

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE HİLELERİNİN
VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE TESPİT YÖNTEMLERİ**

Murat Kerim ERDÜZEN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİMDALİ
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS

İSTANBUL, Ekim 2017

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE HİLELERİNİN VERGİ MEVZUATI
YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ VE TESPİT
YÖNTEMLERİ**

Murat Kerim ERDÜZEN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS**

İSTANBUL, Ekim 2017

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE HİLELERİNİN VERGİ MEVZUATI
YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ VE TESPİT
YÖNTEMLERİ

Murat Kerim ERDÜZEN
(142008099)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 18.10.2017

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Kadir Tuna

Yrd. Doç. Dr. Yonca Tunç

İSTANBUL, Ekim 2017

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR	vi
ŞEKİL LİSTESİ	vii
TABLO LİSTESİ	viii
BÖLÜM 1. GİRİŞ	1
BÖLÜM 2. HİLE KAVRAMININ TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE NEDEN YAPILDIĞI	3
2.1. HİLE	3
2.2. HİLENİN ÖZELLİKLERİ	5
2.2.1. Hile Fiilini Yapanların Yetkinlikleri	6
2.2.2. Hile Fiilini İşleyenlerin Karakteristik Özellikleri	7
2.3. NEDEN HİLE YAPILIR	9
2.3.1. Hile Türleri.....	12
BÖLÜM 3. MUHASEBE HİLELERİNİN VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ	14
3.1. MUHASEBENİN FONKSİYONLARI	14
3.2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI	15
3.3. MUHASEBE HİLESİ (TANIM, NEDEN YAPILIR, HİLELERİN SINIFLANDIRILMASI)	18
3.3.3. Muhasebe Hilelerinin Sınıflandırılması	21
3.3.3.1. Kasdi Hatalar	22
3.3.3.2. Kayıt Dışı İşlemler	23
3.3.3.3. İşlemden Önce Veya Sonra Kayıt.....	25
3.3.3.4. Uydurma Hesaplar	26
3.3.3.5. Belge Sahtekârlığı.....	27

3.3.3.6. Bilançonun Maskelenmesi	29
BÖLÜM 4. MUHASEBE HİLELERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ	32
4.1. VUK' UN YASAL DEFTERLERİN TUTULMASI VE BELGE DÜZENİ İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ	32
4.1.1. Defter Tutmaktan Maksat	32
4.1.2. Defter Tutmaya Mecbur Olanlar	33
4.1.3. Defter Tutmaya Mecbur Olmayanlar	33
4.1.4. Kayıt Nizamı	33
4.1.5. Defterlerin Nasıl Yazılacağı	34
4.1.6. Yanlış Yapılan Muhasebe Kayıtlarının Düzeltilmesi	34
4.1.7.Boş Satır Bırakılmaması, Sayfaların Yok Edilememesi	34
4.1.8. Kayıtların Ne Zaman Yapılacağı	35
4.1.9. Tasdik Ettirilmesi Gereken Defterler	35
4.1.10.Defterlerin Ne Zaman Tasdik Ettirileceği.....	36
4.1.11. Defterlerin Hangi Makam Tarafından Tasdik Edileceği.....	36
4.1.12. Kayıtların Belgelendirilmesi	36
4.1.13. Belgelendirilmesi Zorunlu Olmayan Kayıtlar	37
4.1.14. Fatura Tarifi, Faturanın Şekli, Faturanın Nizamı, Fatura Kullanma Mecburiyeti	37
4.1.15. Muhafaza ve İbraz Ödevleri (VUK. Md.253, 254, 256)	39
4.2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUN (KDV.) BELGE DÜZENİ İNDİRİM İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ.....	40
4.2.1. İndirimin Belgelendirilmesi (KDV. Md.34)	40
4.2.2. Kayıt Düzeni (KDV. Md.54)	41
4.3. TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER.....	42
4.4.MUHASEBE HİLELERİNİN SUÇ KAVRAMI OLARAK CEZA HUKUKU KAPSAMINDA AÇIKLANMASI VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ	43
4.4.1. Suç Kavramı.....	44
4.4.2. Suçun Unsurları.....	44

4.4.2.2.Maddi Unsurlar (Fiil).....	46
4.4.2.3.Manevi Unsurlar	47
4.4.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru	48
4.4.2.5. Muhasebe Hilesi Suçunun Unsurları.....	48
4.4.3. Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi.....	53
4.4.4. Muhasebe Hilelerinin Tespit Yöntemleri	71
4.4.5. Tek Düzen Muhasebe Hesap Planı Çerçevesinde Yapılabilecek Muhasebe Ve Hesap Hilesi Örnekleri.....	75
4.4.5.1. Tek Düzen Muhasebe Hesap Planı Çerçevesinde Yapılabilecek Muhasebe Ve Hesap Hilesi Örnekleri	75
4.4.5.2. Muhasebe Ve Hesap Hilesi Kayıt Örnekleri.....	88
BÖLÜM 5. SONUÇ.....	92
KAYNAKLAR.....	95

ÖZET

MUHASEBE HİLELERİNİN VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ VE TESPİT YÖNTEMLERİ

Muhasebe işletmelerin varlık ve kaynaklarının hareketlerini kayıt, sınıflandırma, özetleme, analiz etme ve yorumlama gibi fonksiyonlar ile takip eden bilimsel bir sistemdir. Hile kavramının genel kabul görmüş tek bir tanımı yoktur. Tanımlar hile kavramının kullanıldığı alana göre değişiklik gösterse de, genel olarak bir kişinin ya da grubun zarara uğramasına sebep olacak şekilde, hukuki, ahlaki veya dürüst olmayacak bir biçimde çıkar sağlamak için yapılan aldatma faaliyetidir.

Çıkar gruplarının kendilerine çıkar sağlamak maksadıyla muhasebe fonksiyonlarına, muhasebenin temel kavramlarına ve genel muhasebe ilkelerine aykırı şekilde finansal raporları, belgeleri kasdi olarak yanıltıcı şekilde düzenlemeleri muhasebe hilesi olarak nitelendirilebilir.

Muhasebe hilelerinin en önemli etkisi, kamu harcamalarının finansmanı amacıyla toplanan, devletin en önemli gelir kaynaklarından biri olan vergi kayıp ve kaçığına neden olmasıdır. Muhasebe hileleri vergilendirilemeyen kayıt dışı ekonomik bir alana neden olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun da "Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması" vergi kaçakçılığı suçu olarak belirlenmiştir.

Bu çalışmanın amacı; muhasebe hilelerinin tanımının yapılması, muhasebe hilelerinin yapılış amaçları, muhasebe hilelerinin hangi yöntemlerle yapılabildiği, söz konusu muhasebe hilelerin tespit yöntemleri, Türk Vergi Mevzuatı ve Türk Ceza Kanunu kapsamında değerlendirilip incelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Hilesi, Tespit Yöntemleri, Muhasebe Hileli Kayıtlar

Tarih:18.10.2017

ABSTRACT

THE EVALUATION AND DETECTION METHODS OF ACCOUNTING FRAUDS WITH REGARDS TO/BY/FROM TAX LEGISLATION PERSPECTIVE/

Accounting is a scientific system which keeps records of assets and resources of business organizations with functions such as record, classification, summarization, analysis and interpretation. There is no consensus regarding the definition of fraud in accounting. Although numerous definitions of fraud have been suggested with respect to the discipline it is used, fraud is the act of cheating which harms somebody or group by providing or gaining illegal, immoral, and dishonest benefit.

Writing deceptive financial reports and documents that contradict with the accounting functions, fundamental terms of accounting as well as the basic principles of accounting deliberately in order to gain some benefit can be considered as accounting fraud.

The most significant effect of accounting fraud is that it causes evasion and loss of taxes which are among the fundamental sources of income for the government's public expenditure. Accounting frauds cause an off the books-economic zone.

According to the article 359, item a) 1st clause, committing accounting cheats in the books and records which are kept and organized according to the tax law and subject to auditing is counted as a crime of tax dodge/fraud.

The aim of this study is not only to provide the definition, aims, methods of tax fraud and presenting diagnosis methods of such frauds but also to analyze tax frauds within tax legislation and Turkish penal code.

Keywords: Tax Fraud, Detection Methods, Fraudulent Account Records

Date: 18.10.2017

KISALTMALAR

A.Ş.	Anonim Şirket
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği(Association of Certified Fraud Examiners)
GSYH	Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
md.	Madde
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
Tic.	Ticaret
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 1: Hile Üçgeni.....	10
Şekil 2: Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Kapsamı.....	24



TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 1: Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı Performans Göstergeleri.....25

Tablo 2: Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi Kaçakçılık Suçları ve Cezaları.....55

Tablo 3: Vergi Usul Kanununda Yer Alan Cezalar İle İlgili Maktu Hadler.....68-71

BÖLÜM 1. GİRİŞ

Kayıt dışı ekonomi, Türkiye'nin ekonomik yapısı içerisinde çözülmesi gereken önemli problemlerden biridir. Kayıt dışılığın ekonomi içindeki payının azaltılması, ekonomik istikrar, gelir dağılımı, doğrudan yatırım ve işsizlik gibi unsurların olumlu yönde düzelmesine, ekonominin verimlilik düzeyi ve rekabet gücünün yükselmesine, ayrıca kamuya gelir sağlayan kaynakların artmasına katkıda bulunacaktır. Muhasebe hileleri de kayıt dışı ekonominin büyümesinde neden olan faktörlerdendir. Muhasebe hileleri ile vergi kaçırma yoluyla kayıt dışında bırakılan ekonomik alan kamu gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Muhasebe hileleri ile vergi kayıp ve kaçığına neden olmanın yanında yatırım yapacak olanların yatırım kararlarını etkilime, kredi teminini kolaylaştırma, hisse senetlerinin fiyatlarını etkilemeye yönelik olarak da yapılabilmektedir.

Hile kavramının tanımını, özelliklerini, neden yapıldığını açıklamak ve muhasebe hilelerinin tespiti, önlenmesi ve Türk Vergi Sistemi çerçevesinde değerlendirmeleri ortaya koyabilmek amacıyla ele alınan bu tez, giriş ve sonuç dışında üç bölümden oluşmaktadır.

İkinci bölümde, hilenin kavramsal olarak tanımı yapılmış ve neden hile yapıldığı sebepleri ile birlikte açıklanmıştır. Hilenin kavram olarak özellikleri, hile fiilini yapanların yetkinlikleri ve hile fiilini işleyenlerin karakteristik özellikleri nelerden oluşabileceği açıklanmıştır. Bu bölüm içerisinde son olarak hile üçgeni çerçevesinde hile fiilini işleyenlerin neden hile yaptığı ve yapılabilecek olan hilelerin türleri açıklanmıştır.

Üçüncü bölümünde muhasebenin fonksiyonları ve muhasebenin temel kavramları açıklandıktan sonra muhasebe hilelerinin neden yapılmaması gerektiği söz konusu temel kavramlar çerçevesinde açıklanmıştır. Sonra muhasebenin tanımı, neden yapıldığı ve muhasebe hilelerinin sınıflandırılması belli başlı başlıklar altında kategorize edilmiştir.

Dördüncü bölümü, muhasebe hilelerinin Türk Vergi Mevzuatı yönünden değerlendirilmesine ayrılmıştır. Bu bölümde öncelikle, Vergi Usul Kanununun ve Türk Ticaret Kanununun defter tutulması ve kayıt nizamı ile ilgili hükümleri vb. konularına değinilmiştir ve muhasebe hilesi suçunun unsurları Türk Ceza Hukuku kapsamında açıklanmaya çalışılmıştır. Sonra muhasebe hilelerin Vergi Usul Kanunu kapsamında değerlendirilmesi yapılmış olup söz konusu muhasebe hilelerine karşı uygulanacak olan yaptırımlarının neler olduğunun tespiti yapılmıştır. Devamında muhasebe hilelerinin tespit edilme yöntemleri üzerinde durulmuş olup, Tek Düzen Muhasebe Hesap Planı çerçevesinde yapılabilecek muhasebe hilesi ve hesap hilesi örneklerine yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde tezin genelini kapsayacak olan bir değerlendirme yapılmış olup açıklaması yapılan muhasebe hilelerin önlenmesi amacına yönelik öneriler ortaya konulmuştur.

BÖLÜM 2. HİLE KAVRAMININ TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE NEDEN YAPILDIĞI

2.1. HİLE

Hile kavramının literatür taramasında birçok tanımına ulaşmak mümkündür. Hilenin genel olarak yapılış amacı çıkar ve avantaj sağlamaktır. Söz konusu çıkarın ve avantajın nerede, nasıl kullanılacağına bağlı olarak hilenin farklı tanımlarına ulaşmak mümkündür. Hile Türk Dil Kurumu sözlüğünde “Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” şeklinde tanımlanmıştır.¹

Hile kavramının literatürde genel kabul görmüş olan tek bir tanımı yoktur. İlgili kavram hakkında yapılmış olan tanımlar hile kavramının kullanıldığı alana göre değişiklik gösterse de, genel olarak bir kişinin ya da bir grubun zarara uğramasına sebep olacak şekilde, hukuki olamayacak, ahlaki olmayacak veya dürüst olmayacak bir biçimde çıkar sağlamak için yapılan aldatma faaliyetidir.

ACFE’ye (Sertifikalı Hile Denetimcileri Derneği) göre ise hile: “bilinen bir doğrunun gizlenmesi veya karşıdaki kişinin zararına hareket edilmesini ikna etmek için bir materyalin gerçeğinin gizlenmesi” olarak tanımlanmaktadır. Hile kavramı ile ilgili çok fazla tanımlama bulunmaktadır. Bütün tanımlamaların birleştiği ortak payda, hile eyleminin gerçeklerin gizlenmesi için yapılan kasıtlı bir hareket olduğudur. Hile kavramının daha net anlaşılması için hata kavramı da açıklanmalıdır. Eğer fiil kasıt unsuru olmadan yapılıyorsa, bu durum hata olarak değerlendirilmektedir.²

¹ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58eb475d22c327.73316242 , Erişim Tarihi :10.04.2017

² Bulca, H., Yeşil, T., *Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı*, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2014, Sayı:2, 47-58, <http://dergipark.gov.tr/download/issue-file/2649> , Erişim Tarihi:12.04.2017

Türkiye İç Denetim Enstitüsü hile kavramını “Hile, sahtekârlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir. Bu fiiller, sadece şiddet tehdidi veya fizikî güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Suistimaller para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybindan veya ödeme yapmaktan kaçınmak veya şahsıyla veya işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli taraflar ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir”.(Tide.2014:73)”³

SPK tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları tebliğinde “**Hile ve usulsüzlük kavramları; örgüt yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu olan bireylerin, iş görenlerin ya da üçüncü kişilerin kasıtlı bir biçimde adil veya yasal olmayan çıkar maksadı içeren aldatma davranışlarında bulunmalarını ifade etmektedir.**” Hile ve usulsüzlük çok genel bir hukuki kavram olmakla birlikte, bu Tebliğin uygulamasında bağımsız denetçinin göz önünde bulundurması gereken husus, finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olabilecek hileli ve usulsüz iş ve işlemlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.⁴

Hata ile hile kavramları birbirlerine karıştırılabilmektedir. Hile ile hata arasından ki farkı belirlemek öncelikle için fiilin kast unsurunu taşıyıp taşımadığının tespitinin yapılması gerekmektedir. Hata ile işlenen fiillerde kasıt olmamakla birlikte, ilgili konu hakkında bilgisizlik bulunmaktadır. Aynı zamanda dikkatsizlik ve ihmâl unsurları mevcuttur. Hile ise çıkara dayanan bir harekettir.⁵ Söz konusu hata ile yapılan fiil bilerek ve isteyerek yapılıyorsa, sürekli tekrarlanıyorsa yani kasıt unsurunu taşıyorsa hatadan bahsetmek mümkün değildir. “Hile” kavramının taşınması gereken unsurlar aşağıda belirtilmiştir:

- Hile, hile fiilini işleyen tarafından gizlice sürdürülür.
- Hilede, hilekârın yarar sağlaması esastır.
- Kasıt unsuru bulunur.
- Kurban bir şekilde aldatılır.
- Hile sonucunda kurban zarar görür.⁶

³ Özeroglu, A.İ., *Finansal Aldatmaca Ve İşletme Hileleri*, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2014, Sayı:180-196, <http://www.asosjournal.com/DergiPdfDetay.aspx?ID=152> ,Erişim Tarihi: 26.04.2017

⁴ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri X No:22, 12.06.2006 Tarih, 26196 Sayılı 1.Mükerrer Resmi Gazete

⁵ Dumanoglu. S., *Hata Ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2005, Sayı:1, 347-358, http://dergipark.gov.tr/muiibd/issue/482/4196#article_cite , Erişim Tarihi:26.04.2017

⁶ Ulucan Ö., Özdemir A., (2010), *İşletmelerde Hile Riski yönetimi*, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul, Türkiye, 8

Hile kavramı incelenirken beş unsurun bir arada olması gerektiği söylenmektedir. Diğer bir ifade ile bu unsurların aynı anda, bir arada olmaları ile hile ortaya çıkmaktadır. Bu unsurlar şöyle sıralanmaktadır:⁷

- Hileyi gerçekleştiren kişi ya da kişiler (fail),
- Failin hile yapma isteği diğer bir ifade ile kasıt unsuru(manevi unsur),
- Hilenin gerçekleşmesi ile failin elde ettiği ekonomik fayda ya da işletmenin uğradığı zarar (maddi unsur),
- İşletmedeki diğer kişilerin hile yapıldığı anda söz konusu hileyi fark edememesi,
- Hileyi gizlemek amacı ile girişilen yol ve yöntemler (deliller).

2.2. HİLENİN ÖZELLİKLERİ

Hilenin özelliklerini standardize edilmiş bir listeye sığdırmak zordur. Çünkü hile kavram olarak geniş bir anlam ifade etmektedir. Fakat hilenin özelliklerinin tam olarak ortaya konulması hile tespitinin yapılması ve hileye karşı önleyici tedbirler alınabilmesi açısından önemlidir. Genel olarak hile kavramının özellikleri ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir;⁸

- Hile, doğası itibariyle bilinçli bir şekilde ve kasıtlı olarak yapılır.
- Hile eyleminin gerçekleşmesi için 3 faktörün bir araya gelmesi gerekir. Bunlar; fırsat, tehdit (baskı) ve haklı gösterme unsurlarıdır.
- Hilenin varlığına ilişkin olarak çeşitli risk faktörleri bulunmaktadır.
- Hile eyleminde fayda ve maliyet ilişkisi bulunmaktadır. Gerçekleştirilen hile eyleminden sağlanacak kazanç veya menfaat fayda unsurunu, söz konusu hile eylemini gerçekleştirmek için hile yapan kişi veya kişiler tarafından katlanılan kayıp veya zarar ise maliyet unsurunu ifade etmektedir.

⁷ Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2011). *Adli Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Ankara Ofset. :Aktaran: Öztürk S., (2015), *Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü Ve Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Atatürk Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, Türkiye, 9

⁸ Kaya, G., (2013), *Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu Ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değerlendirilmesi Ve Mali Analize Etkileri*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 2-3.

- Hile eylemi, hem maddi unsur hem de manevi unsur içeren bir eylemdir. Hile eylemindeki maddi unsur gerçekleştirilen hile fiili ve manevi unsur ise hile eyleminin özünü oluşturan kasıt unsurudur.
- Hile, gizlice sürdürülen bir eylemdir ve aynı zamanda hile çoğunlukla kolay bir şekilde gerçekleştirilmektedir.
- Hileler sıklıkla işletmelerin üst düzey yöneticileri veya çalışanları tarafından yapılmaktadır.
- Hilelerin ortaya çıkartılması oldukça zordur.
- Hilenin gerçekleşme(yapılış) şekli hilenin yapılış amacına göre değişiklik göstermektedir.

2.1.2. Hile Fiilini Yapanların Yetkinlikleri

Hile, bir kişinin diğer bir kişi üzerinden şahsi becerilerini kullanmak suretiyle haksız biçimde yarar sağlamasını ifade eder ve temelde açgözlülük, kurnazlık, dürüstlük dışı davranışları içerir.⁹ Söz konusu hile içeren fiilin denetimin yapılamaması ve hileden beklenen sonucun alınabilmesi için hileyi yapan kişiler açısından belirli bir yeterliğe (yetkinliğe) sahip olunması gerekir.

“Hile suçunu işleyebilmek -özellikle de büyük tutarlı ve devamlılık arz eden hilelerde- için hilekârın taşınması gereken bazı temel yetkinlikler şunlardır: (Wolfe ve Hermanson, 2004, 39-40)”¹⁰

1. Hile fiilini yapan bireyin keskin bir zekâsı bulunmaktadır. İç denetimlerle alakalı sağlıklı noktaları tespit edebilmesi ve bu denetim aksaklıklarını yerinde kullanabilmesi için zeki olması son derece önemlidir.

