

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI VE MUHASEBE HİLESİ

Av. Bekir BAYKARA

(Not: Bu makale Güncel Hukuk Dergisinin Haziran 2009/6-66 sayısında yayınlanmıştır.)

GİRİŞ

Vergi kanunlarına uymayanlar vergi cezaları ile karşı karşıya kalırlar. Bu cezalar esas itibariyle Vergi Usul kanununda (bundan sonra kısaca VUK diyeceğiz) düzenlenmiştir. Vergi cezaları, vergi dairesi tarafından kesilen idari vergi cezaları ile ceza mahkemeleri tarafından hükmedilen hapis cezalarıdır. Cumhuriyet döneminde, başlangıçtan beri idari vergi cezaları yaygın olarak uygulanmakta iken, hapis cezası ilk defa 1951 yılında çıkarılan kanunla konulmuştur. Ancak, son yıllara gelene kadar hapis cezasını gerektiren vergi suçları ile ilgili bu hükümler fazla işletilmemiştir. İşletilen hükümleri de daha çok sahte fatura düzenlemek veya kullanmak veyahut da defter belge ibraz edilmemekle ilgili hükümlerdir.

Son zamanlarda vergi suçları için savcılıklara suç duyuruları arttığı gibi, suç duyurusuna neden olan olaylar da çeşitlenmiştir. Bunlardan birisi de “muhasebe hilesi” dir.

Yazımızın konusu, “muhasebe hilesi” dir. Bu konunun bu güne kadar pek uygulanması olmadığından fazla tartışma konusu da yapılmamıştır.

Muhasebe hilesinin teknik yönü muhasebe ve denetim biliminin konusudur. Ancak muhasebe hilesi hukuki sonuç doğurur ve bu nedenle hukukun konusuna da girer. . Gerçekten muhasebe hilesi, haksız fiil olması nedeniyle borçlar hukukunu, şirket yönetimi ve ortaklık ilişkileri nedeniyle ticaret hukukunu, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması açısından sermaye piyasası hukukunu, malvarlığına ve kamu güvenine yönelmiş bir eylem olması nedeniyle genel ceza hukukunu ve nihayet adli ve idari vergi suçları nedeniyle vergi ceza hukukunu ilgilendirmektedir.

Bu yazımızda konunun muhasebe ve denetim bilimi ile adli vergi ceza hukukuna ilişkin yönünü birlikte inceleyeceğiz.. Buna, şu anda daha çok vergi ve vergi ceza hukuku ile uğraşan bir avukat olmamız daha önce de denetim mesleğinde(Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanlığı ve yeminli mali müşavirlik) bulunmuş bir kişi olarak cesaret ettik.

Yazımız giriş ve sonuç bölümü dışında iki bölümden oluşacaktır. Birinci bölümde vergi ceza sistemimiz çok özet olarak ele alınacak ikinci bölümde ise asıl konumuz olan muhasebe hilesi işlenecektir. İkinci bölümde muhasebe hilesi, önce muhasebe ve denetim bilimi, daha sonra da vergi ceza hukuku açısından ortaya konulmaya çalışılacaktır.

