muhasebe kayıtları yerine,

_____ / _____

150- İlk Madde ve Malzeme 100

191- İndirilecek KDV 18

320- Satıcılar Kredili ilk madde ve malzeme alımı 118

_____ / _____

_____ / _____

710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri 100

150- İlk Madde ve Malzeme 100

İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi

_____ / _____

Şu muhasebe kayıtlarını yapmıştır

_____ / _____

150- İlk Madde ve Malzeme 1000

191- İndirilecek KDV 180

320- Satıcılar 1180

Kredili ilk madde ve malzeme alımı

_____ / _____

_____ / _____

710- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri 1000

150- İlk Madde ve Malzeme 1000

İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi

_____ / _____

Bu kayıtlar ile mükellef, 900 TL fazladan gider yapmış gibi gözükmüş. 162 TL fazladan KDV indirimi yapma şansı bulmuştur. Bu tarz kayıtlar “sehven yapılmıştır” bahanesinin en rahat kullanılabilceği kayıtlardır. Zira burada niyeti tespit etmek çok zordur. Ancak aynı sene içerisinde defalarca yapılmış ya da bir seferde çok yüksek montanlı yapılmış ise artık bunun sehven yapıldığının söylenmesi abes olacaktır. Yine burada, satıcıya olan gerçek ödemesini ilerde yaptığında, satıcının cari hesabı bu fazlalıklar nedeniyle hep alacaklı kalacaktır. Bu ise bilançoda izlenmeye devam edecektir. Ancak bu kalabalık bilançolarda fark edilmeyecektir (Gürsoy 2009, 5’den aktaran, Açık 2012, 59).”

Örnek 3: Mükellef A 2015 yılı defterlerini SMMM (M)’ye tutturmuş ve beyannamelerini imzalatmış, yıl sonunda da faaliyetine son vermiştir. Mükellef (A)’nın defterleri 2017 yılında incelemeye tabi tutulmuş ve 2015 yılı defterlerinde hileli bir takım kayıtlar yapıldığı tespit edilerek, mükellef adına 10.000 TL vergi; 30.000 TL vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Ayrıca inceleme elemanı SMMM (M) nin hem müteselsilen sorumlu olduğuna ve hem de bu hileli kayıtları bilerek işlediğini ve bu nedenle suça iştirak ettiğine dair rapor düzenlemiştir.

Şentürk ve Alpaslan bu olayda, SMMM (M) nin müteselsilen sorumlu tutulması ve iştiraktan dolayı suçlanması ilişkin temel iddiaların mükellef (A) hakkında düzenlenecek vergi tekniği raporuna atıflar yaparak yazılacak basit raporuna dayandırılacağını belirtmiştir (Şentürk ve Alpaslan 2009, 169; Not: tarihler, tutarlar güncellenmiştir).

10.2. Örnek Yargıtay Kararları

“Muhasebeci olan sanığın, mükellefin temin ettiği sahte faturalarda yazılı tutarlarda bir mevcudu olmadığını bildiği halde, onun defter ve kayıtlarına sürekli olarak hayali giriş-çıkış işlemleri yapmak suretiyle yasal defterler üzerinde hesap hileleri yaparak, mükellefin sahte fatura ticaretini gizlemeye çalışması, hem yasal defter ve kayıtlar üzerinde hesap ve muhasebe hilesi yapmak, hem de sahte fatura kullanma suçuna iştirak etmek suçunu oluşturur” (Yargıtay 11. Ceza Dairesi 11.03.2013 tarih, 2011/3639 Esas, 2013/3891 sayılı kararı, aktaran; Uğur ve Elibol 2015, 297).