⁹ Mengi. B. T., *İşletme İçi Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Ve Sorgulanmasında Bir Araç Olarak Beden Dili*, Mali Çözüm. Dergisi, 2013, Sayı: Mayıs-Haziran, 43, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/117malicozum/4_tarhan_mengi.pdf,Erişim Tarihi:01.05.2017

¹⁰ Mengi. B. T., *Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi - Hile Karosu*, Mali Çözüm. Dergisi, 2012, Sayı: Kasım-Aralık, 120-121 http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/114malicozum/8_banuturhanmengi_1.pdf ,Erişim Tarihi:01.05.2017

2. Hile yapabilen bireylerin yüksek ego ve aşırı kendine güven özellikleri gösterdikleri bilinmektedir. Hileyi akıllıca tasarladığı için yakalanmayacağını sanmakta, yakalansa bile cezasız sıyrılabileceğine inanacak derecede kendine güvenirlir. Aşırı kendine güven özelliği kişinin hile yapmadan evvel gerçekleştireceği fayda-maliyet analizini etkilemektedir. Kişi bu durumda hilenin maliyetini düşük hesaplayarak hilenin hayata geçirilme olasılığını da arttırmaktadır.

3. Hile yapan ikna becerisini devreye sokarak öteki kişileri de kendisine katılmaya ya da hileyi görmemezlikten gelmeye, gizlemeye zorunda bırakırlar. Bu kişiler genelde kendilerini çevrelerinde saygı ile değil korkutarak kabul ettirmeyi tercih ederler.

4. Hile yapan kişinin devamlı ve inandırıcı şekilde yalan söyleme yeteneği vardır. Yaptığı hileli eylemin tespit edilmesini engelleyebilmek için denetçilerin, yatırımcıların ve öteki kişilerden çekinmemekte rahatlıkla yalan söyleyebilmektedir.

5. Hileyi yapan hile fiilini yaptığı sırada yaşadığı stres ile başa çıkabilmektedir. Hile yapmak, tespit edilme tehlikesi içeren bir hileyi uzun bir süre zarfında yakalanmadan sürdürmektedir. Hilenin saklanması kişide baskı yaratarak stresi tetiklemektedir.

2.2.2. Hile Fiilini İşleyenlerin Karakteristik Özellikleri

Hile fiilini işleyen kişilerin karakteristik özelliklerinin ortaya konulması, hilekârın bulunmasını (tespitinin yapılabilmesini) ve hilekar hakkında spesifik bilgi sağlamak amacıyla yapılır. Söz konusu karakteristik özelliklerin tespitinin yapılması hilekârların davranış eğilimlerinin ortaya konulması açısından da önemlidir. Hile yapanlar açısından bu şekilde yapılan tespitler hilenin tespitinin yapılabilmesi, hileye karşı önleyici tedbirler alınabilmesi ve hile denetiminin yapılabilmesi açısından da önemlidir.

“ACFE’ nin 2010 yılında yapmış olduğu araştırmalara göre, hileli bir eylem sonucunda yakalanan işletme çalışanlarının taşıdıkları özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.”¹¹

- Hile yapan erkekler toplam hile yapanların %66’sını oluşturarak kadınlara göre daha fazla hile yaptıkları ortaya konmuştur.
- Evli insanların bekrlara göre daha fazla hile yaptıkları ve mutlu evlilikleri olduğu raporlanmıştır.
- ACFE raporuna göre hile yapanların %50’ye yakını niversite mezunları ve lise mezunları olmakla beraber, maddi olarak en büyük zararı ise lisansüstü seviyede eğitim almış kişiler vermektedir.
- Hile yapanların zeka düzeylerinin yüksek olduğu ya da bu iddiada buldukları bildirilmiştir. Kendilerini çok zeki sanan hilekrlar, sisteme meydan okumak için hile yoluna başvururlar.
- ACFE raporunda, hile yapanların risk alma eğilimli oldukları, risk almaktan kaçınmadıkları ortaya konmuştur.
- Yaş olarak hile yapanların ileri yaşlarda oldukları bildirilmiştir. En çok hile yapan grup 40-50 yaş arası grup olarak tespit edilmiştir, çünkü bu yaş grubu belirli mevkilere ulaşmış ve belirli yetkileri elde etmiştir
- Hile yapanların işle ilgili aşırı meraklı ve oldukça azimli çalışanlar oldukları, ilgi düzeylerinin yüksek seviyelerde olduğu gözlemlenmiştir.
- Kurallara uymama eğiliminde olan çalışanların hile yapmaya daha eğilimli olduğu tespit edilmiştir.
- Çalışma koşulları açısından, hile yapanların işte geç saatlere kadar vakit harcadıkları, tatile çıkmaktan kaçındıkları görülmektedir.

¹¹ şenlik, C., ., *Hilenin Nedenleri Ve Hile Yapanların Karakteristik zellikleri*, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/HILENIN-NEDENLERI-VE-HILE-YAPANLARIN-KARAKTERISTIK-OZELLIKLERI/f30172d9-dc6a-43df-8a56-91b97436575a> , ErişimTarihi:01.05.2017

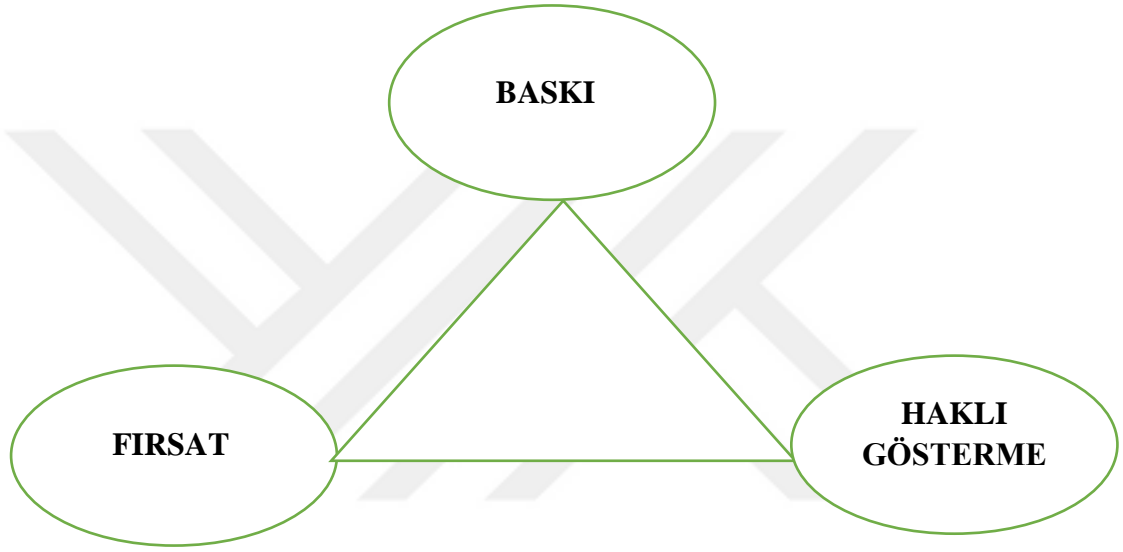
- Hile yapanların, kişilik olarak stresli, sınırlı ve sorunlu oldukları, kumar, içki ve uyuşturucu gibi kötü alışkanlıkları olduğu görülmektedir
- Hile yapanların diğer kişilere göre daha egoist yapıda buldukları ve kendilerini daha önemli biri gibi gördükleri bildirilmiştir. Üstlerini ve çalışma arkadaşlarını küçümseyici tavırlar takınmaktadırlar.
- Konforlu bir yaşam sürme arzusu, pahalı hobileri bulunma, fazla para harcama istekleri hile yapmaya yönelik isteklerini tetikleyen göstergelerdir. Diğer taraftan işletme personelinin yaşam düzeyinin nedensiz olarak yükselmesi hile eyleminin habercisi olabilmektedir.
- Hile yapanların işletmedeki yerleri araştırıldığında, bu kişilerin işletmenin en güvenilir, en çalışkan kişileri oldukları ortaya konmuştur.
- En çok hile vakası muhasebe departmanında meydana gelmektedir.
- Hile yapanların, işletmenin müşterileri ve satıcılarıyla yakın ilişkilerde buldukları saptanmıştır.
- Daha fazla maaş, prim veya ödül gibi kişisel kazanç beklentileri hile yapanları motive eden unsurlardan biridir.

2.3. NEDEN HİLE YAPILIR

Hile fiilinin neden yapıldığı ile bu fiille ilgili tespitlerin yapılıp, tespiti yapılan bu hileleri kategorize etmek oldukça zordur. Çünkü hilenin uygulama (yapılma) alanı çok geniştir ve hile kavram olarak çok geniş bir anlam içermektedir. Bir insanı hile yaptırmaya götüren yolda birden fazla dürtü bulunmaktadır. Bu dürtüler uygun bir potada toplandığında hilenin yapılması çoğunlukla kaçınılmaz olmaktadır.

Hile doğası gereği ahlaki olmayan ve kanuni olmayan yöntemlerle yapılır. Hilenin temelinde de menfaat temin amacı vardır. Söz konusu menfaati hileyi yapanın elde etmesi veya ilgili menfaati başkasının elde etmesinin bir önemi yoktur.

Özellikle Cressey'den sonra, onun oluşturduğu hipotezde yer alan “Hile Üçgeni” geliştirilerek genel bir altyapı oluşturulmuştur. Hile üçgeninin üçayağında yer alan unsurların açıklanması çoğunlukla bir benzetme ile başlamaktadır; “Ateş, Benzin, Oksijen”. Bilindiği üzere üç unsur bir araya gelmedikçe, yangın veya patlama olmamaktadır. Aşağıda ayrıntılı olarak açıklamaya çalışacağımız üzere, hile üçgeninde yer alan üç unsur da bir araya gelmedikçe, hile eylemi kolay kolay gerçekleşmemektedir. Hile üçgeni ve içerdiği unsurlar aşağıdaki gibidir: ¹²



Şekil 1: Hile Üçgeni

“Hile üçgeninde yer alan öğelerden ilki baskı unsurudur. Baskı unsuru, maddi niteliklere sahip olmakla birlikte kimi zaman kötü alışkanlıklardan da ortaya çıkabilmektedir. Aynı zamanda örgüt içindeki iş görenlerin işle alakalı yaşanması muhtemel problemler nedeniyle de ortaya çıkabileceği ifade edilmektedir. İşletme maliki ve üst yönetimin en fazla etki edebilecekleri öge ise fırsat unsurudur. Hile üçgeninin ikinci ayağını oluşturmaktadır”. Örgüt dahilinde hile yapılmasına olanak sağlayacak fırsat ögesi kadar bertaraf edilebilirse, örgütlerde yapılacak olan hileler de o

¹² Bozkurt N., (2009), *İşletmelerin Kara Deliği Hile İşletmelerin Kara Deliği - Çalışan Hileleri*, Alfa Yayıncılık, İstanbul, Türkiye, 111

denli azalacaktır.¹³ Hile üçgeninin üçüncü ayağı, hile yapanın işlediği suçu haklı gösterecek savunma mekanizmaları geliştirmesidir. Her hilede, yapanın kendini haklı gösterme çabası ve buna göre geliştirdiği gerekçeleri bulunmaktadır. Başka bir deyişle herkesin bir “Bahanesi” bulunmaktadır.¹⁴

“SAS No:99, bu üç faktörü şu şekilde açıklamaktadır: “*Bir hilenin yapılabilmesi için üç unsura gerekmektedir. Öncelikle işletme yönetimine veya çalışanlara baskıcı bir yaklaşım sergilenmesi bu şahıslara hile yapmaları için bir olanak sağlamaktadır. İkinci faktör ise örgütte yapılması gereken denetimlerin yapılmaması veya etkin bir biçimde yapılamaması da hile için uygun ortamı sağlamaktadır. İşletme yönetiminin yapmış olduğu denetimleri aşabilmesi de hilenin yapılabilmesi için bir fırsat yaratır. Üçüncü faktöre bakıldığında ise hile eylemini gerçekleştiren kişinin bu durumu haklı gösterebilmesidir*” [4].¹⁵

Hile Üçgeni çerçevesinde hileli finansal raporlamanın nedenleri;¹⁶

- Hileli finansal raporlama yapılmasına neden olabilecek **baskılar**, işletmede ya da işletmenin içerisinde yer aldığı endüstri kolunda yaşanan ani hasılat düşüşleri ya da ilgili endüstri kolunda yaşanan pazar payı daralmasından da kaynaklanabilir. Gerçek dışı beklentiler ise özellikle kısa dönemde işletme yönetimleri üzerinde baskı oluşturarak, hileli finansal raporlama yapılmasına neden olabilecek önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.
- Hileli finansal raporlamanın gerçekleşebilmesi için gerekli bir diğer unsur ise **fırsat** unsurudur. Genel olarak işletme içerisinde fırsat unsuru kontrollerin eksik olması durumunda ortaya çıkar. İşletmede kontrollerin bulunduğu ve ilgili kontrollerin etkin biçimde çalıştığı bilinmesi bile hilekâr kişide yakalanma ihtimalinin yüksek olduğu düşüncesini uyandırarak, hileden caydırıcı bir etki yaratabilmektedir.

¹³ Mengi, B. T., a.g.e., s

¹⁴ Bozkurt N., a.g.e., s.121

¹⁵ American Institute of Certified Public Accountants. (2002). Statement on Auditing Standards (SAS) No.99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, New York:AICPA; Aktaran: Karavardar, A., *Hile Üçgeni Faktörlerinin Kanaat Fonksiyonları İle Tayini: Bir Türkiye Uygulaması*, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi • Cilt 11, Sayı 43, Ocak 2015, ISSN 1300-0845, ss. 27-459, <http://e-dergi.marmara.edu.tr/maruoneri/article/view/5000105873/5000105697> ,Erişim Tarihi:20.07.2017

¹⁶ Mengi, B. T., (2013), *Hileli Finansal Raporlama*, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Türkiye, 17-19

- **Haklı gösterme** unsuru ise, işletme içerisinde etik kuralların oluşturulmamış olmasına, oluşturulmuş olsa dahi dikkate alınmıyor olmasına ya da kuralların çalışanlara iletilmesinde başarısız olunmasına bağlı olarak ortaya çıkabilmektedir.

2.3.1. Hile Türleri

Hile içerdiği anlam itibariyle çok geniş bir kavram olduğu için hilenin yapıldığı alan, hile sonucunda elde edilecek olan faydanın türüne göre sınıflandırma yapmak da mümkündür.

Günlük yaşamda ve ticari hayatta yapılmış veya yapılabilecek hilelerin tümünü belli kategorilere ayırıp sınıflandırmak son derece güçtür. Aşağıda özellikle işletmede çalışan personeller tarafından yapılabilecek olan hile çeşitleri yer almaktadır:¹⁷

- İşletme kasasından nakit para çalınması,
- İşletme kasasındaki çeklerin çalınması,
- İşletme Kasasından pul ya da benzeri şeylerin çalınması,
- İşletme hesabına gelen ödemelere el konulması,
- İşletmeye ait banka hesaplarına ait kayıtlarını değiştirme,
- Defter ve belgeleri kaydedilecek belgelerde yapılabilecek belge sahteciliği,
- Yazar kasa üzerinde sahtecilik,
- İşletmeye ait çeklerin, şahsi faturaların ödenmesinde kullanılması,
- Gerçekte olmayan kişilere çek düzenlenmesi,
- Hayalet satıcılara ödeme çıkarma,
- Sahte faturalarla ödeme alma,
- Alınan mal ve hizmet faturalarının olduğundan fazla gösterilerek şişirilmesi,
- İşletme stoklarına ait kayıtların değiştirilmesi,
- Stoklarda yer alan mallarda yapılan hırsızlık,
- İşletmeye ait hurdaların hırsızlığı,
- İşletme personellerinin rüşvet alması,
- İş yapılan firmalardan şişirilmiş fiyat teklifleri alma,
- İşletme tarafından aslında yapılmış olan satışların kayda almaması,

¹⁷ Bozkurt N., a.g.e., s.75-76

- Henüz yaptırılmamış iş için ödeme yapılması,
- Personelin yetkisi olmadığı işlemleri yapması,
- Gerçekte işletmede çalışmayan kişiler varmış gibi çalışan sayısını yüksek gösterme,
- İşletmenin gerçekleşen satışlarını olduğundan düşük gösterme,
- İşletme içinde fazla mesailerin şişirilmesi,
- Kredi kartı hileleri,
- Teknoloji hırsızlığı,
- Mükerrer ödemeler yapma,
- Sağlık harcamalarını şişirme,
- İşletmeye ait sabit varlıkların kişisel amaçla kullanılması,
- İşletme personeli tarafından yapılan şahsi harcamaların işletme tarafından yapılan bir gider gibi gösterme,

BÖLÜM 3. MUHASEBE HİLELERİNİN VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. MUHASEBENİN FONKSİYONLARI

Muhasebe, bir teşekkülün kuruluş aşamasındaki kaynaklarının oluşumunu ve bu kaynakların kullanılma yöntemini açıklamaktadır. Aynı zamanda teşekkülün işlemleri neticesinde bu kaynaklarda ortaya çıkan artış veya azalışları ve teşekkülün finansal anlamda halini ifade eden verileri üretmektedir. Verilerin ilgili kişi ve kuruluşlara iletilmesi de yine muhasebe kavramı içinde yer almaktadır. Muhasebenin temel kullanım amacı her ne kadar ticari faaliyetlerinin kaydedilmesi olsa da ekonomik faaliyetlerinin artması ve bu faaliyetlerin çeşitlenmesi sonucunda yeni fonksiyonları da üstlenmiştir. Muhasebenin fonksiyonlarını (görevlerini) aşağıdaki şekilde tanımlayabiliriz;¹⁸

- **Kaydetme:** Muhasebe, para ile ifade edilebilir mali özellikli işlem ve olayların (mal alımı-satımı, alacak tahsili, borç ödenmesi vb.) tarih sırasına göre derleyip kendi kuralları çerçevesinde kaydeder.
- **Sınıflandırma:** Derlenen ve zaman akışına göre kayıt altına alınan bilgiler özelliklerine göre kategorize edilir. Örneğin; alınan senetler, bankaya yatırılan paralar veya yüklenilen giderler ayrı ayrı kategorize edilip kaydedilerek izlenir.
- **Rapor Etme:** Kaydedilmiş ve sınıflandırılmış mali nitelikteki olayları ve işlemleri özetlenerek mali tablolar ve raporlar haline getirilmesi ve bu mali tablolardan, raporlardan yararlanacak olanlara sunulması fonksiyonudur.
- **Yorumlama:** Muhasebe raporlarında bulunan verilerin anlamının ve işle ilgili sonuçları arasındaki bağlantının araştırılması “yorumlanma” aşamasını oluşturur.

¹⁸ Sevilengül, O., (2012), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi., Ankara, Türkiye, 3-4

3.2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebenin yukarıdaki fonksiyonlarını tam manasıyla yerine getirebilmesi ve uygulama birliği sağlanabilmesi açısından önceden belirlenmiş olan standartlara uyması şarttır. “1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre Muhasebenin temel kavramları ve tanımları aşağıdaki gibidir”:

- Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- Kişilik Kavramı,
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
- Dönemsellik Kavramı,
- Parayla Ölçülme Kavramı,
- Maliyet Esası Kavramı,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
- Tutarlılık Kavramı,
- Tam Açıklama Kavramı,
- İhtiyatlılık Kavramı,
- Önemlilik Kavramı,
- Özün Önceliği Kavramı.

Sosyal Sorumluluk Kavramı: Bu kavram, muhasebenin fonksiyonunu ifa etme konusundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin içeriğini, manasını, yerini ve maksadını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı içinde muhasebenin örgütlenmesinde, uygulamalarının hayata geçirilmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında tarafsızlık yer almaktadır. Belirli kişilerin veya belirli grupların çıkarını gözetilmemektedir. Tam aksine kamu yararının sağlanması, toplumsal çıkarların gözetilmesi ve dolayısıyla bilginin üretilmesinde aslına uygun, dürüst, tarafsız davranılması gerekliliği ifade edilmektedir.

Kişilik Kavramı: Örgütün sahibi olanlardan, idarecilerden, çalışanlarından ve diğer ilgili kişilerden ayrı bir kişiliğinin olduğunu ve işletmeye ait muhasebe uygulamalarının yalnızca işletmenin sahip olduğu bu kişilik namına yürütülmesi gerektiğini kişilik kavramı ifade etmektedir.

İşletmenin Sürekliliği Kavramı: İşletmenin ticari faaliyetlerini belirli bir zamana bağlı olmadan devam ettirileceği işletmenin sürekliliği kavramında belirtmektedir. Bu nedenle işletmelerin faaliyet göstereceği süre, işletme sahiplerinin ya da paydaşlarının yaşam sürelerinin bitmesiyle sona ermemektedir. Süreklilik kavramı, eğer işletmeler açısından geçerliliğini yitirmiş ise bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanmaktadır.