I- MEVCUT VERGİ CEZA SİSTEMİ

Anayasamıza göre herkes, mali gücüne göre, kamu giderlerini karşılamak üzere, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi kanunla konur. Vergi kanunlarına aykırı hareket edenler, esas itibariye Vergi Usul Kanunda düzenlenmiş adli veya idari vergi cezaları ile karşı karşıya kalırlar. İdari vergi cezaları, duruma göre bir kat veya üç kat vergi zıyaı cezası, genel usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarıdır. İdari vergi cezaları vergi dairesi tarafından kesilir, cezanın haksız olduğuna inanan vergi mahkemesine dava açar. Adli vergi cezaları ise, asliye ceza mahkemeleri tarafından verilen hapis cezalarıdır. Bu cezaların süresi, duruma göre, bir yıldan üç yıla, iki yıldan beş yıla ve üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Hapis cezasına hükmedilmesi, vergi kaybı da varsa ayrıca vergi zıyaı cezası veya şartları da varsa genel ve özel usulsüzlük cezalarının kesilmesine engel değildir. Vergi kaçakçılığı suçunun savcılığa duyurma işini, vergi suçu raporu ile vergi incelemeye yetkili memurlar, doğrudan doğruya veya belirlenen makamlar aracılığıyla yapar. Vergi incelemeye yetkili olanlar VUK 135. maddesinde sayılmıştır. Bir vergi suçu işlendiğini gelir idaresinden önce haber alan Cumhuriyet Savcısı, bu konuda soruşturmaya başlamadan vergi dairesinden inceleme yapılmasını ister. İnceleme sonucu düzenlenecek raporu da dikkate alarak dava açar veya açmaz. İncelemeye yetkili memurun düzenlediği rapor ceza muhakemesinde “ yargılama şartı” dır. Bu rapor olmadan dava açılamaz. Açılmış ise, yargılama durur. Bu rapor geldikten sonra yargılamaya devam edilir. Bu raporun olmaması halinde Yargıtay kararı bozar. Savcı, inceleme elemanından gelen bu rapor ile bağlı değildir. Rapora rağmen soruşturmayı kendi yaparak dava açabilir veya rapordaki görüşe rağmen dava açmayabilir. Ancak, dava açılmaması halinde, suçtan zarar görmesi nedeniyle müdahil durumundaki maliye ağır ceza mahkemesine itiraz edebilir. Ağır ceza mahkemesi itirazı kabul ederse C. Savcısı davayı açmak zorundadır.

Hapis cezasını gerektiren vergi suçları, “Kaçakçılık suçları ve cezaları” başlığı altında 213 sayılı VUK 359. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi suçları için özel yargılama usulü ise aynı Kanunun 367. maddesinde yer almıştır. Kanunun 359. maddesi en son halini yeni Türk Ceza Kanununa uyum amacıyla çıkarılan ve 2 Şubat 2008 tarihinde yayımlanan 5728 sayılı Kanunla almıştır.

Hapis cezasını gerektiren vergi suçları 359. maddede üç fıkra halinde ve üç çeşit suç olarak düzenlenmiştir. Maddenin (a) fıkrasına göre, Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, hayali kişiler adına hesap açmak, çift defter kullanmak, defter ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları kullanmak eylemlerinin cezası bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır. Maddenin (b) fıkrasında ; Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak

koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçları düzenlenmiştir ve cezası üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Maddenin (c) fıkrasında düzenlenen; VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bunları bilerek kullanmak suçunun cezası ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır.

II- MUHASEBE HİLESİ

A-MUHASEBE VE DENETİM BİLİMLERİNE GÖRE MUHASEBE HİLESİ

Muhasebe, mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait verilerin toplanması, doğrulaması, sınıflandırılması, tekniğe uygun bir şekilde kaydedilmesi ile bunların raporlar halinde sunulması ve bütün bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve mevzuat çerçevesinde yapılmasıdır.

Hesap ve muhasebe hilesinin teknik yönü daha çok muhasebecileri, daha doğrusu muhasebe mesleğinin bir kolu olan iç ve dış denetim işiyle uğraşanları ilgilendirmektedir. Çünkü bu meslek mensuplarının işi iç denetçi olarak işletmenin malvarlığını her türlü hile ve yolsuzluktan korumak, dış denetçi olarak da ihtiyaç sahiplerine güvenilir tablolar sunulmasını sağlamaktır. Bu nedenle Hesap ve muhasebe hilesinin kapsamı denetim mesleği ile ilgili kuruluşlar tarafından belirlenmekte, bu konu ile ilgili bilgiler iç ve dış denetim kitaplarında yer almaktadır.

Muhasebede, gerçeğinden ve olması gerekenden farklı her türlü kayıt hata veya hile olarak adlandırılır. Böyle bir kayıt kasten yapılmamışsa muhasebe hatası, kasten yapılmış ise muhasebe hilesi olarak nitelendirilir.