“Şirketin bir kısım hasılatını ‘yurtiçi satışlar’ hesabında takip etmek yerine işletmenin faaliyet konuları dışında aldıkları paraların izlendiği ‘ortaklara borçlar’ hesabında izlenmesi, yurtiçi satış hasılatı karşılığında alınan çeklerin kayıtlara intikal ettirilmeyerek factoring şirketlerine işlem görmesi ve sanık adına yasal kayıtlara intikal ettirilmesi, işlemin bir hesap döneminde otuz üç kez gerçekleştirilmesi karşısında, hatadan söz edilemeyeceğinden, defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak suçu sübuta ermiştir.” Yargıtay 11. Ceza Dairesi 14.04.2014 tarih, 2012/16627 Esas, 2014/7164 sayılı kararı, aktaran; Uğur ve Elibol 2015, 298).

11. SONUÇ

Ahlakî olarak değerlendirilen bir algının eylem haline gelmemesi durumunda etikten bahsedilemez. Muhasebe meslek mensupları için oluşturulmuş ahlakî prensipler uygulanmadığı müddetçe meslek etiği kavramı sadece akademisyenler için cazip bir konu olmaktan öteye

geçemeyecektir.

Muhasebe hilesi yaparak bir menfaat bekleyen muhasebecinin kişisel etik değerlerinin olmadığı açıktır.

Muhasebe hilesi, tanımlanması güç bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Fiilin tespit edilmesi yeterli olmayıp, failin ve varsa suça iştirak edenin de tespit edilmesi gerekmektedir.

Muhasebe hukuku alanında konuyla ilgili çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar işletme içi muhasebe hileleri ile vergi kaçırmaya yönelik muhasebe hilelerini incelemiştir. Bu çalışmada vergi kaçırmaya yönelik muhasebe hileleri incelenmiştir.

Vergi hukuku alanında hesap ve muhasebe hileleri yapmak, VUK Md. 359'de düzenlenen kaçakçılık suçları kapsamında hapis cezasını gerektiren fiiller arasında sayılmıştır. Ancak kanun koyucu tarafından suç fiilinin açıkça tanımlanmaması, hangi işlemlerin hesap ve muhasebe hilesi sayılacağı, fail ve/veya iştirakçinin kim(ler) olacağı konusunda, literatürde tartışılan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi ceza hukukunda, suç sayılan bir fiilin cezalandırılması için suçun, kanuni, maddi ve manevi unsurlarının tespiti şarttır. Bu unsurların yanında suçun failinin, ayrıca suça iştirak eden kişiler varsa bunların da vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edilmesi, Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunulması ve Asliye Ceza Mahkemesinde yargılanması gerekmektedir. Ancak uygulamada suç faili olarak, mükelleflerin mi yoksa meslek mensuplarının mı değerlendirileceği bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, meslek mensuplarının faillik, suça iştirak etme bakımından karşı karşıya olabilecekleri durumlar ele alınmıştır.

Meslek mensuplarının vergi mevzuatından ve meslek mevzuatından kaynaklanan sorumlulukları, cezai yaptırımlar konusunda karşı karşıya oldukları muhtemel hususlar irdelenmiştir.

Meslek mensuplarının, vergilendirme sürecinde, müşterilerinin (mükelleflerinin) defter tutma ve diğer ödevlerinden dolayı ortaya çıkabilecek hesap ve muhasebe hilelerinin muhtemel hukuki yaptırımlarına maruz kalmamak için öncelikle 3568 Sayılı Kanun ve bu Kanunla ilgili yönetmeliklerdeki meslekî ve etik kurallara uygun davranmaları gerekmektedir.

Meslek mensupları, mesleki denetim faaliyeti sırasında mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri tespit ettikleri takdirde, müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini teklif etmeli, mükellefi bu konuda uyarmalıdır. Bu teklife rağmen, hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde durumu bir raporla ilgili mali mercilere bildirmelidir.

Ancak bilerek veya bilmeyerek hesap ve muhasebe hilesi niteliğinde işlem yapmış olmaları halinde VUK'nun pişmanlık ve ıslah hükümleri çerçevesinde, durumu kendiliğinden ilgili makamlara bildirmeleri halinde, muhtemel vergi ziyayı cezasından ve fail veya iştirak eden sıfatıyla alacakları hapis cezasından kurtulması mümkündür.