Dönemsellik Kavramı: İşletmenin sürekliliği kavramı gereğince işletmenin sınırsız olarak varsayılan ömrünün, belirli dönemlere ayrılması ve ayrılan her bir dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak belirlenmesidir. Gelirlerin ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik kavramın gereği nedeniyle yapılır.

Parayla Ölçülme Kavramı: Parayla ölçülebilen mali nitelikte olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemlerine ilişkin olarak yapılan kayıtlar ulusal para birimi üzerinden yapılır.

Maliyet Esası Kavramı: İşletmede ki para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün olmayan veya uygun olmayan diğer kalemler dışında, firma tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebe kayıtlarına aktarılmasında, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini belirtmektedir.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Muhasebe ile ilgili kayıtların gerçekliğini belirten ve usule göre düzenlenmiş yansız dokümanlara dayandırılması tarafsızlık ve belgelendirme kavramını açıklamaktadır. Ayrıca muhasebe kayıtlarına esas teşkil eden metotların tespitinde tarafsız ve ön yargısız hareket edilmesi gerekliliğini vurgulamaktadır.

Tutarlılık Kavramı: Muhasebe uygulamaları için tespit edilen muhasebe politikalarının, birbirini takip eden süreçlerde herhangi bir değişikliğe gitmeden uygulanmasını ifade etmektedir. Firmaların mali durumunun ve faaliyetleri sonuçlarının yorumlarının karşılaştırılabilmesi tutarlılık kavramının temelini oluşturmaktadır. Tutarlılık kavramı, benzeri durum ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme

ölçülerinin değişmezliğini gerektirmektedir. Mali tablolarda şekil ve kapsam açısından tek düzeni şart koşturmaktadır. Makul sebeplerin olduğu hallerde firmalar, yürüttükleri muhasebe politikalarında değişikliğe gidebilmektedirler. Fakat yapılan bu değişiklik uygulamaların ve bunların parasal tesirlerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.

Tam Açıklama Kavramı: Mali tabloların ve bunlardan faydalanacak şahıs ve kurumların reel bir biçimde karar vermelerinde destek sağlayacak nitelikte yeterli, net ve anlaşılabilir olması tam açıklama kavramı ile ifade edilmektedir. Mali tablolarda yer alan finansal verilerin net bir biçimde açıklanmasının yanında, mali tablo kalemleri çerçevesinde bulunmayan fakat bulunma olasılığı yüksek kararları etkileyebilecek, karşılaşılabilecek vakaların da belirtilmesi yine aynı kavram içinde değerlendirilmektedir.

İhtiyatlılık Kavramı: İhtiyatlılık kavramında muhasebe ile alakalı durumlarda tedbirli davranılmasının altı çizilmektedir firmanın olası riskleri göz önünde bulundurularak buna göre tedbirlerin alınmasının gerekliliği ifade edilmektedir. İhtiyatlılık kavramının neticesinde, firmalar öngördükleri giderleri ve kayıpları için karşılık ayırmaktadırlar. Gerçekleşmesi muhtemel olan gelirler ve kârlar içinse gerçekleşme dönemlerine değin herhangi bir muhasebe işlemi yapmamaktadırlar. Fakat bu kavrama dayanarak gizli yedekler veya lazım olandan fazla karşılıkların ayrılması kabul edilemez bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Önemlilik Kavramı: Bu kavramda bir hesap kalemi veya iktisadi nitelikteki bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri ifade edilmektedir. Olası kararlara tesir edebilecek etkinlikte olması vurgulanmaktadır. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer konuların mali tablolarda yer alması şarttır.

Özün Önceliği Kavramı: Yapılacak işlemlerin muhasebe kayıtlarında belirtilmesi ve bu kayıtlara dair değerlendirmelerin yapılmasında biçimden ziyade özün ön plana çıkarılması gerektiği belirtilmektedir. Genel anlamda işlemlerin biçimleri ile özleri aynı doğrultuda olup, kimi durumlarda farklılıklar görülmektedir. Böylesi bir durum karşısında, öz biçime kıyasla öncelik arz etmektedir.

Yukarıda tanımları ve açıklamaları yapılan kavramlardan özellikle sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık ve özün önceliği kavramları muhasebe meslek etiği, mali tabloların güvenilirliğinin sağlanması açısından oldukça önemlidir. Söz konusu kavramlar da yapılması muhtemel olan muhasebe hilelerinin neden yapılmaması gerektiği ve olası muhasebe hilelerine karşı alınması gereken önlemlerle yakından ilişkilidir.

3.3. MUHASEBE HİLESİ (TANIM, NEDEN YAPILIR, HİLELERİN SINIFLANDIRILMASI)

3.3.1. Muhasebe Hilesi

Muhasebe hilesinin tanımı yapılmadan önce, muhasebe hatalarının neler olduğunu kısaca açıklamasını yapmamız muhasebe hata ve hile ayrımının yapılmasında bize yol gösterici olacaktır. Öncelikle şunu belirtmek gerekirdi her ne kadar kasıtlı olarak yapılmayan ya da unutkanlığa bağlı olarak yapılan hataları sürekli tekrarlanan bariz bir şekilde yapıyorsa burada hatadan bahsetmek mümkün değildir. Muhasebe uygulamalarında kasıt unsuru olmadan yapılan yanlış kayıtlar muhasebe hataları olarak nitelendirilebilir. Yapılan muhasebe hataları yine muhasebe usul, esas ve temel kavramlara uygun olacak şekilde düzeltilir. İşletmeler tarafından yapılabilecek olan muhasebe hatalarını aşağıda şekilde kategorize edip sınıflandırabiliriz.

- **Nakil ve Kayıt Hataları:** İşletmelerin ticari faaliyetleri ile ilgili işlemlerin muhasebeleştirme işlemleri genel olarak bilgisayar ortamında çeşitli programlar, yazılımlar kullanılarak yapılmaktadır ve bu tür hataların olma ihtimali düşmektedir. Bu tür işlemlerin bilgisayar ya da hesap makinesi vb. cihazlar kullanılmadan yapılması durumunda şu şekilde hatalar yapılabilmektedir. Söz konusu hatalar; herhangi bir muhasebe maddesinin borç veya alacak tutarlarının birbirini tutmaması veya yevmiye defterindeki muhasebe kayıtları defter-i kebire nakil olurken başka hesaplara veya farklı rakamlara yanlış tutarların aktarılması şeklinde yapılabilmektedir.
- **Matematiksel Hatalar:** İşletmenin ticari faaliyetleri ile ilgili kaydı gereken belgelerin muhasebe kayıtlarının yapılması sırasında ilgili belgelerin toplama ya

da çıkarma işlemlerinde yapılan muhasebe kayıtları dışında yapılan işlem hatalarıdır.

- **Değerleme Hataları:** Vergi mevzuatının değerlendirme ile ilgili hükümlerine ve bu hükümlerin muhasebe kayıtlarına aktarılması konusunda bilgi yetersizliği ve mevzuat hükümlerine yeterince nüfuz edememekten dolayı varlıkların yanlış esaslara göre değerlemeye tabi tutulmasıdır.
- **Unutma ve Mükerrer Kayıt:** İşletmenin faaliyetlerinde kullanmak üzere almış olduğu mal veya hizmet ya da yapmış oldukları satışlarla ilgili belgelerin muhasebe kayıtlarına unutmaya bağlı olarak aktarılmamasıdır. Mükerrer kayıt da muhasebe ile ilgili herhangi bir belgenin kasıt olmadan (bilmeyerek) birden çok kez muhasebe kaydının yapılmasıdır.

Çıkar gruplarının kendilerine veya başkalarına çıkar sağlamak maksadıyla muhasebe fonksiyonlarına, muhasebenin temel kavramlarına ve genel muhasebe ilkelerine aykırı şekilde mali tabloları, finansal raporları, belgeleri, muhasebe kayıtlarını kasdi olarak (bilerek) yanıltıcı şekilde düzenlemeleri muhasebe hilesi olarak nitelendirilebilir.

Muhasebe hilesinin tanımı yapılırken söz konusu hileyi yapanlar, hileden zarar görenler ve hileden çıkar sağlayanları da kapayacak şekilde çok değişik şekilde tanımlamalar yapılabilir. Muhasebe hileleri; işletmelere ait kayıtların, belgelerin ve hesaplarının belli bir menfaat sağlamak ve diğer kişileri yanıltmasını sağlamak amacıyla var olan reel durumu olduğundan farklı gösterecek bir biçimde düzenlenmesi, değiştirilmesi ve saklanması olarak tanımlanabilmektedir.¹⁹

Belli bir saikle işletmenin muhasebe uygulamaları ile ilgili işlemlerin, kayıtların, mali tabloların ve belgelerinin bilerek isteyerek değiştirilmesine muhasebe hilesi denir. Muhasebe uygulamalarında yapılan hatalar bilgisizlik ve dikkatsizliğe bağlı olarak ortaya çıkabilmektedir. Muhasebe hileleri ise bilinçli olarak (kasden) yapılır. Muhasebe hilelerine başvurma ihtiyacı genel olarak aşağıdaki nedenlere dayanmaktadır.²⁰

¹⁹ Irmak R., Kurnaz G. A., Çağlayan B., Bal B., (2002), *Muhasebenin Genel Esasları – Muhasebe Hata ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*, Gazi Kitabevi., Vergi Denetmenleri Derneği, Ankara, Türkiye, 39

²⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2013), *Denetim İlke ve Esasları* (5.Baskı), Acar Basım ve Cilt San. Tic. A.Ş., İstanbul, Türkiye, 130

- İşletme ortaklarının, yöneticilerinin veya personellerinin zimmetine geçirdikleri unsuların gizlenmek istenmesi,
- İşletme ortakların birbirini yanıltma istekleri,
- İşletmenin dağıtılması gereken kardan daha az kar dağıtma isteği,
- İşletmede yapılan yolsuzlukların saklanması,
- Yararlana koşulları taşınmayan teşviklerden faydalanma isteği,
- İşletmenin ödenecek verginin azaltılmasına bağlı olarak vergi kaçırma isteği.

3.3.2. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

Öncelikle muhasebe hilelerin yapılmasına neden olan faktörleri açıklamamız gerekmektedir. Muhasebe hilelerine veya finansal bilgi manipülasyonlarına sebep olan nedenler aşağıdaki şekilde açıklanabilir;²¹

- Şirketlerin yönetim yapılarındaki zayıflıklar,
- Üst yönetimin çıkarları ve şirketin ortaklık yapısı,
- Şirketlerdeki iç denetimin zayıf olması ve etkin olmayan bağımsız denetim komiteleri,
- Şirketlerdeki iç denetimin zayıf olması ve yetkin olamayan bağımsız denetim komiteleri,
- Finansal raporlamaların yapılış aşamasında finansal bilgilerin raporlanması açısından gerçek zamanlı değil belirli zaman aralıkları ile yapılan bilgilendirmelerin baz alınması,
- Önceden belirlenmiş zaman aralıklarına bağlı olarak oluşturulan finansal raporlama sistemince ortaya çıkarılan finansal analiz yapanların ve finansal analistlerin öngöruları ile bu öngörülerin şirket yönetimi üstünde baskı oluşturması,
- Muhasebe standartlarındaki, gerçekleşme, tahsis ve tahakkuk kavramlarını sağladığı esneklikler ile bunları da kapsayacak bir biçimde muhasebe sisteminin bir örgüt için ekonomik netice doğuran işlem ve olayların kaydedilme zamanı (gerçekleşme), tutarı (tahmin dahil değerlendirme) ve raporlanmasına dair mevcut esnek yapı şeklinde sıralam mümkündür.

²¹ Küçüksözen C., Küçükkocaoğlu, *Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/kisiselearningmanipulation2.pdf> ,Erişim Tarihi:03.08.2017

Muhasebe hilelerinin yapılmasının temel amacı işletmenin mevcutta var olan durumunun olduğundan veya olması gerekenden farklı gösterilme istediğidir. Yapılması muhtemel söz konusu muhasebe hilelerinin sağlıklı bir şekilde tespitinin yapılabilmesi ve muhasebe hileleri ile sonuç getirecek şekilde önlenmesi için bu tür uygulamaların yapılaş amaçlarının düzgün biçimde tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmenin finansal yapısını olduğundan veya olması gerekenden farklı göstermenin çok çeşitli amaçları olabilir.

Literatürde ortaya konan muhasebe hilesi/finansal bilgi manipülasyonu amaçlarına (motivasyonlarına) bakıldığında bunlar arasında;²²

- Şirkete ait hisse senetlerinin fiyatını ve riskini etkileme isteği,
- Şirketin yapacağı borç sözleşmelerinin gerektirdiği finansal koşulların sağlanması,
- Şirketin kredi alabileceği yerlerle, şirket yatırımcıları ve çalışanları ile ilişkilerini iyi tutma isteği,
- İşletme yöneticilerine ait ücretleri manipüle etme isteği,
- Şirketin halka açılma isteği veya sermaye artırımı yoluyla temin edilecek kaynak tutarını artırma isteği,
- Siyasi ve mevzuattaki düzenlemelerden sonra ortaya çıkabilecek tehlikelerden kaçınmak,
- Şirkete yatırım yapacak yatırımcıların şirkete dair algıladıkları kararlarda riskin düşürülmesi,
- Şirketin gelecek dönemlerde gösterebileceği performansı kapsamında piyasaya pozitif mesaj göndermek,
- Vergi avantajı sağlamak, sayılabilir.

3.3.3. Muhasebe Hilelerinin Sınıflandırılması

Muhasebe hilelerinin yapılaş aşamasında ki temel güdü çıkardır. Söz konusu çıkarın ne oldu olduğu, kimin işine yaradığı, çıkardan kimin zarar gördüğü veya çıkarın elde edilme yöntemi vb. kıstaslar belirlenerek sınıflandırmalar yapılabilir. Teknolojinin

²² Küçüksözen C., Küçükkocaoğlu a.g.e.,

ilerlemesi, işletmenin yapmış olduğu faaliyetlerinin çeşitlenmesi, işletmelerinin finansal tablolarından faydalanan kesimlerin artması, hile yapanlarının kendilerini sürekli güncellemesi nedeniyle muhasebe hilelerinin sınıflandırılmasını belli başlı başlıklarla kategorize edeceğiz.²³

- Kasdi Hatalar
- Kayıt Dışı İşlemler
- İşlemden Önce Veya Sonra Kayıt
- Uydurma Hesaplar
- Belge Sahtekârlığı
- Bilançonun Maskelenmesi

3.3.3.1. Kasdi Hatalar

Muhasebe işleyişinde ortaya çıkan muhasebe hatalarını muhasebe tekniklerine, muhasebenin temel kavramlarına uygun olarak düzelterek, finansal tablolara o şekilde aktarmak gerekir.

Muhasebe hilelerini muhasebe hatalarından ayıran en önemli unsur hilelerin işlenirken kasten (bilerek) yapılmasıdır. Her ne kadar muhasebe hataları bilgisizliğe, dikkatsizliğe, unutkanlığa dayanarak yapılmış olsa da, hatalar düzenli olarak, tekrar tekrar ve belli bir sistematik içerisinde yapılırsa söz konusu hataların kasten yapılmasından dolayı muhasebe hilesi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mali raporlara yansıyan muhasebe kayıtlarında bilinçli olarak yapılmış tüm değişiklik ve tahrifatlar hile kapsamında sayılmaktadır. Önem arz eden bir verinin, kayıt veya olayın mali raporlarda gözükmemesi, miktar, sınıf, sunum şekli veya bilgilendirme notları açısından muhasebe standartlarının uygulanmasında yanlışlık yapılması hileyi kapsamaktadır. Mali tablolardan yararlananların işletmenin mali durumuna dair algısında herhangi bir değişikliğe neden olmak için varlıkların kasti bir biçimde yanlış sunulması (varlık hırsızlığı) şeklinde hile eylemi gerçekleştirilebilir.²⁴

²³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.131-135

²⁴ Türedi. H., Alıcı, Ü., *Mali Raporlama Hilelerinin Tespit Ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi*, Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 2014, Sayı:11, 121

3.3.3.2. Kayıt Dışı İşlemler

Kayıt dışı ekonomi, kayıtlarda gözükmeyen, ölçülemeyen, vergilendiril(e)meyen legal ya da illegal gelir oluşturan iktisadi faaliyetler şeklinde tanımlanmaktadır.²⁵ Kayıt dışında kalan ekonomik işlemler devletin ekonomik görünümünü, gelir dağılımını olumsuz olarak etkilemektedir. Ayrıca mali yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefleri de kayıt dışı alana itmekte buna bağlı olarak vergi dışında bırakılan kazançlar artmaktadır.

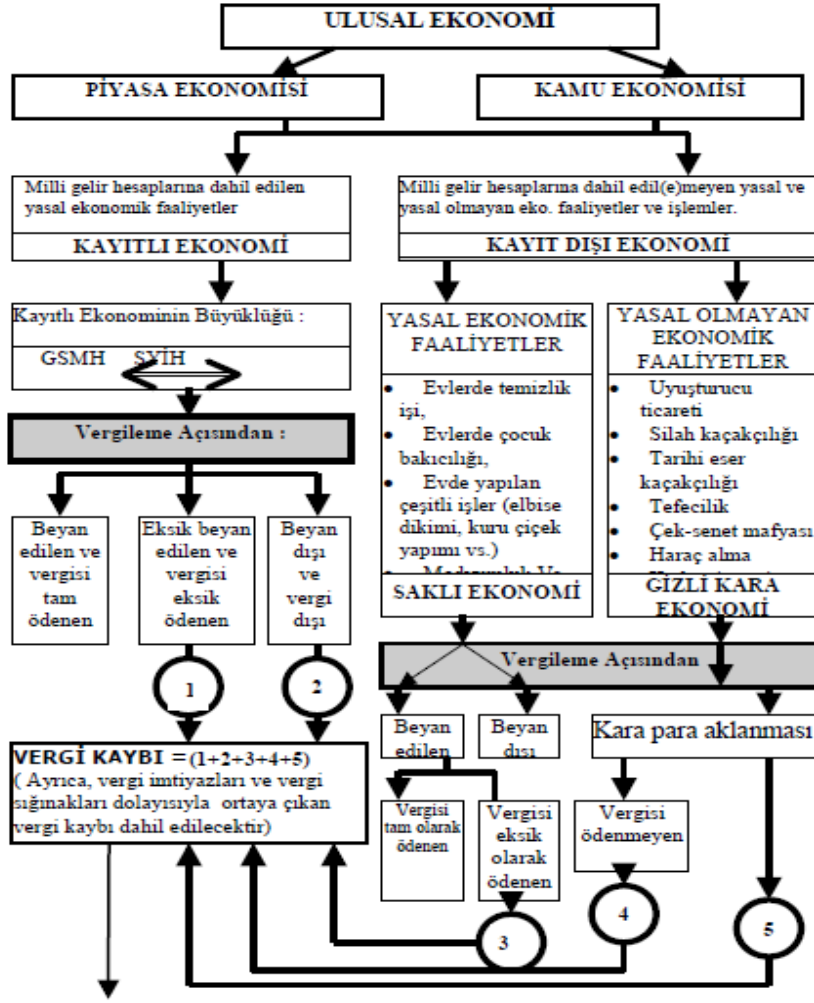
İşletmelerin muhasebe kapsamına giren tüm işlem ve kayıtlarının dokümanlara dayanması gerekir. Yapılan bazı işlemlerde belgelerin bulunmaması ve ilgili defterlere kaydedilmemesine kayıt dışı işlem denir. Herhangi bir şirkette yapılan kayıt dışı işlemlerin yapılmış olması, o işletmenin defter kayıtlarının gerçeği yansıtmadığını göstermektedir.

Kayıt dışı işlemler alınan/satılan mal veya hizmete karşılık fatura almamak ya da düzenlememek, bir başka yöntemde ise mevcut faturanın kaydedilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı işlem satıştan elden edilen kazancı saklayarak, vergi kaçırmak için yapılmaktadır. Belge vermeden satışı gerçekleştirilen mal veya hizmetin işletme kayıtlarına girişinde de belge düzenlenmemiş ise matrah farkı, satış bedeli ile ilgili mal ya da hizmetin maliyeti arasında fark olmaktadır. Fakat satışı işletme kayıtlarına yansıtılmayan mal veya hizmetin işletme kayıtlarına girişi yapılmamışsa satış bedelinin tamamının matrah farkı olarak değerlendirilmesi gerekir.