Bu bağlamda, her türlü kayıt dışı işlem, önce ve sonra kayıt, uydurma yani hayali kişiler adına hesap açma veya işlem yapma, sahte belge veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma, bilanço kalemlerini mevzuat veya muhasebe ilkelerine aykırı olarak değerlendirme gibi iş ve işlemler muhasebe hilesi sayılmaktadır.

Muhasebe hilesi yapma nedenleri ve bu hileleri yapanlar çok farklıdır. Bunlar; zimmet ve kötüye kullanmaların (yolsuzlukların) gizlenmesi, ortakların birbirini yanıltma istekleri, çeşitli nedenlerle daha az veya çok karlı görünme isteği ve vergi kaçırma düşüncesidir.

Muhasebe hilesi yapmanın ön koşulu, defter tutmaktır. Defter tutmak durumunda olan kişiler de, esas itibariyle, ticaret ve sanayi ile uğraşan gerçek kişiler ile ticaret şirketleridir. Serbest meslek erbabı da defter tutmak durumunda ise de, bu defterlerde hile yapılabilme imkanı daha kısıtlıdır. Bu hileleri yapanlar da, işletme sahipleri, yöneticiler ve diğer çalışanlar olabilir.

Muhasebe hileleri, muhasebe kayıtlarına dayanak olan belgelerde, muhasebe kayıtlarında veya envanter çalışmaları sırasında yapılabilir. Envanter çalışmaları sırasında yapılanlara “ bilanço maskeleymesi” veya “bilançonun makyajlanması” da denmektedir. Ancak makyajlama kanunların tanıdığı seçenekler kullanılarak yapılırsa hile değil yaratıcı muhasebe olarak adlandırılmaktadır.

Son olarak bir işlemin muhasebe hilesi sayılabilmesi için, mali tabloları etkilemesini ve bu etkinin bu tablolara göre karar verecek olanların kararını etkileyecek önem ve büyüklükte olması gerektiğini belirtelim.

B-VERGİ KAÇAKÇILĞI SUÇU OLARAK MUHASEBE HİLESİ

Konumuz olan hapis cezasını gerektiren vergi suçu niteliğindeki “ muhasebe hilesi” kavramına gelirsek, Vergi Usul Kanununun (VUK) 359 maddede sayılan eylemlerin çoğu esas itibariyle çeşitli muhasebe hilelerinin somut olarak ifade edilmesinden ibarettir. Buna rağmen maddenin (a) fıkrasında ayrıca “*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar, hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur*” denmiş fakat bu kavram tanımlanmamıştır.

Hemen belirtelim, yukarıda A bölümünde incelediğimiz muhasebe ve denetim mesleği ile uğraşanların anladığı ve tanımladığı muhasebe hilesi ile VUK 359. maddeye göre suç teşkil eden muhasebe hilesi kapsam itibariyle aynı değildir. Muhasebe ve denetim anlamında muhasebe hilesi, vergi suçu anlamındaki muhasebe hilesinden daha geniştir. Bunu, Kanunun tedvin tarzından, sistematik yorumundan ve bu güne kadar verilmiş Danıştay ve Yargıtay kararlarından çıkarmak mümkündür. Örneğin, kayıt dışı alış ve satış muhasebe hilesi olduğu halde hapis cezasını gerektiren suç değildir. Hatta Yargıtay, ticari faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında icra eden kişinin eyleminin vergi suçuna girmediği görüşündedir. Bu tür fiiller için genel ve/veya özel usulsüzlük cezası kesilir. Kayıt dışı alış satışlar ancak başka defter, belge ve kayıt ortamlarına kaydedilirse vergi suçu olur. Bunun gibi, örtülü kazanç dağıtımı şirket malvarlığını azaltan bir muhasebe hilesidir. Fakat şimdiye kadar vergi suçu sayılmamıştır. Amortisman ayırmamak veya fazla ayırmak, önce veya sonra kayıt yapmak, değerlendirme hataları yapmak, sabit kıymetleri aktifleştirmek yerine gider yazmak, belgeleri deftere fazla veya noksan geçirmek eylemleri için de durum böyledir. Yani bunlar muhasebe ve denetim tekniği açısından muhasebe hilesi olduğu halde vergi suçu anlamında muhasebe hilesi değildir.