Yine muhtemel bir ceza ile karşı karşıya kalındığında, "hesap ve muhasebe hilesi" gibi

kavramlaştırılması dahi güç olan teknik bir konuda, yargı organlarının hüküm vermesi güç olabilecektir. Bu durumda, yargı mercileri bilirkişi müessesesine başvurabilecektir. Konunun güçlüğü düşünüldüğünde, bilirkişi seçiminde titiz davranılması, “adli muhasebecilik” uygulamalarında uzmanlaşmaya önem verilmesi ve yaygınlaştırılması da önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Açık, S., “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16 (3).
- Alpaslan, G.N., “Mali Müşavir ve Muhasebecilere Mükelleflerinden Ötürü İştirak Fiili”, <http://www.hukukihaber.net/mali-musavir-ve-muhasebecilere-mukelleflerinden-oturu-istirak-fili-makale,5257.html>, (Erişim Tarihi, 04.08.2018).
- Bayraktar, A. 2016. Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Bilen, A. ve Y. Yılmaz. “Muhasebe Mesleğinde Etik Ve Etikle İlgili Çalışmalar Ethics In The Accounting Profession And Studies On Ethics” <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/370689> (Erişim Tarihi: Haziran 2018).
- Doğan, S. ve T. Kayakıran. 2017. “İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”, Maliye Finans Yazıları, 108, 167-188.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: Haziran 2018).
- Gümüş, T. ve H. Göğebakan. 2016. “Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, International Journal of Business, Economics and Management Perspectives Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi, 1(3), 12-27.
- Karakoç, Y. 2016. Vergi Ceza Hukuku, Genel Kısım Vergi Kabahatleri ve Suçları, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Ok, N. ve A. Gündel. 2002. Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Okay, S. 2016. “Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Yönünden İncelenmesi: Diyarbakır Örneği Investigation Regarding The Professional Ethics Of Accounting Errors And Cheats Example Of Diyarbakir”, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi The Journal of International Social Research, 9 (44).
- Oral, H. 2010. Muhasebe Hileleri ve Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özer, G. ve M. Uyar. 2010. “Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, Mufad Journal, 48, 89-100.

- Pieper A. 1999. Etiğe Giriş, Ayrıntı Yayınları, No:265.
- Saban, N. 2006. “Bir Analiz: Türk Hukuku’nda Hile Kavramının Unsurları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 31.
- Sayıllan, H. “Muhasebeciye ‘Sahte Fatura Düzenleme Suçuna İştirak’ Suçlaması, <http://muhasebedr.com/mali-musavirlere-sahte-fatura-duzenleme-sucuna-istirak-suclamasi-hakan-sayilkan/> (Erişim Tarihi: 29.06.2018).
- Somuncu, A. 2014. Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Somuncu, A. ve A. Değirmendereli. 2015. Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Sözbilir, N. 2000. Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No : 26, Afyon.
- Şentürk, A. G. ve M. Alpaslan. 2009. Vergi Ceza Hukuku Uygulamasında Bir Fenomen: Hesap ve Muhasebe Hilesi, 2. Baskı, Etki Yayınları, İzmir.
- Şenyüz, D. 2017. Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şimşek M.E. 2017. “Akışkan Dünyada Etiğe Bakış: Postmodern Etik”, Epokhé Sosyal Bilimler Dergisi, 2 (1), 66-83.
- Tanç, A., 2004, Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar ve Hileli Finansal Raporlama: Vak’a Analizleri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uğur, H., ve M. Elibol. 2015. Açıklamalı, İçtihatlı Vergi Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Yalçın S. 2011. “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması, Muhasebe ve Finansman Dergisi”, Ekim.
- Yıldız E. ve T.D. Başkan. 2014. “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, 1-18.
- Yücel R. ve C. Kartal. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/181096> (Erişim Tarihi: Haziran 2018).
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan. 2012. Vergi Hukuku, 21. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Parlar, A. ve G. Demirel. 2002. Açıklamalı-İçtihatlı Adli-İdari Vergi Suçları, Adil Yayınevi, Ankara.