Kayıt dışı ekonomi sonucunda vergilendirilemeyen alanın kapsamı aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.²⁶

²⁵ Akburak, Y. ve Tahtakılıç, A.K. (2003). *Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler* Banka-Maliye ve Ekonomi Yorumları Dergisi.40 (2003), (Aktaran: BİLEN A.,*Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiye Önemeye Yönelik Çabalar* , <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/341/13.pdf> , Erişim Tarihi:03.08.2017

²⁶ Aslanoğlu S., *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiye Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri*, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/277/15.pdf> , Erişim Tarihi:04.08.2017



Şekil 2: Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Kapsamı

2014-2018 Dönemi Onuncu Kalkınma Planı kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığının Program Koordinatörlüğünde Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı (2015-2017) uygulamaya konulmuştur. Söz konusu programın amacı ve kapsamı açısından eylem planındaki açıklamada; özellikle son yıllarda pek çok önlem alındığı, çeşitli aşamalar kaydedildiği belirtilmektedir. Ancak kayıt dışı ekonomi olgusunun halen devam ettiği ve milli ekonomi için büyük bir problem olduğundan söz edilmektedir. Kayıt dışı ekonominin seviyesinin düşürülmesi ile birlikte, orta ve uzun vadede iktisadi istikrarın gerçekleşmesi beklenmektedir. Gelir dağılımı ve istihdam gibi pek çok makroekonomik faktörün iyileşmesi, ekonomide verimliliğin ve rekabet gücünün yükselmesi kayıt dışılığın bertarafı ile mümkün olmaktadır. Bununla birlikte kamu

gelirlerinin artışı konusunda da kayıt dışı ekonominin düzeltilmesinin önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir. Programın temel hedefi kayıt dışı ekonominin azaltılmasıdır.

Söz konusu program kapsamında Kayıt dışı ekonominin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla 'ya oranının beş puan azaltılması ve Tarım dışı sektörlerde kayıt dışı istihdam oranının beş puan azaltılması hedeflenmektedir. Programın performans göstergeleri aşağıdaki şekildedir;²⁷

Gösterge Adı	Mevcut Durum	2014	2015	2016	2017	2018
Kayıt dışı ekonominin GSYH'ya oranı	26,50%	26%	25%	24%	23%	21,50%
Tarım dışı sektörlerde kayıt dışı çalışanların Tarım dışı istihdama oranı	22%	22%	20%	19%	18%	17%
Kayıtlı faal mükellef sayısı	4,9 Milyon	5 Milyon	5,1 Milyon	5,2 Milyon	5,3 Milyon	5,4 Milyon

Tablo 1 :Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı Performans Göstergeleri

3.3.3.3. İşlemden Önce Veya Sonra Kayıt

İşletmenin ticari işlemlerini sistematik bir şekilde ve gerçek zamanla uyumlu olacak şekilde deftere kaydedilmelidir. İşlemlerin gerçekleştiği tarih büyük önem taşımaktadır. Kayıtların ilgili oldukları tarihler itibari ile yapılması gerekmektedir. Söz konusu işlemin fiili olarak oluş (gerçekleşme) tarihi ile ilgili işlemin kayıt edilme tarihi arasında ki süre kanun koyucu tarafından 10 gün olarak belirlenmiştir.(Vergi Usul Kanunu Madde 219)

Muhasebe kayıtlarında görünen işlemin, fiili olarak oluş (gerçekleşme) zamanından önce veya sonraki bir tarihte kaydedilmesi saklı tutulması gerektiğine inanılan bir işlemin olduğunu gösterir. Stoklarla ilgili kayıtlarda mal fazlalıklarının görünmemesi için dönem sonunda alınan mallara ilişkin kayıtların bilanço gününden sonra başka bir güne bırakılması veya işletmenin nakit durumunu olduğundan daha olumlu yansıtmak

²⁷ 2014-2018 Dönemi Onuncu Kalkınma Planı, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı (2015-2017), http://odop.kalkinma.gov.tr/dokumanlar/9Kayitdisi_Ekonominin_Azaltilmasi_Programi.pdf, Erişim Tarihi: 08.08.2017

için bilanço kapanış kayıtları yapıldıktan sonra kayıtlara girecek olan nakit paranın daha önceki bir tarihte kaydedilmesi gibi.

Örneğin TDHP'da 258. Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip edilmekte olan bir maddi duran varlık yatırımının daha tamamlanmadan aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması ile dönem kârının giderleştirilen amortisman tutarı kadar azalması sağlanabilir. Diğer bir örnek olarak, dönem içinde yapılan bazı giderlerin dönem kârının artırılması amacıyla muhasebe kayıtlarına alınmayıp, gidere ilişkin nakit çıkışının 131.Ortaklardan Alacaklar hesabına borç olarak girilmesini gösterebiliriz. Her iki durumda da biri raporlanan dönem kârını azaltmaya yönelik, diğeri ise raporlanan dönem kârını artırmaya yönelik muhasebe hilesi yapılmış olmaktadır.²⁸

3.3.3.4. Uydurma Hesaplar

Yapılması muhtemel muhasebe hilelerinden biri de gerçekleşen hasılatı gizlemek veya maliyetleri yüksek göstermek amacı ile kurmaca kişiler adına uydurma, yanıltmak maksadı ile yeni hesaplar açılmasıdır. Açılan bu uydurma hesaplar ile fiili olarak gerçekleşen işlemler olduklarından veya olması gerekenden farklı bir şekilde kayıtlara aktarılmış olur. Yukarıda açıklanan amaçlarla açılmış olan bu uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır.

Fiili durumda yüksek fiyattan ancak fatura kesilmeden satılan mal veya hizmet, kurmaca bir kişiye olması gerekenden daha az bir fiyatla satılmış gibi belgelendirilmektedir. Bu suretle aradaki hasılat farkı gizlenmiş ve vergi dışı bırakılmış olur. Gerçekte imalata gönderilen ve mamul durumunda faturasız yapılan satış, hayali bir şahsa hammadde olarak satılmış gibi belgelendirilebilmektedir. Asıl satış fiyatı ile belgedeki satış fiyatı arasındaki fark, hayali hesap isimleri vasıtasıyla kayıt dışı bırakılmış olmaktadır.

Uydurma olarak açılan hesap kodları kullanılarak maliyetlerin arttırılması ise; fiiliyatta fatura alınmadan alınan bir malın veya hizmetin, uydurma olarak belirlenen şahsa ya da firmaya yüksek tutar içeren bir belge düzenlenmesi neticesinde gerçekleştirilir. Açıklanan şekilde belirlenip adına uydurma hesap açılan kişiler daha çok vergiden muaf veya götürü şekilde vergilendirilen kişiler olmaktadır.

²⁸ Şevkin,S., (2011), *Vergi Matrahını Etkileyen Muhasebe Hileleri Ve Denetimi*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 24.

Maliyet şişirilmesi olgusuna, maliyetleri üzerinden prim ya da destekleme ödemesi yapılan iş kollarında sık olarak rastlanmaktadır.

Uydurma hesaplar açmak sureti ile yapılan hatalar şu amaçları taşımaktadır:²⁹

- Ödenecek vergiyi azaltmak suretiyle vergi kaçırma,
- İşletmenin fiili durumunu olduğundan iyi veya kötü göstermek,
- İşletmedeki yöneticilerin, paydaşların ve çalışanların yaptıkları yolsuzlukları saklama arzusu,
- Faturasız ya da kaydedilmeden gerçekleştirilen işlemleri denkleştirmek, İşletmelerde uygulamada en çok görülen ve sıkça rastlanan uydurma işlemler şunlardır;
- Fiili durumda mevcut olmayan kişilerden sözde mal veya hizmet alınmış gibi belge düzenlenmesi,
- Yüksek fiyatla satılan bir mal veya hizmetin belgesinin daha düşük bir bedel üzerinden bir başka şahıs adına düzenlenmesi,
- İşletmenin ortaklarına borcu varmış gibi gösterilerek ortaklara para aktararak kaynak sağlama,
- Fiiliyatta var olmayan şahıslar namına alacak hesapları açılıp akabinde bu alacakların şüpheli bir hal aldığını göstererek karşılık ayrılması,
- Vergiden muaf olan esnaf ile iş yaptırılmış gibi gösterilmek suretiyle gider pusulası düzenleyerek giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi,
- Şirketin yapmış olduğu alış ve satışlarda gerçekte arada komisyoncu olmamasına rağmen hayali bir komisyoncuya komisyon bedelinin gider olarak tahakkuk ettirilmesi,

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-1 maddesinde "... gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar..." hükmü ile bu tür işlemleri yapan kişilerin yada firmaların kaçakçılık cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

3.3.3.5. Belge Sahtekârlığı

Fiili olarak gerçekleşmemiş olan bir işlemi gerçekleşmiş gibi göstermek için düzenlenen belgeye sahte belge denir. Belli amaçları gerçekleştirmek için başvuru

²⁹ Irmak R., Kurnaz G. A., Çağlayan B., Bal B., a.g.e., s., 44

belge sahtekârlığında iki taraf vardır. Bunlar sahte belgeyi düzenleyen ve söz konusu bu belgeyi kullanan taraf olup, karşılıklı menfaat sağlandığı için sahtekârlık ortaklaşa gerçekleştirilmiş olur.

Mükelleflerin fiili olarak yüklendikleri ve indirim mekanizmasını kullanarak gideremedikleri KDV tutarlarının iade edilmesini sağlama amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesi gerekmektedir. Sahte belgeye veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye bağlı olarak indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilendirilmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı da tabiidir.³⁰

Sahte belge düzenleyen gerçek ya da tüzel kişilik taşıyan mükellefler, genellikle sahte belge düzenleme işini meslek haline getirmiş kişilerdir. Sahte belge düzenleyen söz konusu bu kişiler sahte olarak düzenledikleri faturayı belli bir yüzde oran karşılığında kesen küçük çaplı işletmeler olup, kişi veya şirket şeklinde örgütlenmiş olabilir.

Sahte belge düzenleme işini meslek haline getirenlerin görünürde ayrı bir işlevi daha vardır. Söz konusu bu işlev belge sahtekârlığını maskeleyen ve yapılan bu sahtekârlık işini kolaylaştırmaktadır. Bunlar genellikle vergi dairesin kayıtlarında kaydı olan ve defter tutan mükellefler olup, görünürdeki işinin aslına uygun beyanda da bulunurlar. Bu şekilde sahte belge düzenleyenlerin defter kayıtları düzenli değildir ve düzenledikleri sahte belgeleri yasal defterlerine kaydetmezler.

Sahte belge düzenleyen kişilerin amacı genellikle sahte olarak düzenledikleri belgeler karşılığında belli bir oranda komisyon almak olmasına karşılık bu sahte belgeleri kullananların bir diğer amacı da maliyetleri arttırmaktadır. Bu nedenle, ilk madde veya hammadde alımlarında sahte belge kullanım oranı oldukça daha fazladır.

Sahte faturanın; belgesiz satış yapma imkânı olmayan fakat randıman oranlarını düşük gösterme olanağına sahip imalat işletmelerinde kullanıldığı görülür. Bu işletmeler

³⁰ 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı RG, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, E. Özel Esaslar

orta çaplı işletmeler olup ve büyük ölçüde işletme sahibinin kontrolü altında olan işletmelerdir.

Maliyetlerin arttırılması yolu kazancı düşüreceğinden, sahte belge işletmenin ödeyeceği verginin azalmasına neden olacaktır. Bu nedenle, işletmelerin sahte belge kullanılmasında ki temel amaç vergi kaçırma olmaktadır.

Sahte fatura yoluyla işlenebilecek olan belge sahtekârlığı iki yöntemle gerçekleştirilebilir. Bunlardan ilki, hem fatura hem de fatura muhteviyatının gerçek durumu yansıtmamasıdır. Açıklanan bu durum, tam manası ile sahte fatura kullanılması durumudur. İkinci yöntem ise, faturanın kendisinin gerçekte olan bir işleme dayanması fakat fatura içeriğinin gerçeğe uygun şekilde düzenlenmemesidir. Bu gibi durumlarda fatura ile beraber alınan malın / hizmetin miktarı veya tutarı olması gerekenden farklı olacak şekilde gösterilir. Sonuç olarak alınan mal veya hizmet karşılığında düzenlenen belge gerçekte var olan işlemi olduğu gibi göstermez.

Sahte ve içerik itibariyle yanlış bilgiler içeren belgeleri kullanan mükellefler hakkında fiili olarak yapılan tespitlerde ise böyle bir metoda başvurulmasının nedenleri şöyle sıralanabilmektedir.³¹

- Spot piyasası olarak bilinen ve nakdin peşinen verilip malın anında teslim alındığı pazarlardan bulunan belgesi bulunmayan mal alışlarını belgelendirme,
- KDV açısından, ödenecek KDV'nin çıkmaması maksadıyla indirilecek KDV'nin yüksek gösterilmesi amacıyla;
- Giderleri olduğundan yüksek göstererek dönem kazancını azaltmak,
- İhracatçı şirketlerce indirim yoluyla giderilmesi mümkün olmayan KDV'nin iade mekanizması yoluyla alınması fırsatından yararlanmak.

3.3.3.6. Bilançonun Maskelenmesi

Bilançonun maskelenmesi; daha önceden belirlenmiş bir amaç için yapılan bilançonun olduğundan/olması gerekenden farklı bir biçimde düzenlenmesidir. Bilanço maskelemede firmanın iktisadi ve mali yapısı ile karlılık ve likidite durumunu olduğundan farklı göstererek, işletme hakkında yanlış, yanıltıcı bilgi vermek ve bu

³¹ Nalbat, M., (2008), *V.U.K ve T.C.K Açısından Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek Ya Da Bilmeyerek Ayrımı*, https://www.muhasabenet.net/makale_mehmet-nalbat_sahte%20ve%20yaniltici%20belgenin%20bilerek%20ve%20bilmeyerek%20ayrimi.pdf ,Erişim Tarihi:07.08.2017

yanlış bilgilere dayalı olarak yeni bir profil oluşturmaktır. Bilanço maskeleyenin temel amacı vergisel yükümlülüklerin azaltılmasından çok yatırımcıların yatırım kararlarını etkilemektedir.

Bilanço çıkarma işlemi envanter çalışmalarının bir parçası ve son adımı olmaktadır. bilançonun maskelenmesine dair yapılan işlemler, dönem sonunda değerleme aşamasında yapılmaktadır. Değerleme yapılırken firmanın var olan kıymetleri, stokları olması gerektiği değerlere sahip değil ve yüksek bir değerle değerlenirse veya amortisman yöntemi ile karşılık ayrılmasından vazgeçilirse bilanço iyileştirilmiş olur. İşletmede mevcut olan kıymetlerin düşük değerlenmesi durumunda ise bilanço olumsuz maskelenmiş demektir.

Bilanço olumsuz yönde maskelenmesinin amacı;

- Ödenmesi gereken vergiyi bilanço oyunları ile düşük göstermek, (Vergi kaçırmak)
- Ortaklara kar dağıtılmaması ya da veya az miktarda dağıtılması,
- Borsada işlem gören hisse senetlerinin değerini düşürerek spekülasyon yapmak olabilir.

Bilançonun olumlu yönde maskelenmesinde ise bilanço güzelleştirilmesi yaşanmaktadır. Bilanço güzelleştirmenin birtakım amaçları bulunmakta olup şöyle sıralanabilmektedir:

- Kredibilite oranını yükseltmek,
- Şirketlerin ortakları maddi yönden tatmin etmek için daha yüksek kar dağıtmak,
- Şirketin kamuoyundaki imajını güçlendirmek,
- Borsada işlem gören hisse senetlerinin bedellerini arttırmak,
- Vergi ödeme gücünün olduğunun gösterilmesi/vergi ödemek,
- Şirkete yeni ortak bulma isteği nedeniyle işletmeyi var olan durumundan daha iyi göstermek,
- Şirket ortaklarının eleştirilerini ve şüphelerini azaltmak veya ortadan kaldırmak.

Bilanço güzelleştirmesini sağlamak amacıyla aşağıda belirtilen yöntemlerden yararlanılmaktadır:³²

- Şirketin aktifine kayıtlı olan kıymetlerin yüksek tutarla değerlendirilmesi,
- Amortisman ayrılması gereken kayıtlarda bu amortisman ayrılmaması,
- İşletmenin kendisine ait olmayan başka kişi ya da firmalara ait malların işletmenin kendi malları gibi gösterilmesi,
- İşletme giderlerinin aktifleştirilmesi,
- Hesap dönemi içerisinde gerçekleşen bir kısım dönem giderlerinin gelecek dönemin gideriymiş gibi gösterilmesi,
- İşletmenin gelecek dönem gelirlerine kaydedilmesi gereken gelirlerin bu dönem geliri olarak gösterilmesi,
- İşletmeye ait şüpheli hale gelen alacaklarına karşılık ayrılmaması,
- Şirket tarafından aslında yapılan bir kısım giderlerin kanuni defterlere hiç kaydedilmemesi,
- İşletme tarafından aslında satılmayan malların satılmış olarak gösterilerek kayıtların bu şekilde yapılması.

Bilançonun olduğundan (olması gerekenden) daha iyi göstermeye, genellikle bankalardan daha fazla veya daha kolay kredi alabilmek ve işletmenin imajını, görüntüsünü sağlamlaştırmak için başvurulur. Az görülen bir durum olsa da, bazı hallerde vergi ödeme isteği de amaç olabilmektedir.

³² Irmak R., Kurnaz G. A., Çağlayan B., Bal B., a.g.e., s., 49-50

BÖLÜM 4. MUHASEBE HİLELERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. VUK' UN YASAL DEFTERLERİN TUTULMASI VE BELGE DÜZENİ İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ

Muhasebe hileleri defter ve belgeler üzerinden de yapılabilmesi dolayısıyla öncelikle VUK' un defter tutma ve belge düzeni ile ilgili mevzuattaki hükümlerinin neler olduğunun iyi bilinmesi gerekmektedir.

4.1.1. Defter Tutmaktan Maksat

VUK. 171. Md.'sinde mükelleflerin tutmak zorunda oldukları yasal defterlerin vergi uygulaması bakımından; mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek maksatlarını sağlayacak şekilde tutmaları gerektiği belirlenmiştir.

Yukarıda ki madde metninden anlaşılacağı üzere şirketlerin defter tutmasının temel maksadı fiili (gerçekte var olan) durum ile yapılan muhasebe kayıtlarının tam manasıyla uyumlu olmasını sağlamaktır.

Bilindiği üzere işletme faaliyetleri süreklilik arz etmektedir. Ancak belirli dönemlerde işletme faaliyet sonuçlarının belirlenmesi, bu sonuçların ölçülmesi ve mali tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bu durum ise belgelerin muhasebe kayıtlarına, kayıtların mali tablolara yansıtılması ile mümkün olmaktadır. Bu sayede mükellefi

vergi matrahının kaynağı olan serveti, sermayesi ve hesap durumu tespit edilebilmektedir.³³

4.1.2. Defter Tutmaya Mecbur Olanlar

Defter tutmaya mecbur olanlar VUK. 171. Md.'sinde;

Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri; iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, çiftçiler olarak belirlenmiştir.

4.1.3. Defter Tutmaya Mecbur Olmayanlar

Defter tutma zorunluğu olmayanların VUK. 173. Md.'sinde;

Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler, Kurumlar Vergisinden muaf olan İktisadi kamu müesseseleri ve derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin olduğu hükme bağlanmıştır.

4.1.4. Kayıt Nizami

Yasal defter tutmak zorunda olanların ilgili kayıtları Türkçe tutma ve Türk Parası ile kaydetme zorunluluğu ilgili hükümler VUK. 215. Md.'sinde özetle şu şekilde belirlenmiştir;

1. VUK'a göre tutulması gereken defterlerin ve kayıtların Türk dilini kullanarak tutulması zorunludur. Fakat, Türkçe olarak kaydedilen kayıtların çevirisi bulunmak koşuluyla defterlerde diğer bir dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahında değişikliğe sebep vermeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir.
2. Tutulması zorunlu olan defterlerde yapılan kayıtlarda ve bu kayıtlara ilişkin belgelerde Türk para birimi olan kullanılması gerekmektedir. Söz konusu

³³ Vergi Müfettişleri Derneği, (2017), *Beyanname Düzenleme Rehberi*, EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Pro. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye, 97

kayıtlara ilişkin belgeler, Türk para birimi karşılık gösterilmesi koşuluyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir.

4.1.5. Defterlerin Nasıl Yazılacağı

Yasal defterlerin nasıl yazılması gerektiği VUK. 216. Md.'sinde özetle şu şekilde belirlenmiştir;

VUK'a göre tutulması zorunlu defterler mürekkep veya makina kullanılarak yazılmaktadır. Kopya kağıdının kullanılması ve ıstampa ve diğer damga aletleriyle kopya yapılarak konulmasına imkan tanınmıştır. Defterlerde yapılan hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalem kullanılarak yapılabilir.