Muhasebe anlamında muhasebe hilesi ile vergi suçu olarak muhasebe hilesi arasındaki kapsam bakımından diğer fark da, 359 maddenin a fıkrasının 1. bendinde belirtilen vergi suçu niteliğindeki muhasebe hilesinin sadece defter ve kayıtlarda yapılabilir olmasıdır.

Sözlüklerde hile, birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, desise entrika olarak tanımlanmaktadır. Vergi suçu olarak muhasebe hilesini de kelimenin bu anlamına uygun olarak anlamak gerekir. Yani, birden fazla kayıtle bir durumun gizlenmesi, mahiyetinin değiştirilmesi veyahut ta değişik gösterilmeye çalışılması vergi suçu olan muhasebe hilesidir. Bu durumda; defterden veya defter ve belgelerin karşılaştırılması ile anlaşılan, ortaya çıkan hususlar vergi suçu kapsamında hile sayılamaz. Esasen bu durumda VUK 30. maddeye göre re'sen takdir nedeni bile yoktur. Tarhiyat 29. maddeye göre ikmalen yapılır.. Danıştay'ın muhasebe hilesi konusunda kararına rastlamadık. Ancak, Danıştay'ın üç kat kaçakçılık cezası kesilen durumlarda verdiği kararlara bakarak, defterden veya defter ve belgelerin karşılaştırılması ile anlaşılan hususları, Danıştay'ın muhasebe hilesi saymadığını söyleyebiliriz.

Öte yandan, bir muhasebeci veya denetçi için karı azaltan işlemler kadar, karın fazla görünmesine neden olan işlemler de muhasebe hilesidir. Maliyeci ise dikkatini karı dolayısıyla vergi matrahını azaltan işlemler üzerinde yoğunlaştırır. Diğerlerini genellikle görmez veya görmezlikten gelir. Maliyecinin, daha doğrusu vergi inceleme elemanın tavrı bu yönde olmakla birlikte, bu konuda hukuki durum nedir? Yani vergi matrahını artıran veya etkilemeyen ancak denetçilerin hile kapsamında gördükleri işlemler VUK 359. madde kapsamında vergi kaçakçılığı suçumudur ? Bu sorunun cevabı 1998 yılından önce kesinlikle hayırdı. Çünkü o dönemde vergi kaybı vergi suçunun unsurlarındandı ve vergi kaybı yoksa suç oluşmuyordu. VUK 359. madde, 1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı Kanunla değişmiş ve vergi kaybı suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Bu suç maddi yani sonucu olan suç olmaktan çıkmış, şekli suç olmuştur. Bu durumda tüketiciye yüksek tutarlı fatura kesmek, amortisman ayırmamak veya gider yazabileceği bazı harcamaları aktifleştirmek suretiyle dönem karını artıran eylemlerin de vergi suçu olduğu düşünülebilir. Ancak bize göre, vergi kaybı kaçakçılık suçunun unsuru olmaktan çıkarılrsa da, bu suçta korunan hukuki yarar Hazinesinin mali menfaatidir. Eylem nedeniyle vergi kaybı doğmamışsa veya eylem vergi kaybına neden olabilecek nitelikte değilse, vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz. Böyle bir durumda, diğer şartlar da mevcutsa, başka bir suç oluşabilir.

Buraya kadar hep muhasebe hilesinden bahsettik. Halbuki madde metninde “... *hesap ve muhasebe hilesi yapanlar...*” denmektedir. Hesap hilesi de muhasebe hilesi kapsamındadır Bu hile, defter ve kayıtlarda bilerek yanlış toplamalar yapmak veya defterler arasında yanlış aktarmalar yapmak suretiyle yapılır. Ancak bilgisayar ortamında tutulan defterlerde, özel yazılım yaptırılmamışsa, bu tür işlemler mümkün görünmemektedir.