4.1.6. Yanlış Yapılan Muhasebe Kayıtlarının Düzeltilmesi

Tutulma zorunluluğu bulunan defterlerde yapılan yanlış muhasebe kayıtlarının nasıl düzeltilmesi gerektiği VUK. 217. Md.'sinde özetle şu şekilde belirlenmiştir;

Yevmiye defterinde yapılan muhasebe kayıtlarının maddelerinde yapılmış olan yanlışlar ancak muhasebe usul ve esaslarına göre düzeltilebilir. Diğer defterlerde ve kayıtlarda rakam ve yazım yanlışları yapıldığı takdirde gerekli düzeltmeler ancak yanlış yazılan rakam veya yazı okunacak biçimde üstü çizilerek doğrusu yazılmak kaydıyla yapılabilir.

Defterlere kaydedilen bir kaydı kazıma, çizme veya silme şeklinde ortaya çıkan tahribat ile okunması mümkün olmayan bir hale getirmek, kanun koyucu tarafından yasaklanmıştır.

4.1.7.Boş Satır Bırakılmaması, Sayfaların Yok Edilememesi

Tutulması zorunlu olan defterlerde boş satır bırakılmaması ve sayfaların yok edilmemesi gerektiği VUK. 217. Md.'sinde özetle şu şekilde belirlenmiştir;

Defterlerde yer alan kayıtlar arasında kayıt yapılması maksadıyla mahsus olarak boş bırakılan satırlar, çizilmeden boş bırakılmaz ve bu satırlar çizilmeden atlanamaz. Ciltlenmiş defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz ve yok edilemez. Tasdik

makamları tarafından tasdiklenen ve yeri değiştirilebilen yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz, bu yapraklar yırtılamaz.

4.1.8. Kayıtların Ne Zaman Yapılacağı

Mükelleflerin kaydetme zorunluluğu olan işleri defterlere ne zaman kaydedeceği VUK. 219. Md.'sinde özetle şu şekilde belirlenmiştir;

Kaydedilmesi zorunlu işlemlerin işin büyüklüğüne ve usulüne uygunluk gösterecek bir biçimde, muhasebenin düzenini ve anlaşılabilirliğini bozmayacak bir zaman aralığında kaydedilmesi gerekmektedir. Söz konusu bu kayıtların on günden fazla geciktirilmemesi gerekmektedir.

Kaydedilmesi zorunlu işlemlerini sürekli olarak muhasebe fişlerine ve bordro gibi yetkili amirler tarafından imzalanan ve paraf taşıyan belgelere dayandırarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bu belgelere işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, söz konusu işlemlerin kaydedilmesi gereken esas defterlere aktarılması 45 günden geç olamaz.

Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine kaydedilmesi gereken işlemler günü gününe kaydedilir.

4.1.9. Tasdik Ettirilmesi Gereken Defterler

Tutulması zorunlu olan defterlerden hangilerinin tasdikte tabi olduğu VUK. 220. Md.'sinde:

Yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, İmalat ve istihsal Vergisi defterleri(Basit İstihsal Vergisi defteri dahil), nakliyat Vergisi defteri; yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri, serbest meslek kazanç defteri olarak belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu tarafından izin verilen durumlarda yukarıda belirtildiği üzere tasdik ettirilmesi zorunlu olan defterler yerine kullanılacak olan defterler de tasdikte tabi tutulması gerektiği belirlenmiştir.

Defter-i kebirin tasdik zorunluluğu yoktur.

4.1.10. Defterlerin Ne Zaman Tasdik Ettirileceği

Tasdiki zorunlu olan defterlerin hangi zamanlarda tasdik ettirilmeleri gerektiği VUK. 221. Md.'sinde 6zetle:

Ticari faaliyeti 6nceden devam etmekte olanların defterlerini kullanacağı yıldan 6nceki son ayda, hesap d6nemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler i6in, defterlerin kullanılacağı hesap d6neminden 6nceki son ayda, iş bıraktıktan sonra yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir m6kellefiyet tesis ettirenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni m6kellefiyete girme tarihinden 6nce, vergi muafiyeti ortadan kalkanlar, muaflıktan 6ıkma tarihinden başlayarak on g6n i6inde, tasdike tabi defterlerin dolması nedeniyle veya diğer sebeplerle yıl i6inde yeni defter kullanma zorunluluğu olanlar bu defterleri kullanmaya başlamadan 6nce olacak şekilde h6k6m altına alınmıştır.

4.1.11. Defterlerin Hangi Makam Tarafından Tasdik Edileceği

Tutulması zorunlu olan defterlerden tasdike tabi olanların hangi makam tarafından tasdik edilmesi gerektiği VUK. 223. Md.'sinde 6zetle şu şekilde belirtilmiştir;

Tasdik ettirilmesi zorunlu olan defterler m6kellefin iş yerinin bulunduğu, iş yeri olmayan m6kellefler i6in ise ikametg6hın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik g6revini ifa ile m6kellef olanlar tarafından tasdik olunur. Defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret sicili memuru veya şirket merkezinin bulunduğu yerdeki noter tarafından tasdik edilir. Menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentelerin defterleri borsa komiserliği tarafından tasdik edilir.

4.1.12. Kayıtların Belgelendirilmesi

VUK. 227. Md.'sinde bu kanuna g6re tutulan ve 66nc6nc6 şahıslarla olan ilişkiler ve işlemlere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu ve bunlara ilişkin belgelendirmenin nasıl yapılacağı h6k6m altına alınmıştır.

Defter tutmak mecburiyeti olmayan mükelleflerin de vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini belgelendirmeleri gerekmektedir. Giderleri götürü usulde tespit edilen edilenler için bu zorunluluk yoktur.

Vergi Usul Kanunu tarafından kullanma mecburiyeti getirilen belgelerde bulunması zorunlu olan bilgilerin bulunmaması durumunda bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

4.1.13. Belgelendirilmesi Zorunlu Olmayan Kayıtlar

Defterlere kaydedilmesi gerekenlerden belgelendirilme zorunluluğu olmayan giderler VUK. 228. Md.'sinde;

Örf ve teamüle göre herhangi bir belgeye dayandırılması mutad olmayan müteferrik giderler, belgelendirilmesine imkân olmayan giderler, vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler olarak belirlenmiştir.

Yukarıda yazılı olan belgelendirme zorunluluğu olmayan giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun olması şarttır.

4.1.14. Fatura Tarifi, Faturanın Şekli, Faturanın Nizamı, Fatura Kullanma Mecburiyeti

Faturanın tanımı, şeklinin ve nizamının nasıl olacağı, fatura kullanma mecburiyeti olanlar VUK. 229.-230.-232. Md.'lerinde özetle aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır. Fatura, satılan mal veya yapılan hizmet karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere malı satan veya hizmeti yapan tacir tarafından müşteriye verilen ticari bir belgedir.

Faturada asgari olarak bulunması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir:

1. Faturanın düzenlenme tarihi, faturanın seri ve sıra numarası,
2. Faturayı düzenleyen mükellefin adı-soyadı, varsa ticaret unvanı, iş yerinin adresi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,

3. Fatura düzenlenen müşterinin adı-soyadı, varsa ticaret unvanı, adresi, varsa bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,
4. Satılan malın veya hizmetin türü, miktarı, fiyatı ve tutarı;
5. Satılan malların müşteriye teslim tarihi ve varsa irsaliye numarası,

Fatura düzenlenme aşamasında aşağıdaki usullere uyulması gerekmektedir:

1. Faturalar sıra numaraları ile birlikte birbirine bağlanır.
2. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem kullanılarak düzenlenir.
3. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.
4. Faturaların en üst kısmında faturayı düzenleyecek olan mükellefin\iş sahibinin veya mükellef namına imzaya yetkili olanların imzası bulunur.
5. Faturanın, malın tesliminin veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi zorunludur. Söz konusu bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.
6. Fatura düzenleme zorunluğu olan mükellefler, fatura düzenledikleri müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğru olmasından sorumludur. Fatura düzenleyenin talep etmesi halinde kendisine fatura düzenlenen müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa, sattıkları mal veya yaptıkları hizmetler (işler) için fatura vermek ve satılan bu mal veya hizmetlere fatura istemek ve almak zorundadırlar.

Yukarıda sayılanlar dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları mal veya onlara yaptırdıkları hizmet bedelinin 2017 yılı için 900, -TL' den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

Faturaya ilişkin TTK' da yer alan hükümler, VUK hükümlerine nazaran farklılık arz etmektedir. TTK'nın 21. Maddesinde;³⁴

- Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.
- Fatura alan kişi faturayı aldığı tarihten itibaren sekiz gün içerisinde, faturanın içeriği hakkında herhangi bir itirazda bulunmamışsa faturada bulunan bu içeriği kabul etmiş sayılır.
- Telefon, telgraf, herhangi iletişim veya bilişim aracıyla veya diğer bir teknik araçla ya da sözlü olarak uzaktan kurulan sözleşmelerle yapılan bilgilendirmenin içeriğini doğrulayan bir belgeyi alan kişi, bunu aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde herhangi bir itirazda bulunmazsa, söz konusu bilgilendirmelerin yapılan sözleşmeye veya açıklamalara uygun olduğunu kabul etmiş sayılır.

Yukarıda yer alan yasal düzenlemeden TTK'nın faturaya, tacirler arasındaki menfaat ilişkisinin ispat aracı ve bu ilişkinin geçerli olmasını sağlayan süre açısından baktığı görülmektedir.

4.1.15. Muhafaza ve İbraz Ödevleri (VUK. Md.253, 254, 256)

Defter ve Belgelerin Saklanması;

Vergi Usul Kanununa göre defter tutma mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle defter tutma zorunluluğu olanların tutmak zorunda oldukları vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar.

Söz konusu bu zorunluluk Türk Ticaret Kanununa göre 10 yıldır.

Defter Tutma Zorunluluğu Olmayan Mükelleflerin Muhafaza Ödevi

Vergi Usul Kanununa göre defter tutma zorunluluğu olmayan mükellefler fatura kullanma mecburiyeti olanların, gider pusulasının ve müstahsil makbuzunun

³⁴ Vergi Müfettişleri Derneği, a.g.e., s.132

düzenlendiği maddeler gereğince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile düzenleme tarihlerini takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süre ile saklamaya mecburdurlar.

Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti

Vergi Usul Kanununa göre defter tutma zorunluluğu olan gerçek ve tüzel kişi niteliğindeki mükellefler/vergi sorumluları ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olan mükellefler/vergi sorumluları, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile verilmesi zorunlu bilgilere dair kayıtları ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek amacıyla gerekli tüm bilgi ve şifreleri saklama müddeti içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etmek zorundadırlar.

4.2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUN (KDV.) BELGE DÜZENİ İNDİRİM İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ

4.2.1. İndirimin Belgelendirilmesi (KDV. Md.34)

1. Türkiye sınırları içinden temin edilen veya ithal edilen mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi alış faturası veya benzeri belgeler ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu belgelerin tutulması zorunlu olan kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

2. Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde ilgili vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Katma değer vergisinin fatura ve benzeri belgelerle gösterilmesine gerek duyulmayan işlemler ile tekele tabi maddelerin tesliminde bu mal veya hizmetleri teslim alanlar tarafından, tarife veya bilet veyahut fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen bedel üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanacak ve yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indireceklerdir.

“Örnek: Otelcilik ile iştigal eden bir mükellef 22.000 TL. bedelle bir tekel bayiinden tekele tabi maddeler satın almıştır. Alış vesikasında katma değer vergisi gösterilmeyeceğinden, mükellef vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı katma değer vergisinden indirebileceği katma değer vergisini, iç yüzde oranı ile, $(22.000 \times 1/11 =)$ 2.000 TL. olarak hesaplayacaktır.”³⁵

Faturaların ve düzenleme zorunluluğu olan diğer belgelerin 10 gün içinde ilgili oldukları defterlere kaydedilmesi, KDV indirim hakkının ise söz konusu bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılması gerekmektedir. Söz konusu faturalarda ve belgelerde yer alan KDV indirim hakkının vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı içinde kullanılması gerekmektedir.

4.2.2. Kayıt Düzeni (KDV. Md.54)

1. Katma değer vergisine tabi olan mükellefler, tutmak zorunda oldukları defter kayıtlarını Katma Değer Vergisinin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde tutarlar.

Söz konusu kayıtlarda asgari olarak aşağıda belirtilen hususların açıkça gösterilmesi zorunludur:

- a) Verginin konusunu oluşturan işlemlerin mahiyeti, vergi hariç tutarları, hesaplanan verginin, ve indirilebilir verginin miktarları,
- b) Verginin konusuna girmeyen(istisna edilmiş) işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,
- c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,
- d) Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler.

³⁵ 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı RG, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, İndirimin Belgelendirilmesi

2. Emtia imalatına yönelik olarak iş yapanlar, envanter defterinde, hesap dönemi sonunda kalan mevcut emtiayı Katma Değer Vergisine tabi olanlar ve olmayanlar şeklinde ayırımı yapacak şekilde kaydedilip bu şekilde göstermeye mecburdurlar.

Verginin konusuna girmeyen yani vergiden istisna edilmiş işlemlerin varlığı halinde, bu işlemler, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrı ayrı hesaplarda takip edilmekte ve indirilebilir vergi miktarı kayıtlarda göstermektedir.

Satın alınan malların iade edilmesi, yapılan hizmetin (işlemin) gerçekleşmemesi veya diğer sebeplerle matrah ve indirim miktarlarında gerçekleşen değişiklikler ile ödenen, iade olunan ve terkin edilen KDV'nin defter kayıtlarda açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

4.3. TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER³⁶

- 1) Gerçek veya tüzel bütün tacirler *yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir* tutmakla yükümlüdür.
- 2) Şahıs şirketleri *yevmiye, envanter ve defteri kebir defterlerine* ek olarak genel kurul toplantı ve müzakere defteri de tutarlar.
- 3) Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler *yevmiye, envanter ve defteri kebir defterlerine* ek olarak pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri, limited şirketler ise pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri tutmak zorundadır.
- 4) Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği olmayan ticari işletmeler ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin %50'den fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflarca kurulan ticari işletmeler ve tüzel kişiliği olmayan diğer ticari kuruluşlar *yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir* defterlerini tutmakla yükümlüdürler.

Yevmiye Defteri: Kayıt altına alınması gereken ticari işlemlerin ilgili belgelere veya ispata dayanan evraklara dayanarak tarih sırasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazılan defterdir.

³⁶ 19 Aralık 2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazete, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ

Defteri Kebir: Yevmiye defterine maddeler halinde kaydedilmiş olan işlemleri buradan alarak sistemli bir şekilde ilgili hesaplara aktaran ve düzenli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Envanter Defteri: Ticari işletmelerin alacaklarının, taşınmazların, borçlarının, nakit para tutarlarının ve varlıkların ile borçlarının değerlerinin ticari işletmelerin açılış dönemlerinde ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda teker teker kaydedildiği defterdir.

Pay defteri: Limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde şirket ortaklarının, anonim şirketlerde pay sahiplerinin kaydedildiği defterdir.

Yönetim kurulu karar defteri: Anonim şirketlerde yönetim kurulunun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticinin veya yöneticilerin şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararların yazılacağı ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir.

Genel kurul toplantı ve müzakere defteri: Tüzel kişiliği olan tacirlerin genel kurul toplantılarında görüştüğü konuların ve bu genel kurul toplantılarda alınan kararların kaydedildiği defterdir.

4.4.MUHASEBE HİLELERİNİN SUÇ KAVRAMI OLARAK CEZA HUKUKU KAPSAMINDA AÇIKLANMASI VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Hangi fiillerin suç teşkil edeceği ve konusu suç teşkil eden fiillerin yaptırımlarının neler olacağı kanunlarla belirlenir. Ceza Kanunlarının temel amacı konusu suç teşkil eden fiilleri işleyenleri cezalandırmak ve söz konusu cezaların caydırıcı olmasını sağlamaktır. Bundan dolayıdır ki Türk Ceza Kanununun amacı 1. Maddesinde özetle şu şekilde açıklanmıştır; “*Kişilerin hak ve özgürlüklerini, kamu düzenini ve güvenliğini, hukuk devletinin gereklerini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemek maksadıyla gerekli caydırıcılığı sağlamaktır.*”

Muhasebe hilesi, mükellefin defterlerine kaydetmek suretiyle takip etmek zorunda olduğu ekonomik faaliyetlerinin vergisel neticelerinin güvenilirliğini bozacak kayıt sisteminin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde gösterilen esaslara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı olarak tutulması olarak ortaya konabilir.³⁷

VUK'un 359. Maddesinin (a) fıkrasının 1'inci bendine göre, "Vergi kanunlarına göre tutulması gereken veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması" vergi kaçakçılığı suçu olarak belirlenmiştir. VUK muhasebe hilesi yoluyla vergi kaçakçılığı fiilini suç saymıştır fakat muhasebe hilesinin tanımının ne olduğunu, neleri kapsadığı ile ilgili açıklama yapmamıştır. Bu bölümde suç kavramının tanımı ve suçun unsurları hakkında gerekli açıklamalar yapıldıktan sonra muhasebe hilesi yoluyla işlenen suçun unsurları ve söz konusu muhasebe hilesi suçunun cezai yaptırımları açıklanacaktır.

4.4.1. Suç Kavramı

Suç, kanun koyucunun suç olarak düzenlemekte yarar gördüğü bir değer ihlalinin cezalandırılmasıdır. Suçun işlenmesi hukuki bir durumun doğmasına neden olur. Çünkü yasalar tarafından korunmasında yarar bulunan, gerçek durumda da ihlal edilmemesi gereken bir yasak ihlal edilmiştir. İhlalin sonucu, ihlal eden kişi ceza yaptırımı ile cezalandırılmaktadır. Yüklenen ceza insanın ruh ve canına yönelik olabileceği gibi malına da yönelik olabilir.³⁸

4.4.2. Suçun Unsurları

İşlenen bir fiilin suç olarak sayılabilmesi için ve bunun yanında söz konusu bu suçun kanunlar kapsamında cezalandırılabilmesi için aşağıdaki unsurların her birini ayrı ayrı taşıması gerekmektedir. Söz konusu unsurların neler olduğu ve açıklamaları aşağıdaki gibidir.

4.4.2.1. Kanuni Unsur (Tipiklik)

³⁷ Alacakaptan, U.,(1975), *Suçun Unsurları*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:372, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/802.pdf> , Erişim Tarihi:10.08.2017

³⁸ Soyaslan D. , *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Yetkin Kitabevi, Ankara, 1998. : Aktaran; ARŞ. GÖR. DR.PelinTAŞKIN,https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/1598/mod_resource/content/2/14.HFT_Ceza%20Hukuku.pdf ,Erişim Tarihi:10.08.2017

Bir suçun oluşumu için en önemli şart, suça neden olan fiilin varlığıdır. Suça neden olan fiilin varlığı tek başına yetmemektedir. Söz konusu fiilin aynı zaman da kanun tarafından yasaklanmış olması da gerekmektedir. Kanunsuz suç ve ceza olmaz hukukun en temel prensiplerinden biridir. Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi kendi Anayasamız tarafından da güvence altına alınmıştır. Nitekim Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38. maddesine göre; *“kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez”*. hükmü bulunmaktadır. Anayasa tarafından güvence altına alınan Suçların ve Cezaların Kanuniliği ilkesi, birey hak ve özgürlüklerinin korunmasının teminatıdır.

Türk Medeni Kanunu, 1. maddesinde, “Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir” hükmü bulunmaktadır. Türk Medeni Kanun uygulamasında hâkim eğer kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa örf ve adet hukukuna göre ve aynı zaman da bilimsel görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanabilmektedir. Fakat suçların tanımında ve ceza yargılamasında aynı husus geçerli değildir. Türk Ceza Kanunu, 2. Maddesine göre özetle;

- 1) Kanunların açık olarak suç olarak zikretmediği bir eylem nedeniyle kimseye ceza verilemez ve bu suç nedeniyle herhangi bir güvenlik tedbirine başvurulamaz. Kanunda belirtilen cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka herhangi bir ceza ve güvenlik tedbirine hüküm verilemez.
- 2) KHK, Tüzük, Yönetmelik gibi idarenin düzenleyici işlemleriyle suç oluşturulamaz ve oluşturulan bu suçlara ilişkin olarak ceza da verilemez.
- 3) Kanunların suç ve ceza ile ilgili hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılması yasaktır. Kanunların suç ve ceza ilgili hükümleri, kıyasa neden olacak şekilde geniş yorumlanamaz.

Yukarıda ki madde hükümlerinden de anlaşılacağı üzere kanun dışında ki diğer düzenleyici işlemler ile herhangi bir fiil suç olarak sayılamaz ve cezaya konu olamaz. Türk Ceza Kanunu uygulamasında örf ve âdet hukuku ile yoruma yer verilmemesinin mümkün olmadığından Medeni Kanundan ayrılır.

4.4.2.2.Maddi Unsurlar (Fiil)

Suç kavramının kanunda tanımlanmasının yapılması yeterli değildir. Suça neden olacak fiilin (davranışın) yapılması gerekmektedir. Suça neden olacak fiilin unsurları aşağıdaki gibidir;

a) Hareket

Herhangi bir suç olabilmesi için öncelikle hareketin (fiilin) olması gerekir ki, söz konusu fiil açısından kanunilik ve tipiklik araştırmaları yapılabilir. Ceza hukukunda sadece insan davranışları cezalandırılmaktadır. Fiil iradi (bilinçli) olarak dış dünyada meydana getirilen değişikliktir. Fiil icrai bir fiile dayalı davranışla olabileceği gibi ihmale dayalı davranışla da işlenebilir.

b) Netice (Sonuç)

Suçta neden olan fiilin kanunda belirtilen sonucu gerçekleştirmesi gerekir. Suça neden olan fiilin dış dünyada meydana getirdiği bütün değişikliklerin değil; sadece suçun kanuni tanımında belirtilen fiilin neden olduğu değişiklik ceza hukuku açısından önem taşımaktadır.

c) İlliyet (Nedensellik) Bağı

Ceza hukuku açısından bir fiilin suç teşkil edebilmesi için fiil (eylem) ile sonuç arasında bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir. İlliyet (nedensellik) bağı hareket ile netice arasındaki neden sonuç ilişkisidir. Eğer netice hareketten dolayı meydana gelmiş ise, hareket ile netice arasında uygun illiyet bağı var ise fail sebep olduğu neticeden dolayı sorumlu tutulabilir.

d) Fail

Hukuk düzeninde sadece insanlar tarafından yapılan hareketlerin sorumluluğu vardır. Yani bir suçun faili sadece gerçek kişiler olabilir ve sadece gerçek kişiler ceza yargılamasına tabi tutulup cezalandırılabilir. Tüzel kişiler için sadece güvenlik tedbirleri uygulanabilir.

e) Konu

Ceza kanunlarında suç olarak belirtilen hareketin (fiilin) yöneldiği kişi ya da şey suçun konusunu oluşturmaktadır. Konusu olmayan bir suç yoktur. Örneğin hırsızlık suçunda suçun konusu taşınır maldır.

f) Mağdur

Suç fiili ile saldırıya uğrayan, yasalar tarafından korunan hakları ihlal kişiye mağdur denir. İşlenen her suçun bir mağduru vardır. O halde suçun mağduru kavramından, suç fiilinden zarar gören herkesi değil, sadece bu fiil ile ihlal olunan ve cezai korumanın konusunu oluşturan varlık ya da menfaatlerin sahiplerini anlamak gerekir.³⁹

4.4.2.3. Manevi Unsurlar

Suçun manevi unsuru fail ile fiil arasındaki psikolojik bağıdır.

a) Kast

- Suçlar kural olarak kasten işlenebilir. Nitekim TCK.'nın 21. Maddesinde kastın tanımı şu şekilde yapılmıştır; “*Suçun oluşması suça neden olan fiilde ki kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*” Kast, aynı zamanda suçun unsurlarının somut olayda gerçekleşmesi yönündeki iradeyi de göstermektedir.
- Şahsın, suçun yasal tanımında belirtilen öğelerin ortaya çıkabilme ihtimalini bilmesine rağmen, suça neden olan fiili işlemesi durumunda olası kastın olduğu kabul edilir. Böyle bir durumda, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar hapis cezasına hükümlenir; diğer suçlarda ise temel ceza üçte birden yarısına kadar indirilir.

b) Taksir

Taksir yapılması istenen bir davranışın istenmeyen sonucundan kaynaklanan sorumluluğu ifade etmektedir. Taksir TCK.'nın 22. Maddesinde özetle aşağıdaki şekilde açıklanmıştır;

- 1) Taksirle işlenip suça neden olabilecek olan fiiller, sadece yasanın net bir biçimde bildirdiği durumlarda cezalandırılabilir.
- 2) Taksir, gereken ihtiyat ve özen yükümlülüğüne uyulmaması sebebiyle, bir fiilin suçun yasal tanımında belirtilen sonucu öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.

³⁹ Kataoğlu T., (2012), *Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1679/17897.pdf> , Erişim Tarihi: 10.08.2017

- 3) Şahsın olmasını beklediği (öngördüğü) sonucu arzulamamasına rağmen, ilgili sonucun ortaya çıkması durumunda bilinçli taksirin olduğu kabul edilir; bu halde bilinçli taksirle işlenen suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılır.
 - 4) Taksirle işlenen suç nedeniyle mahkemeler tarafından hükmolunacak olan ceza taksirli şekilde suçu işleyen kusuruna göre belirlenir.
 - 5) İki veya daha fazla şahsın fiili taksirle işlediği suçlarda, söz konusu suça karışan herkes kendi kusuru oranında sorumlu olur. Her failin cezası kusur oranına göre ayrı ayrı belirlenir.
 - 6) Taksirli fiil ile neden olunan sonuç, özellikle taksirli fiil ile suçu işleyen bireysel ve aile durumu gözetilmeksizin, bir ceza verilmesini gereksiz kılacak derecede mağdur olmasına yol açmışsa ceza verilmez; bilinçli taksir halinde verilmesi gereken ceza yarısından altıda bire kadar indirilebilir.
- ❖ Cezanın taksir veya kasta göre belirlenmesi TCK.’nın 61. Maddesinde “ hüküm altına alınmıştır; *“Hakim somut olayda; (...) failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını, (...), Göz önünde bulundurarak, işlenen suçun kanuni tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel cezayı belirler”*

4.4.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Bir fiilin hukuk düzeninde suç kavramı içinde değerlendirilebilmesi için adaletle aykırı olması gerekir. Fail eylemi hukuka uygun olarak gerçekleştirmiş ise failin bu fiili hukuka aykırı ve suç olarak kabul edilememesi gerekmektedir. Hukuku uygunluk sebepleri varsa söz konusu fiil suç olmaktan çıkar ve bu fiile ceza verilemez.

4.4.2.5. Muhasebe Hilesi Suçunun Unsurları

➤ Kanuni Unsur (Tipiklik)

Öncelikle Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73. Maddesine göre “Herkes, kamu giderlerinin finansmanını sağlamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemek zorundadır.” hükmü gereği verginin tahsili zorunludur. VUK’un 359. Maddesinin (a) fıkrasının 1’inci bendine göre, “Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu 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 on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur ” vergi kaçakçılığı suçu olarak belirlenmiştir ve söz konusu suçun cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

➤ Maddi Unsur (Fiil)

a) Hareket

Muhasebe hilesine neden olan fiil yoluyla vergi kayıp ve vergi kaçığına sebep olunmasıdır. Söz konusu hareket (fiil) iradi (bilinçli) olarak yapılır. Söz konusu bu suçun hata ile işlenmesi mümkün değildir.

VUK’un 359. Maddesinin (a) fıkrasının 1’inci bendinde suç olarak sayılan **hesap ve muhasebe hilesi** seçimlik hareketli bir suçtur. Kanun koyucunun ilgili maddede hesap ve muhasebe hilesine neden olacak durumlar tek tek belirtmemesinin nedeni, bu tür hesap ve muhasebe hile şekillerini saymanın olanaksız olması ve bu nedenle de tek tek sayılması halinde boşluk doğmasına izin vermemek (sınırlandırma yapmamak) istemesidir. Yasa, gösterdiği eylemlerden birinin yapılması durumunda suçun ortay çıkacağı hükmünü koymuşsa suç seçimlik hareketli bir suçtur. Seçimlik hareketli suçun meydana gelebilmesi için yasanın öngördüğü fiillerden birkaçını ardada yapan kişi söz konusu suçu birden çok kez işlemiş olmaz ve suça neden olan fiile içtima hükümleri uygulanmaz. Ancak bir hileli hareket farklı vergilendirme dönemlerinde ilişkin olduğunda her bir vergilendirme dönemi bakımından ayrı bir suç oluşturduğunun kabulü gerekir. Örneğin, gelir vergisi açısından hem 2008 ve hem de 2009 yılı kayıtları itibariyle hesap veya muhasebe hatası tespit edilmişse 2008 yılı için ayrı 2009 yılı için ayrı suçlar oluştuğunun kabulü gerekir.⁴⁰

b) Netice (Sonuç)

Açıklanan suçun oluşabilmesi için madde hükmünden de anlaşılacağı üzere suç şartlara bağlanmıştır. Öncelikle bahsi geçen suçun oluşabilmesi için hile yapılan defteri ve kaydın, vergi kanunlarına göre tutulma veya düzenleme, saklama ve ibraz zorunluluğu olan defter ve kayıtlardan olması gerekir. Ayrıca

⁴⁰ Şenyüz, D., (2011), *Vergi ve Ceza Hukuku(Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları)*, Ekin Yayınları., Bursa, Türkiye,411- 413, Aktaran: Vergi Müfettişleri Derneği, a.g.e., s., 459

söz konusu bu defterlerin noter kayıtları ve sair suretlerle sabit olması gerekir.⁴¹

Muhasebe hilesi yoluyla işlenen vergi kaçakçılığına neden olan fiilin kanunda belirtilen sonucu gerçekleştirmesi gerekir. Yani muhasebe hilesi yoluyla vergi kaçakçılığına sebebiyet verilmesi gerekir. Muhasebe hilesi yoluyla vergi kaçakçılığı suçu teşebbüse elverişli bir suç değildir. Sadece kasti(bilinçli) olarak işlenebilir. Vergi kayıp ve kaçığına yol açmaması durumunda da muhasebe-hesap hilesinin yapılması kanunda suç olarak sayılmıştır. Vergi kaybının olması şart değildir, muhasebe-hesap hilelerinin olması yeterlidir. Muhasebe - hesap hilesi ile vergi kayıp ya da kaçığına neden olunması durumunda da bu fiilin de muhasebe hile suçu kapsamında cezalandırılacağı tabiidir.

c) İliyet (Nedensellik) Bağı

Vergi kaçakçılık suçu ile vergi kaçakçılık suçuna neden olan muhasebe hilesi arasında illiyet bağının olmasıdır. Yani vergi kaçakçılığı suçuna neden olan sebep muhasebe ve hesap hileleri olmalıdır.

d) Fail

- Vergi Mükellefi: Vergi kanunları uyarınca kendisine vergi borcu yüklenilendir. Vergi mükellefi, gerçek veya tüzel kişi olabilmektedir.
- Vergi Sorumlusu: Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi açısından, alacaklı vergi dairesine karşı ilgili vergi dairesi ile muhatap olan kişidir. Vergi kanunları tarafından vergi mükellefleri için getirilen yükümlülükler aynı zamanda vergi sorumluları için de geçerlidir.

Suçun faili, VUK ve diğer vergi yasalarınca defter tutmak, belge düzenlemek ve bunları saklayıp ibraz zorunluluğu bulunan vergi mükellefleri olabilmektedir. Bununla birlikte bunların yasal ve iradi temsilcileri de suçun faili olabilmektedir. Muhasebeci, iş yerinde çalışan biri veya herhangi bir üçüncü bir kişi ise genel hükümlere göre ilgili suça iştirak edebilir. Bunun aksi de mümkün olabilmektedir. Mükellefin defter ve kayıtları (muhasebe işlemleri) muhasebeci tarafından tutulduğundan,

⁴¹ Taştan, M., (2015), *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015 Aktaran: Vergi Müfettişleri Derneği, a.g.e., s.460

mükellefin azmettirmesi ile suç muhasebeci tarafından da işlenebilir. İştirak hususu, TCK'nın 37 vd. maddelerinde göre belirlendikten sonra, VUK'un 360.'ncü maddesine göre suça iştirak eden kişinin suçu işlenmesinde herhangi bir çıkarının bulunmadığı saptanırsa, verilecek cezanın yarısı indirilir.⁴²

e) Konu

Vergi kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasını sağlayan kanunlardan beklenen temel amaç herkesin, kamu giderlerinin finansmanını sağlamak üzere, mali gücüne göre, ödemekle mükellef olduğu verginin düzgün bir şekilde toplanabilmesidir. Muhasebe hilesi yoluyla işlenen vergi kaçakçılığı suçunun konusu devletin vergilendirme yetkisinin ve bu yetkiye bağlı olarak toplaması gerektiği vergi gelirleridir.

f) Mağdur

Muhasebe hilesi yoluyla vergi kaçakçılığına sebebiyet verilmesi suçunda suçtan zarar gören devlettir.

➤ Manevi Unsur

“TCK.’nın 21. Maddesinde kastın tanımı şu şekilde yapılmıştır; “Suçun meydana gelmesi suç işlenirken var olan fiilde ki kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımında belirtilen unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.” Muhasebe hileleri ile vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuru da “vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi zorunlu olan ve saklanma/ibraz zorunluluğu olan defterlerde ve ilgili kayıtlarda muhasebe ve hesap hilesinin” bilerek ve istenerek yapılmasıdır. Muhasebe hilelerinin hataya bağlı olarak taksirle işlenebilmesi mümkün değildir. Burada belirleyici unsur fiilin işlenişi sırasında ki kastın varlığıdır.

➤ Hukuka Aykırılık Unsuru

Muhasebe hilesi yoluyla vergi kaçakçılığına sebebiyet verilmesi suçunda hukuka aykırılık unsuru, “Vergi Usul Kanununun da hüküm altına alınan yasaklara aykırı davranılması” ve hukuka uygunluk nedenlerinden herhangi birini taşıyamamasıdır.

⁴² Uğur, H., Elibol, M., *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, Aktaran: Vergi Müfettişleri Derneği, a.g.e., s.460

Genel olarak "Mücbir sebep" kavramı hukukun temel kavramlarından biri olarak sayılmaktadır ve hukukun hemen hemen bütün dallarında uygulaması görülmektedir.

"Mücbir sebep" hukukta, bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici olarak veya daimi surette engelleyen, bundan dolayı da ilgili sorumluluğu ortadan kaldıran veya yerine getirilmesini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun şeklini değiştiren ve sorumlu olanın önceden beklemediği, tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse bile engelleyemeyeceği dışarıdan gelen olağanüstü nitelikte bir olay veya durumdur.⁴³

Vergi Usul Kanununun da belirtilen ve açıklaması da yapılan mücbir sebep hali bir hukuka uygunluk sebebi olarak değerlendirilebilir. Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesi mücbir sebeplerini şu şekilde sıralamıştır; Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engelleyecek derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler nedeniyle defter ve vesikalarının elinden çıkmış olması, gibi hallerdir.

Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesi mücbir sebeplerde gecikme halini aşağıdaki şekilde belirtmiştir;

Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Kanunda belirtilen mücbir sebep hallerinin bulunması durumunda tarh zaman aşımı süresi işlemeyen süreler kadar uzar. Bu madde hükmünün uygulanabilmesi için mücbir sebep halinin herkes tarafından bilinen bir durum olması ya da ilgili kişilerce kanıtlanması veya belgelendirilebilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı, mücbir sebep olarak belirtilen durumlar nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları belirlemeye yetkilidir. Bu yetkiyi vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname

⁴³ Şafak, M.,(2009), *Mücbir Sebepler Ve Vergileme*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/mucbir-sebepler-ve-vergileme/5240> , Erişim Tarihi:13.08.2017

verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesinde "Bu kanunda belirtilen mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiği bilinen bir durum ise veya belgelendirilip ve ispat edilebilirse vergi ziyayı cezası kesilmez." hükmü bulunmaktadır.

4.4.3. Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi

- Resen vergi tarhının tanımı ve resen vergi tarhını gerektiren nedenler VUK'un 30. Maddesine göre şu şekilde tanımlanabilir. **Re'sen tarhiyat**, vergi matrahının tamamıyla veya kısmen defterlere, kayıtlara ve belgelere veya yasal ölçütlere göre tespit edilme imkân olmayan durumlarda takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi denetim elemanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah üzerinden veya matrah kısmı üzerinden verginin tarh edilmesidir. İnceleme raporunda bu maddeye göre tespiti yapılan matrah veya matrah farkı resen takdir edilmiş sayılır.

"Vergi matrahının tamamen veya kısmen tespitinin mümkün olmadığı haller

- Vergi beyannamesinin yasal süresi aşıldığı halde verilmemesi,
- Vergi beyannamesi yasal veya ek süreler dahilinde verildiği halde, beyannameye vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş ise,
- VUK' a göre tutulma zorunluğu olan defterlerin tamamı veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesine yetkili olanlara her hangi bir nedenle ibraz edilmezse,
- *Defter kayıtları ve bu defter kayıtları ile ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.*
- *Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.*
- VUK' un mükerrer 227. maddesi uyarınca 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yetki almış meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve

ekleri imzalatılmıyorsa ya da onay mecburiyeti çerçevesi dâhilinde yer alan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporunu zamanında ibraz etmezse, Vergi beyannamesi kanun tarafından belirlenen süresi içerisinde verilmekle beraber vergi matrahına ait olan bilgiler gösterilmemiş ise mükellefe, takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir süre verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Yapılan bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, yapılacak olan re' sen tarhiyatta matrah defter ve vesikaların kayıtlarına göre belirlenecek miktardan fazla olamaz.

Vergi beyannamesini yasalarda belirtilen süre geçtikten sonra verenlere bu beyannamelerde beyan ettikleri matrah üzerinden re' sen yapılması gereken tarhiyat yapılır ve bu beyannameler ayrıca re' sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Söz konusu bu durumun geçerli olabilmesi için kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannamelerin vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce kendiliğinden verilmiş olması gerekir.

Re' sen vergi tarihini gerektirir bir sebebin yanında ikmalen tarhiyatı da gerekli kılan bir durum var ise re' sen takdir sonucu beklenmeden gerekli ikmalen tarhiyat yapılır. Re' sen takdirin yapılması sırasında ikmal tarhiyatına dayanak olan matrah farkı dikkate alınmışsa vergi tarihi sırasında önceden tarih edilmiş olan vergi indirilir.”

Yukarıdaki maddelerden özellikle “*Defter kayıtları ve bu defter kayıtları ile ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa*” ve “*Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa*” hükümleri defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri ile matrah farkına neden olunması durumunda re' sen vergi tarhiyatının yapılmasını gerektirir.

- Vergi Usul Kanunu'nun 341. Maddesine göre; ” Vergi ziyayı, vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk

ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Yani yukarıda belirtilen nedenler dolayısıyla vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını engellemek şeklinde de tanımlanabilir.

Kişisel durumu, medeni hal veya aile durumu hakkında gerçekte uyuşmayan beyanlar verilmesi vergi ziyanını ortaya çıkarmaktadır. Aynı zamanda diğer başka şekillerde verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere iade edilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyanı hükmündedir.

Vergi ziyanına sebebiyet veren yukarıda açıklanan durumlarda verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına engel değildir.”

- Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde vergi ziyai cezası şu şekilde yapılmıştır;

“Vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle vergi ziyanına sebebiyet verildiği takdirde, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu hakkında ziyanına uğratılan verginin bir katı kadar vergi ziyai cezası kesilir.

VUK' un 359. Maddesinde hüküm altına alınan kaçakçılık suçlarına neden olan fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için VUK' un 341. maddesinde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır. Kesilecek olan cezanın yüzde elli oranında uygulanabilmesi için söz konusu beyannamenin vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilmesi gerekmektedir.

- Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde vergi kaçakçılık suçları ve bu suçları işleyenlere verilecek cezalar hüküm altına alınmıştır. İlgili vergi kaçakçılık suçları ve cezalarının özet hali aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Kanun Maddesi	Cezalar
VUK 359/a-1-2	On sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.
VUK 359/b	Üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
VUK 359/c	İki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Tablo 2: Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi işlenen fiillere verilecek cezalara göre üç gruba ayrılmıştır. Yukarıda belirtilen birinci grupta yer alan VUK 359/a-1'de “*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar*” hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu fiiller ile **vergi ziyana sebebiyet verilmesi dahi** kaçakçılık suçu tamamlanmış olacaktır ve kanunda belirtilen yaptırımın uygulanması gerekecektir. Söz konusu fiiller yoluyla vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanması gerekmektedir.

Muhasebe hileleri öğretilen genel kabul görmüş Ulusal Muhasebe Standartlarına uyulmaması eylemlerini içermektedir. Örnek gösterilecek olur ise,⁴⁴

- Yabancı kaynaklara (borçları) bilançoda yer verilmemesi ya da olduğundan daha az gösterilmesi,
- Dönen varlıkların ya da duran varlıkların değerlerinin olduğundan daha fazla gösterilmesi,
- Dönem gideri niteliğinde olan gider kalemlerinin aktifleştirerek, gelecek dönemlere aktarılması,
- Dönem gelirlerinin gelecek dönemlere aktarması,
- Tahsili yapılamayan ya da şüpheli hale gelen alacakları gizlemek (şüpheli alacaklara karşılık ayırmamak, değersiz alacakları zarar kaydetmemek),
- Yabancı parası ile doğmuş borç ve alacakları kur farkı tahakkuk ettirmemek ya da olduğundan fazla ya da olduğundan az tahakkuk ettirmek,
- Duran varlıklara amortisman ayırmamak ya da olduğundan fazla ayırmak.