Vergi incelemesi sonucunda vergi incelemesine yetkili memur, defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapıldığı sonucuna varırsa, çok ağır bir sonuç doğacaktır. Böyle bir durumda inceleme elemanı, doğrudan doğruya veya belirlenen makamlar aracılığı ile Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunacaktır. Açılan dava sonucunda suç sabit olursa bir yıldan üç yıla kadar hapis

cezası verilecektir. Ayrıca kayba uğratıldığı iddia edilen vergi ve verginin üç katı tutarında ceza kesilecektir. Gelir ve Kurumlar Vergisinde geçici vergi ile birlikte ceza tutarı, verginin altı katına çıkabilmektedir.(Vergi kaçakçılığı suçunun olmadığı durumlarda bir kat tutarında vergi ziyai cezası kesilmektedir). Sıklıkla olmamakla birlikte, vergi suçunun olduğu durumlarda, vergi incelemesi sırasında inceleme elemanının yazısı sonucunda, ihtiyati haciz de uygulanmaktadır.

ÖZET VE SONUÇ

Gerçeğinden ve olması gerekenden farklı olarak kasten yapılan kayıt, muhasebe ve denetim anlamında muhasebe hilesidir. Bu bağlamda, her türlü kayıt dışı işlem, önce ve sonra kayıt, uydurma yani hayali kişiler adına hesap açma veya işlem yapma, sahte belge veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma, mevzuat veya muhasebe ilkelerine aykırı olarak değerlendirme gibi iş ve işlemler, muhasebe ve denetim biliminde muhasebe hilesi sayılmaktadır. Ancak, yapılan işlem mali tabloları etkilemesi ve bu etkinin bu tablolara göre karar verecek olanların kararını etkileyecek önem ve büyüklükte de olması gerekir.

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde “Kaçakçılık suçları ve cezaları” başlığı altında hapis cezasını gerektiren vergi suçları düzenlenmiştir. Maddedeki eylemler esas itibariyle çeşitli muhasebe hilelerinin somut olarak ifade edilmesinden ibarettir. Buna rağmen maddenin a fıkrasının 1. bendine bir de soyut “muhasebe hilesi” ifadesi konmuştur. Burada suç olarak belirlenen “muhasebe hilesi” sayılabilecek eylemler, muhasebe ve denetim bilimi anlamındaki “muhasebe hilesi” nin kapsamındaki eylemlerden çok daha azdır. Gerçeğinden ve muhasebe ilkelerine göre olması gerekenden farklı her kayıt, kasten de yapılırsa, idari vergi cezalarına konu olabilir ancak muhasebe hilesi suçu olmaz. Bunun için, birden fazla kayıtle bir durumun gizlenmesi, mahiyetinin değiştirilmesi veyahut ta değişik gösterilmeye çalışılması gerekir. Bu bağlamda, kayıt dışı işlemler ile defterlerden açıkça anlaşılan hususlar ve değerlendirme farklılıkları, örtülü kar ve sermaye olayları, vergi suçu olan muhasebe hilesi sayılmaması gerekir. Öte yandan, her ne kadar vergi kaybı suçun unsuru olmaktan çıkarıldı ise de, vergi kaybına neden olmayan ve /veya olması mümkün olmayan iş ve işlemler de, muhasebe hilesi suçu oluşturmaz. Diğer şartları da varsa başka bir suç oluşturabilir.

Vergi Usul Kanununda 1951 yılından beri “muhasebe hilesi” kavramı mevcuttur. Ancak son zamanlara kadar bu nedenle bir işlem yapıldığına tanık olmadık, duymadık. Bunun nedeninin, bu kavramın çok soyut ve sınırlarının belirsiz olması olduğunu düşünüyoruz. Bu kavram, kanunun sistematik yorumu ve bu güne kadarki uygulamaya uygun olmamakla birlikte, muhasebe ve denetim bilimi anlamında anlaşılıp uygulama yapıldığında, neredeyse incelenen her mükellefi ve suça iştirak eden olarak muhasebesini tutan kişiyi mahkemeye

vermek gerekir. Kavram dar yorumladığında da, bu kavrama giren işlem ve eylem bulmak zor olacaktır. Bu nedenle kanımızca en uygun çözüm, “hesap ve muhasebe hilesi” sözcüklerini Kanunun metninden çıkarmak ve önemli görülen hileleri somut hükümler olarak metne eklemektir.