Vergi kanunlarına göre vergi suçu “vergi matrahının azaltılması” suretiyle “vergi ziyana” neden olmaktır. Yukarıda sayılan muhasebe hilelerinin birçoğu vergi matrahının küçülmesine ve vergi ziyana neden olmamasına karşın muhasebe hilesidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (a) fıkrasında “*tutulma zorunluluğu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri **vergi matrahının azalması sonucunu***”

⁴⁴ Özel, S.,(2011), *Muhasebe Hilesi Kavramı*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:226, http://www.muhasebetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=7925 ,Erişim Tarihi:13.08.2017

doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler“ hakkında da on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak burada belirtilen fiillerin ilgili madde kapsamında cezalandırılabilmesi vergi matrahının azalması yoluyla **vergi ziyanına sebebiyet verilmesi** şartına bağlanmıştır.

VUK'un 359/a-1-2 fıkrasında belirtilen fiillere ilişkin verilecek olan hapis cezalarının alt sınırı on sekiz ay olarak belirlenmiştir. 5237 sayılı TCK. 49. Maddesinde **sürelili hapis cezası**”, yasada aksi belirtilmeyen durumlarda bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu maddede hükmedilen bir yıl ve daha az süreli hapis cezası **kısa süreli hapis cezası** olarak tanımlanmıştır. 5237 sayılı TCK. 50. Md. göre kısa süreli hapis cezası; suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre adli para cezasına veya maddedeki diğer tedbirlere çevrilebilmektedir. Bu bağlamda, VUK'un 359'uncu maddesinin (a) fıkrasındaki alt sınırı onsekiz ay olan hapis cezasının adli para cezasına çevrilme imkânı bulunmamaktadır. Diğer taraftan, 5237 sayılı TCK Md.51/1'e göre; iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasını gerektiren bir fiil nedeniyle mahkûm edilen kişiye verilecek olan ceza ertelenebilmektedir. Ertelenebilecek olan cezalarda ilgili sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını doldurmuş olan kişiler bakımından yumuşatılarak üç yıl olarak belirlenmiştir. Söz konusu cezalarda ertelemeye hükmolunması için, şahsın önceden kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması gerekmektedir. Şahsın suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede kesin bir kanaatin oluşması gerekmektedir⁴⁵

VUK' nun 371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında vergi ziyayı cezasını gerektiren hükümler uygulanmaz. VUK' nun 371. maddesinde pişmanlık ve ıslah müessesesi aşağıdaki şekilde işlenmiştir.

⁴⁵ Batı, M.,(2016), *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu*, Vergi Dünyası, Eylül,Sayı:421, <http://www.vmhk.org.tr/213-sayili-vergi-usul-kanunu-ve-5237-sayili-turk-ceza-kanunu-kapsaminda-kacakcilik-sucu-ve-cezai-sorumlulugu/> , Erişim Tarihi:14.08.2017

➤ Beyana dayanan vergilerde *vergi ziyai cezasını* gerektiren vergi kanunlarına aykırı fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı davranışlarını yetkili makamlara kendiliğinden usulüne uygun şekilde bildirmesi hâlinde, aşağıdaki yazılı şartların bulunması halinde vergi ziyai cezası kesilmez.

1. Mükellefin durumu bildirdiği tarihten önce ihbar eden herhangi biri tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya beyanı tutanak altına alınarak belgelendirilmek suretiyle haber verilen konu hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Verilen dilekçenin veya beyanı tutanağa geçirilen tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)

2. Muhbir tarafından verilen ihbar dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef hakkında her hangi bir vergi incelemesine başlanılmasından veya olayın takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce (Vergi kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara girmiş olması.

3. İlgili vergi dairesine verilmesi gereken ama hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren on beş gün içinde verilmesi.

4. İlgili vergi dairesine verilen fakat eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin durumu haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde eksikliklerin tamamlanması veya yanlışlıkların düzeltilmesi.

5. Mükellef tarafından bildirilen ve ödeme tarihi geçmiş olan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51. maddesinde belirtilen gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde ödenmesi.

Pişmanlık müessesinin, *emlak vergisi* ile ilgili durumlarda uygulaması yoktur.

VUK' nun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerini işleyenlerin VUK' nun 371. maddesinde düzenlenen **pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları koşulu** ile 359. maddede yer alan hapis cezaları yönünden işlem yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. VUK' nun 371. maddesinde pişmanlık ve ıslah başlığı altında düzenleyen maddeye bakıldığında pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için “vergi ziyai cezasına neden olacak bir fiil şartı vardır. Yani pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmenin öncelikli

koşulu vergi ziyayı cezası gerektiren fiillerle vergi ziyasına sebebiyet vermektir. VUK 359/a-1’de “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanların” söz konusu fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet verilmese dahi kaçakçılık suçu oluşabildiği yukarıda açıklanmıştı. Vergi Usul Kanunu’na aykırı olduğu halde defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanların sonucunda vergi ziyayı ortaya çıkmıyorsa mükellefin pişmanlık talebinde bulunması mümkün olmayacaktır.

Vergi Kaçakçılık suçu işleyerek aynı zamanda vergi ziyasına sebebiyet verenlerin, pişmanlık hükümlerinden yararlanarak, hem 344. maddede belirtilen 3 kat vergi ziyayı cezasından hem de 359. maddede yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalardan kurtulmaları mümkün iken, vergi ziyasına sebebiyet vermeyenlerin ise pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları mümkün olmadığından her koşulda hürriyeti bağlayıcı cezaya tabi olacağı sonucuna ulaşılmaktadır.⁴⁶

➤ VUK’ nun 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak edenlere verilmesi gereken cezaların ne olması gerektiği **VUK’ nun 360.** maddesinde cezadan indirim başlığı altında ve söz konusu fiillerle aynı zamanda vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda ise VUK’ nun 344/2 maddesinde aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır.

- “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.”
- “Vergi ziyasına VUK’ un 359. maddede hüküm altına alınan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde verilmesi gereken ceza üç kat, söz konusu bu fiillere **iştirak edenlere ise bir kat** olarak uygulanır.”

➤ TCK’ nın iştirak ile ilgili hükümleri aşağıdaki şekildedir.

Faillik: Suçun kanunda belirtilen tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren şahıslardan her biri, fail olarak sorumludur. Kanunda tanımı yapılan suçun işlenmesi sırasında bir başkasını araç olarak kullanan kişi ya da kişilerde fail

⁴⁶ Bozdanoğlu, B., (2016), *Vergi Hukuku Ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri*, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos, Sayı:335, maliyesempozyumu2016.mersin.edu.tr/t19.docx ,Erişim Tarihi:14.08.2017

olarak sorumludur. Kusur iradesi olmayan kişileri suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırımlı olarak uygulanır.

Bağlılık Kuralı: Suça iştirak edebilmek için kasten ve kanuna aykırı işlenmiş bir fiilin gerçekleşmiş olması yeterlidir. Suçun işlenmesine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır.

VUK ve TCK' nın iştirak ile ilgili hükümleri birlikte değerlendirildiğinde muhasebe hilesi yoluyla vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenlere verilmesi gereken cezaların uygulamasının aşağıdaki şekilde olması gerekmektedir.

1. Muhasebe hilesi yoluyla vergi kaçakçılık suçuna iştirak edenlere verilmesi gereken cezanın tespiti yapılırken söz konusu suça iştirak edenlerin menfaatinin olup olmadığının tespitinin yapılması gerekmektedir. Çünkü muhasebe hilesi yoluyla işlenen kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin **menfaatinin bulunması** durumunda genel hükümler çerçevesinde VUK 359/a-1-2 maddesinde belirtilen “On sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası” hükümlere göre cezalandırılması gerekmektedir.
2. Fakat muhasebe hilesi yoluyla işlenen kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin menfaatinin bulunmaması durumunda ise VUK' nun 360. maddesinde de belirtildiği üzere **Türk Ceza Kanununun** suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilerek verilmesi gerekmektedir.
3. Muhasebe hilesi yoluyla vergi kaçakçılık suçuna iştirak edenlere ilgili kanun hükümlerine göre ceza verilebilmesi için vergi ziyayı sebebiyet verme şartı yoktur. Kanunun yasaklamış olduğu söz konusu fiiller ile herhangi bir vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verilmese dahi ceza yaptırımları uygulanabilecektir. Bu düzenleme ile VUK'un “hapis cezası ile cezalandırılması gereken suçlar ve bu suçların cezaları” başlıklı bölümünde belirtilen fiillerin “vergi kaybına” neden olup olmayacağı ve tarh dönemi içerisinde gerçekleşip gerçekleşmeyeceğine bakılmaksızın kesilecek olan vergi ziyayı cezası yanında, adli yargı aşamasında da cezalandırılmasını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır.⁴⁷

⁴⁷ Mercimek, F., Gerçek, A., (2013), *Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai sorumluluk*, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı:14, Temmuz, 217

- ✓ Vergi kaçakçılığında iştirak suçu örnek bir olay üzerinden incelendiğinde; Ortakları A ve B ortaklığında bulunan bir Limited şirketin muhasebeciliğini C yapmaktadır. A aynı zamanda şirketin müdürlüğünü yapmaktadır. Bu şirketin faaliyetlerini sahte fatura kullanarak sürdürdüğü varsayımı altında, bu şirketin muhasebesini tutan ve vergi beyannamelerini veren serbest muhasebeci mali müşavirin ceza hukuku açısından farklı durumlar karşısındaki konumunu inceleyebiliriz. Eğer sahte fatura suçunun işlenmesinde serbest muhasebeci mali müşavir 'in eylemleri ve işlemleri dolayısıyla suç işlenecek ise bu serbest muhasebeci mali müşavir fail olacaktır. Bu durumda serbest muhasebeci mali müşavir Türk Ceza Kanunu 37. maddesindeki birinci paragrafına göre fail olarak mı yoksa Türk Ceza Kanunu 39. Maddesindeki yardım etme olarak mı kabul edeceği sorusu karşımıza çıkmaktadır. Eğer serbest muhasebeci mali müşavir, sahte olan faturaların muhasebe kayıtlarına işlenmesi, beyannamelerin verilmesi ve fiilin ortaya çıkmaması için Ba, Bs formlarını hatalı olarak düzenlemekte ve şirketin sahte fatura düzenlediğini bilmesi rağmen yine de bu fiilin ortaya çıkmaması adına muhasebe kayıtlarını ve vergi beyanlarını buna göre yapıyor ise yardım etme fiiline göre Türk Ceza Kanunu 39.maddesindeki hükümlerine göre yargılanmalıdır. Mahkeme serbest muhasebeci mali müşaviri yardım eden iştirakçi kabul etmesi durumunda verilecek cezada Türk Ceza Kanunu 39/1. Maddesine göre yarısı indirilecektir. Ayrıca serbest muhasebeci mali müşavirin suça iştirak fiili dolayısıyla maddi menfaati bulunmaması durumunda yine kendisine verilecek cezanın yarısı indirilecektir. Fakat serbest muhasebeci mali müşavir suça iştirak ettiğinde maddi menfaat elde etmesi durumunda verilecek cezada ayrıca bir indirim söz konusu olmayacaktır. Bu durumda yalnızca Türk Ceza Kanunu'nun 39.maddesinin tanımış olduğu indirimden yararlanacaktır. Burada maddi menfaat kriteri serbest muhasebeci mali müşavirin şirkette çalışmasına karşılık olarak aldığı ücret dışında bir maddi menfaat etmesi durumunda, maddi menfaat kriteri geçerli olmaktadır.⁴⁸

⁴⁸ Gencel, U. (2014), *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları*, Muhasebe ve Vergi

➤ VUK' nun 339. Maddesinde **Tekerrür** “Vergi ziyana sebebiyet veren fiillerden veya usulsüzlük cezasına neden olan fiillerden dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından itibaren vergi ziyayı cezasında beş yıl, usulsüzlük cezasında iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası %50, usulsüzlük cezası %25 oranında artırımlı olarak uygulanır.” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Tekerrür geçmişte suç işleyen ve bu suça istinaden verilen cezası kesinleşen failin belirli bir süre içinde kanunda yasaklanmış bulunan aynı suçu yeniden işlemesidir. Tekerrür kanun koyucu tarafından yasaklanmış fiile verilecek olan cezanın arttırılması sonucunu doğuran bir nedendir. Yukarıda ki açıklamalar doğrultusunda hesap ve muhasebe hilesi yoluyla vergi ziyana sebebiyet verilmesi nedeniyle hakkında vergi ziyayı cezası kesilenlere cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezasının yüzde elli, oranında artırımlı suretiyle uygulanması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 340. maddesine göre; Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz

Muhasebe hilesi yoluyla vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren bir durum söz konusu olursa, vergi zıya cezası kesilmesi Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre cezai takibat yapılmasına engel değildir.

➤ **Vergi Usul Kanununun 335. maddesine göre;** Vergi ziyayı cezasında cezayı gerektiren tek bir fiil ile başka türden birkaç vergi aynı anda ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilmesi gerekir.

- Tek bir fiil ile Hesap ve muhasebe hilesi yoluyla birden fazla kanunun kapsamına giren farklı vergilerin vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda

Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS), Volume: 7, Cilt:3, s.71–87, Aktaran: YAVAN, S., (2017), *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi*, Maliye Araştırmaları Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, 126

her vergi bakımında ayrı ayrı ceza kesilmesi gerekir. Örneğin; muhasebe hilesi yoluyla hem Kurumlar Vergisi Kanununun hem de Katma Değer Vergisi Kanununun konusuna giren bir vergi ziyasına uğratılırsa her iki kanun için ayrı ayrı vergi ziyası cezası kesilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 336. maddesine göre; Cezayı gerektiren ve işlenmiş bulunan tek bir fiil ile vergi ziyası ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara verilmesi gereken cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırının kesilmesi gerekir.

Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı durumda, daha önce usulsüzlük cezasının kesilmiş olması, bu cezanın ziyaya uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyası cezası ile karşılaştırmasına ve eksik kesilen cezanın tamamlanmasına engel değildir.

Vergi Usul Kanununun 337. maddesine göre; Ayrı ayrı yapılmış olan fiiller nedeniyle vergi ziyası veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, VUK. 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı türden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazla yapılan fiilin her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri oranda ceza kesilir.

- Vergi Usul Kanununun 351. maddesine göre usulsüzlüğün tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır; “*Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*”

VUK’ un 359. Maddesinde hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacağı hüküm altına alınan “*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar*” aynı zaman da Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt nizamına ilişkin usuller de ihlal edilmiş olmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 352. maddesine göre Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları aşağıdaki şekilde cezalandırılır.

- ✓ Usulsüzlük cezası gerektiren durumlar, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna ek cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektiren bir fiil ise, ekli cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilerek uygulanır..

Birinci Derece Usulsüzlükler:

- Vergi ve harç beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmemiş olması;

- VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
- Tutulması zorunlu olan defter kayıtlarının ve bunlarla alakalı belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına olanak tanımayacak derecede eksik, usule uygun olmayan bir biçimde veya karışık olması;
- Çiftçiler tarafından tahkik ve ihbar ödevi başlığı altındaki madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresi içerisinde icabet edilmemesi
- VUK'un kayıt nizamına ilişkin hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmaması durumu (İncelemelerde inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı içerisinde tespit edilen usulsüzlükler tek fiil olarak değerlendirilir);
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
- Tasdik ettirilmesi mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik ettirilmemiş olması (Kanuni tasdik süresinden 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterler, hiç tasdik ettirilmemiş sayılır.);
- Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin zamanında tarh ettirilmemiş olması;
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin VUK'un 342. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

İkinci Derece Usulsüzlükler:

- Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri içerecek şekilde doğru bir biçimde yapılmaması;
- Vergi kanunlarında yazılı bildirilmesi zorunlu olan bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamanın zamanında bildirilmemesi fiiline birinci derece usulsüzlük cezası kesilir);
- Vergi karnesinin kanuni süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;

- Tasdik ettirilmesi zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin, tasdik ettirilmesi gereken süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve içeriği ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;
- Hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

VUK' un 359. Maddesinde hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacağı hüküm altına alınan “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar” aynı zaman da Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt nizamına ilişkin usuller de ihlal edilmiş olmaktadır. VUK' un 352. Maddesinde birinci derece usulsüzlük olarak belirtilmiş olup “*VUK' un kayıt nizamına ilişkin hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Vergi incelemelerinde inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı içinde tespiti yapılan usulsüzlükler tek fiil sayılır);*” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yukarıdaki hükümlerden de anlaşılacağı üzere birinci derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılması gerekmektedir. Söz konusu fiil re'sen takdir nedenlerinden birini gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir. Birinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi ile aynı zamanda vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda VUK'un 336. Maddesine göre cezalardan miktar itibarıyla en ağırının kesileceği hüküm altına alındığından, vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezası karşılaştırılıp miktar itibarı ile yüksek olan kesilecektir.

➤ Özel Usulsüzlükler ve cezaları VUK.'un 353. Maddede hüküm altına alınmıştır.

a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması

1. Alınması ve verilmesi zorunlu olan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının *verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde olması gereken tutardan farklı tutarlara yer verilmesi halinde*; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her

birine, her bir belge için 2017 takvim yılı için 210 TL' den az olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken tutarın veya tutar farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge türüne için tespit edilen ve yukarıda açıklanan özel usulsüzlükler için kesilebilecek cezanın üst sınırı 2017 takvim yılı için 110.000 TL' dir.

2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı tarafında düzenlenme zorunluluğu getirilen diğer belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı tutarlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespit edilmesi durumunda, her bir belge için 2017 takvim yılı için 210 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge türü için kesilebilecek özel usulsüzlük ceza toplamının üst sınırı 2017 takvim yılı için 11.000 TL' yi, bir takvim yılı içinde ise kesilebilecek özel usulsüzlük cezasının toplam tutarı 110.000 TL'yi geçemez.

3. Fatura kullanma mecburiyeti olanlardan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler dışındaki kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara yukarıda 2 numaralı bentde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından belge alınmadığına ilişkin tespit yapılması durumunda söz konusu bu ceza kesilebilir..

4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile tutulma ve günü gününe kaydedilme zorunluluğu olan defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu ***defterlere yazılması muamelelerin günü gününe deftere kaydedilmemesi*** veya yoklama ve vergi incelmesi yapmaya yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi durumları ile vergi levhası bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları

durumunda yapılan her tespit için 2017 takvim yılı için 210 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

5. *Vergi Usul Kanununa göre önceden belirlenmiş olan muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeyle ilgili bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uygun işlem yapmayanlara 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.*

6. Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi kimlik numarasını kullanmadan işlem yapanlara her bir işlem için 260 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilir.

7. Belge basım ve belge basımla ilgili bildirim görevlerini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 800 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent hükmüne göre kesilebilecek özel usulsüzlük cezasının toplamının üst sınırı 2017 yılı için bir takvim yılı içinde 160.000-TL'yi aşamaz.

8. 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri belirlenen standartlarda, araçlarla ve zamanlarda yerine getirmeyenlere 1.100 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilir. Hakkında bu bende göre özel usulsüzlük cezası kesilenler, ödedikleri ceza için yaptıkları fiiller ile ceza kesilmesine neden olan asıl kişilere rücu edebilirler.

19. Nakil vasıtalarını özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması gerekli olan belgelerinin içeriği ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit amacıyla Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin uyarmasına rağmen aracını durdurmayan araç sahibi adına 800 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu maddede belirtilen usulsüzlüklere bağlı olarak vergi ziyayına da sebebiyet verilmesi durumunda bu vergi ziyayının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında '*vergi ziyayının ve usulsüzlüğün beraber işlenmesi durumunda bunlara ait cezalardan sadece tutar itibariyle ağır olan kesilir*' hükmü uygulanmaz.

Muhasebe hilesi yoluyla birçok yöntem ve yol kullanılarak vergi kaçakçılık suçuna sebebiyet verilebilir. Söz konusu muhasebe hileleri yoluyla vergi ziyana cezasına sebebiyet verilmesi dahi aynı zamanda Vergi Usul Kanununun 353. Maddesinde hüküm altına alınan özel usulsüzlük cezalarını gerektirebilir. Muhasebe ve hesap hilesinin işleniş yöntemine göre;

- VUK/353-1 maddesinde yer alan “**alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek tutarlardan başka tutarlara yer verilmesi**”
- VUK/353-4 maddesinde yer alan “Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile tutulma ve günü gününe kaydedilme zorunluluğu olan defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, **bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe ilgili deftere kayıt edilmemesi**”
- VUK/353-4 maddesinde yer alan; “**Bu Kanuna göre belirlenen 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**”

Fiillerini işleyenlere ilgili madde hükümlerinde belirtilen tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN CEZALAR İLE İLGİLİ MAKTU HADLER					
MADDELER - KONULAR	(2017) (TL)	(2016) (TL)	(2015) (TL)	(2014) (TL)	(2013) (TL)
Madde - 343					
En az ceza haddi					
- Damga vergisinde	11	11	10,60	9,70	9,40
- Diğer vergilerde	21	21	20	19	19
Madde - 352 (Kanuna Bağlı Cetvel)					
Birinci derece usulsüzlükler					
- Sermaye şirketleri	130	126	120	110	110
- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	80	80	77	70	70
- İkinci sınıf tüccarlar	40	40	39	36	35
- Yukarıdakiler dışında kalıp	19				

beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar		19	18	17	17
- Kazancı basit usulde tespit edilenler	11	11	10,60	9,70	9,40
- Gelir vergisinden muaf esnaf	5	5	4,80	4,40	4,30
Madde - 352 (Kanuna Bağlı Cetvel)					
İkinci derece usulsüzlükler					
- Sermaye şirketleri	70	69	66	60	60
- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	40	40	39	36	35
-İkinci sınıf tüccarlar	19	19	18	17	17
- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	11	11	10,60	9,70	9,40
- Kazancı basit usulde tespit edilenler	5	5	4,80	4,40	4,30
- Gelir vergisinden muaf esnaf	2,80	2,70	2,60	2,40	2,40
Madde - 353					
1 numaralı bentte yazılı belgeler					
- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması (*)	210	210	200	190	190
- Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	110.000	110.000	106.000	97.000	94.000
2 numaralı bentte yazılı belgeler					
- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması	210	210	200	190	190
- Her bir belge nevine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	11.000	11.000	10.600	9.700	9.400

- Her bir belge nevine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	110.000	110.000	106.000	97.000	94.000
4 numaralı bent					
-Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	210	210	200	190	190
6 numaralı bent					
Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uymayanlara	5.000	5.000	4.800	4.400	4.300
7 numaralı bent					
Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	260	260	250	230	230
8 numaralı bent					
Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	800	800	770	700	700
Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	160.000	158.000	150.000	140.000	
9 numaralı bent					
4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	1.100	1.100	1.060	970	940
10 numaralı bent					
127.maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının					

özel işaretili görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	800	800	770	700	700
Madde - 355					
b) Damga Vergisinde					
Her bir kağıt için kesilecek özel usulsüzlük cezası	1,80	1,79	1,70	1,60	
Mükerrer Madde - 355					
Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza					
- I.Sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	1.400	1.370	1.300	1.200	1.200
- II.Sınıf tüccarlar, defter tutan çiftiçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	700	690	660	600	600
- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	350	340	330	300	300
Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	1.100.000	1.100.000	1.060.000	970.000	
Mükerrer Madde - 370					
Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı	50.000				

Tablo 3: Vergi Usul Kanununda Yer Alan Cezalar İle İlgili Maktu Hadler

4.4.4. Muhasebe Hilelerinin Tespit Yöntemleri

Muhasebe denetimi, herhangi bir ekonomik birime veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş standartlara olan uygunluğunu araştırmak ve yapılan bu araştırma hakkında bir rapor hazırlamak amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirmesi sürecidir. Muhasebe denetimi tanımının içerdiği özellikler aşağıdaki gibidir.⁴⁹

- **Denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır:** Her denetim çalışmasında denetimin yapılacağı alan ve dönemin kesin olarak

⁴⁹Bozkurt, N., (1998), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayıncılık., İstanbul, Türkiye, 23

ortaya konulması gerekir. Denetim çalışmaları kesinlikle başlangıcı ve sonu belli olan bir dönemi kapsamalıdır.

- **Denetim bir karşılaştırma sürecidir:** Denetim faaliyetlerinde temel olarak yapılan işlem, işletmenin çeşitli şekillerde ortaya koyduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin kendi doğruları ya da yasal düzenlemeler ile belirlenmiş standartlar, kurallar, şekil şartları, kayıt düzeni vb. karşılaştırılmasıdır. Örneğin **muhasebe denetimi** yapılıyorsa kullanılacak ölçüt Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, **vergi denetimi** yapılıyorsa kullanılacak ölçüt vergi mevzuatı, **iç denetim** yapılıyorsa kullanılacak ölçüt devlet veya işletme tepe yönetimi tarafından konulmuş olan kurallardır.
- **Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür:** Denetim çalışmasını yürüten kişi, yeterli bilgi ve deneyimin yanında bağımsız davranabilmeli ve karar verebilmelidir.
- **Her denetim çalışmasının sonucunda bir rapor düzenlenir:** Denetim sürecinin son aşamasını denetim raporu oluşturur.

Denetimin amaçları yönünden sınıflandırılması aşağıdaki şekilde yapılabilir;⁵⁰

- **Mali Tabloların Denetimi:** Mali tabloların denetimi, bu tablolardan beklenen amaçlarının gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ya da aynı anlama gelmek üzere, bu tabloların düzenleme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara önceden belirlenmiş diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasına yöneliktir.
- **Uygunluk Denetimi:** Bu denetim, uygulayıcıların işletme içinden (üst düzey yöneticiler) ya da dışında (kamu) bir üst organca konulmuş kurallara uyup uymadıklarını araştırmayı amaçlar.
- **Yönetim Denetimi:** Bu denetim, işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derece ulaşılmış olduğunu ve yöneticilerin kişisel başarılarını araştırır.

Muhasebe hileleri bilinçli ve gizleme amaçlı olarak yapıldığı için ortaya çıkarılması özel bir çaba gerektirir. Muhasebe hilelerin ortaya çıkarılması vergi idaresi tarafından vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amacıyla yapılabileceği gibi işletmelerin bizzat

⁵⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.15-16

kendileri tarafından da iç kontrol, teftiş, bağımsız denetim şeklindeki yöntemlerle de yaptırabilirler.

Muhasebe hilelerini tespit etmeye yönelik olarak kullanılabilen belli başlı denetim teknikleri aşağıdaki gibidir;⁵¹

1) Gözlem

Gözlem deneticinin işletme faaliyetlerine tanıklığıdır. Gözlem her zaman kesin ve güvenilir deliller sunmamakla birlikte denetçiye işletme organizasyonu ve işletme personeli hakkında ön bilgi vermedi bakımından önemlidir.

2) Ön İnceleme

Ön inceleme tekniği, mali tablolarda yer alan hesaplardan hangi hesaplarda tutarsızlık olabileceği, hangi iş ve işlemler üzerinde yahut hangi hesap kalemleri üzerinde daha detaylı araştırma ve inceleme yapılması gerektiğinin denetçi tarafından tespit edilmesidir. Yani incelemenin hangi hesaplar üzerinde yoğunlaştırılması gerektiğini belirlemeye yönelik bir tekniktir.

3) Bilgi Toplama ve Soruşturma

Muhasebeye yansıyan işlemler net ve açık bir şekilde muhasebe kayıtlarında yer almayabilir. Bu durumda denetçinin ilgili kişilerden bilgi alması zorunlu hale gelebilir. Denetçi, ayrıca önemli gördüğü hususlar hakkındaki bilgiyi şifahi olarak değil yazılı olarak alma yoluna gidilmelidir.

4) Fiziki Sayım ve Envanter

Fiziki sayım ve envanter incelemesi; kayıtlarda görülen varlıkların işletmede mevcut olup olmadıklarının, mevcut olan varlıkların kayıtlarda yer alıp almadıklarının, değerlerinin kanunda belirtilen değerleme ölçülerine göre belirlenip belirlenmediğinin, bu varlıkların işletmeye ait olup olmadıklarının tespitine ve kayıtlarda görülen alacak ve borçların hukuki belgelerle doğrulanmasına yönelik olarak yapılacak incelemeleri ifade eder.

5) Karşılaştırma ve Puantaj

Vergi incelemesi açısından karşılaştırma, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve doğruluğunun sağlanması için, mükellefin

⁵¹ Irmak R., Kurnaz G. A., Çağlayan B., Bal B., a.g.e., s.53-64

beyanları ile defter-belge kayıtlarının ve edinilen diğer bilgilerin birbirleri ile karşılaştırılmasını ifade eder. Karşılaştırma şu şekillerde yapılabilir:

- Belge ve kayıt karşılaştırması
- Belgelerin karşılaştırılması
- Defter kayıtlarının karşılaştırılması
- Beyannamelerin defter kayıtları ile karşılaştırılması
- Beyannamelerin karşılaştırılması

Puantaj ise defter veya vesika üzerinden incelenen ve birbirleri ile karşılaştırılan rakamların belli şekillerde işaretlenmesini ifade eder.

6) Araştırma ve Doğrulama

Araştırma ve doğrulama tekniği, işletmenin muhasebe kayıtları ve belgelerinin gerçek durumu yansıtmadığının işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişiler nezdinde araştırılıp doğrulanmasına yönelik bir tekniktir. Araştırma ve doğrulama tekniği iki şekilde yapılabilir.

- Bilgi İsteme
- Karşıt inceleme

7) Yeniden Hesaplama ve Aritmetik İnceleme

Aritmetik inceleme, mükelleflerin defter ve belgelerindeki toplama, çıkarma, çarpma, bölme ve aktarma işlemlerinin doğru yapıldığı kontrolü iken yeniden hesaplama, bu dört işleme esas teşkil eden rakamların doğruluğunun test edilerek hesaplamaların yeniden gözden geçirilmesidir.

8) İşleme Dayalı İnceleme

İşleme dayalı inceleme, bir olayın yahut belge veya işlemin daha detaylı bir şekilde ele alınarak incelenmesi tekniğidir. Örneğin; İşletmenin, esas faaliyetinden kar elde etmiş olmasına rağmen, faiz giderleri ve diğer olağandışı gider ve zararlarının yüksekliği dolayısıyla zarar etmiş veya karının aşırı derecede düşmüş olması durumunda da denetim elemanı incelemesini bu işlemler üzerinde yoğunlaştırmalıdır.

9) Gösterge İncelemesi

Bu teknikte birbirleri arasında uygunluk bulunması gereken hesaplar arasında bu uygunluğunun olup olmadığı araştırılır

10) Analitik İnceleme

Analitik incelemede denetime konu işlem, belge ve tutarların herhangi bir belge yahut kayıtlı tutar ile mukayesesinden ziyade denetçinin hesaplayacağı rakamlar ve uygulayacağı yöntemlerle doğru olup olmadığı, tutarsızlık bulunup bulunmadığı tespit edilmeye çalışılır. Analitik incelemede mali tablolar analizinde kullanılan trend analizi, yüzde analizi gibi tekniklerle randıman hesaplamaları gibi yöntemlerden yararlanır

11) Randıman

Randıman, üretim işletmenlerinde gerçek üretim miktarını kavramaya yönelik bir tekniktir. Bunun için üretimde kullanılan hammadde ve yardımcı malzemeler, enerji sarfıyatı, incelenen firmanın üretim teknolojisi, fire oranları bu inceleme tekniği için birer veri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Üretime sevk edilen hammadde ve yardımcı malzeme hakkında imalat defteri yardımıyla veya kaydi envanter-fiili envanter yapılarak bilgi sağlanabilir. Üretim teknolojisi ve fire oranlarına ilişkin bilgiler ise incelenen firmadan, sanayi ve ticaret odalarından ve üniversitelerden temin edilebilir.

Muhasebe hilelerinin denetimi yapılırken elde edilen kanıtlar hangi biçimde elde edilmiş olursa olsun her kanıtın “Yeterli” ve “Uygun” olması gerekir. Bir kanıtın “Yeterli” olması onun hem sayısal bakımdan hem de kalite bakımından yeterli olması demektir. Bir kanıtın “Uygun” olması o kanıtın elde edilmesi için uygulanmış olan denetim tekniğinin uygun olması, yani kanıtın güvenilir olması demektir.

4.4.5. Tek Düzen Muhasebe Hesap Planı Çerçevesinde

Yapılabilecek Muhasebe Ve Hesap Hilesi Örnekleri

4.4.5.1. Tek Düzen Muhasebe Hesap Planı Çerçevesinde Yapılabilecek Muhasebe Ve Hesap Hilesi Örnekleri

10-Hazır Değerler

Hazır değerler hesap grubu bilanço tarihi itibarıyla, işletmenin kasasında ve banka hesaplarında tutulan nakit ve nakit benzeri varlıkların izlendiği gruptur.

100-KASA: Bu hesap, işletmelerin elinde bulundurdukları ulusal ve yabancı paraların TL karşılıkları gösterilerek giriş ve çıkışlarının izlenmesi için kullandıkları

hesaptır. İşletmeler tarafından işletmeye girişi yapılan para tutarları borç, işletme tarafından yapılan ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. 100 Kasa hesabı her zaman borç bakiyesi verir veya bakiye kalmaz. Kasada ne kadar nakit bulunursa o kadar çıkış olabileceği için asla alacak bakiyesi vermez. Kasa hesabından çıkış olabilmesi için mutlaka kasada para bulunması gerekir. Kasada ne kadar nakit varsa en fazla o kadar nakit çıkışı olabilir. Hesabın daima borç bakiyesi vermesi gerekir.

- Kasa hesabında gerçekleşen noksanlıkların ve fazlalıklarının ilgili mevzuat hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Kasa noksanının, GVK md.88' de yer alan "sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz." hükmüne göre **dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp indirilmesi mümkün değildir.** Vergisel yükümlülüklerin azaltılması maksadıyla kasa noksanı olarak tespit edilen tutarların Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak değerlendirilmemesi ve ilgili dönem kârına ilave edilmemesi doğrudan gider olarak kardan düşülmesi başvuru muhasebe hilelerindedir.

11-Menkul Kıymetler

İşletmenin faiz geliri veya kâr payı elde etmek veya fiyat değişmelerinden faydalanmak amacıyla kâr elde etme amacı ile geçici bir süreliğine (1 yıldan az) alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymetlerin izlendiği hesap grubudur. Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur.

110-Hisse Senetleri: Geçici bir süreliğine (1 yıldan az olacak şekilde) geçici yatırım amacı ile elde tutulan hisse senetleri bu hesapta izlenir.

- Muhasebe kayıtlarında yer alan hisse senetlerinin değerlendirilmesinde borsa rayici ile değerlendirilmesinin yapılmış olması durumunda alış bedeline göre ortaya çıkan değer artışlarının ve azalışlarının mali kârla **ilişkilendirilmemesi** gerekir. Söz konusu hisse senetlerinin değerlendirilmesinde borsa rayici ile değerlendirilmesinin yapılmış olması durumunda alış bedellerinde meydana gelen azalışları mali karı azaltacak şekilde kaydedilmesi uygulamada karşımıza çıkan muhasebe hilesi

örneklerindedir. Bu nedenle ticari kardan mali kara geçişte gerekli düzeltmelerin yapılıp yapılmadığı büyük önem arz etmektedir.

12-Ticari Alacaklar

İşletmenin asli uğraşı alanı olan faaliyet konusuna bağlı olarak doğan ve bir yıl içinde paraya çevrileceği beklenen, senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda izlenir. İşletmenin ticari ilişkilerine bağlı olarak ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklardan var olan alacaklar, bu grupta ki ilgili hesaplarda ayrıca gösterilir. Bu hesap grubunda aşağıdaki hesap adları yer alır.

120-Alıcılar: İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan, vadeli olarak (veresiye) yapılan mal veya hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacaklarının izlendiği hesaptır.

- Bu hesapta yer alan alacaklar **kısa vadeli olmasına karşın**, muhasebe kayıtlarında **uzun süredir tahsil edilmemiş gibi** gösterilip alacakların esasen mükellef veya ortaklarca elden nakit olarak tahsil edilmiş olması ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmamış olması uygulamada yapılabilecek olan muhasebe hilelerindedir.
- Önceki dönemlerde gerçekleşen yabancı para cinsinden alacakların dönem sonunda yapılacak değerlendirme işlemlerinden doğacak kur artışlarının 646-Kambiyo Kararı hesabına kaydedilmemesi uygulamada yer alan muhasebe hilelerindedir.
- Bu hesapta yer alan ticari alacaklar kısa vadeli olmalarına rağmen, uzun süreden beri tahsil edilmemiş gibi kayıtlara yansıtılmaması, fakat ilgili alacakların mükellef veya şirket ortakları tarafından elden tahsil edilmiş olması ve bu durumun muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması uygulamada sıkça rastlanan muhasebe hilelerindedir.
- Ticari alacak olarak kaydedilen alacakların ortaklardan alınan ve işletmede değerlendirilen ticari alacak olup olmadığı önemlidir. Çünkü 131-Ortaklardan Alacaklar hesabının kontrolünden (denetiminden) kaçmak isteyen mükellefler ortaklardan ticari olmayan alacakları muhasebe hilesi yöntemi ile bu hesapta takip edebilmektedirler.

121-Alacak Senetleri: İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan vadesi 1 yılı geçmeyen senetli alacakların izlendiği hesaptır.

- Alacak senedi olarak kaydedilen vadeli çeklerin ortaklardan olup olmadığı kontrol edilmelidir. Çünkü 131- Ortaklardan Alacaklar hesabının kontrolünden kaçmak isteyen mükellefler ortaklardan vadeli çek alıp bu çekleri alacak senetleri hesabında takip edebilmek gibi muhasebe hilesi yöntemlerine başvurabilmektedir.
- Bu hesap kayıtları içerisinde yer alan ticari mal veya hizmet satışından kaynaklanmayan şirketin ilişkili kişilere ait olan alacakların olması halinde, Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı kapsamında yapılması muhtemel denetimlerden kaçmak için bu yönetime de başvurabilmektedirler.

122-Alacak Senetleri Reeskontu(-): Dönem sonunda, bilançoda senetli alacakların tasarruf değeri (peşin değeri) ile değerlendirilmesini sağlamak üzere alacak senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılan hesaptır. Dönem sonunda hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba alacak, "65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" grubundaki "652. Reeskont Faiz Giderleri Hesabı"na gider yazılır. İzleyen dönemde bu hesap "65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar" grubundaki "642. Faiz Gelirleri Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

- Tek düzen muhasebe sisteminde sadece işle ilgili ve ticari olan alacak senetleri için reeskont ayrılabilir. İlgili mevzuat hükümleri çerçevesinde ticari olmayan alacak senetleri ile hatır senetlerine reeskont ayrılıp hesaplanan reeskont tutarlarının vergi matrahının tespitinde muhasebe hilesi çeşidi olarak gider olarak gösterilebilmektedir. Söz konusu durumlarda reeskont ayrılması durumunda ayrılan reeskont tutarları kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve matrahtan indirilmemesi gerekir.
- Ticari olmayan alacak senetleri ile hatır senetlerine reeskont uygulaması yapılamayacağından hesaplanan reeskont tutarlarının vergi matrahının

tespitinde kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alınıp indirilmesi uygulamada sıkça rastlanabilen muhasebe hilelerindedir.

129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-):Dönem sonunda şüpheli hale geldiği kesinleşmiş olan alacaklara ilişkin olarak ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır. Şüpheli hale gelen alacakların tamamının veya bir kısmının teminatı varsa ayrılacak olan karşılık teminat tutarını aşan kısım için ayrılır. Ayrılması gereken karşılık tutarı 129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabına alacak olarak, "654. Karşılık Giderleri" hesabına borç olarak kaydedilir. Şüpheli hale gelen alacağın tahsil edilebilen tutara bağlı olarak, beklenen zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi durumunda, gerçekleşmeyen kısım gelir hesaplarından olan "644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı" alacağına devredilerek bu hesaba borç olarak kaydedilir. Şüpheli hale gelen alacağın tahsil edilmesinin imkansız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık tutarı kadar bu hesaba borç, zarar fazlası ise "681. Önceki Dönem Gider ve Zararları" hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydolunur.

Evvelce alacaklardan çıkışı yapılan ve bu hesaba borç olarak kaydedilen alacaklar tahsil edildiği takdirde, "671. Önceki Dönem Gelir ve Kârlar" hesabında kayıt altına alınır.

- Şüpheli hale gelen alacaklar karşılık ayrılırken şüpheli alacağın teminat dışında kalan kısmı için karşılık ayrılabilir ve ayrılan karşılık gider olarak kaydedilebilir. Şüpheli hale gelen alacak için teminat varsa ayrılan karşılığın sanki hiç teminat yokmuş gibi ayrılıp tamamının gider olarak kaydedilmesi de karşılaşılabilecek muhasebe hilelerindedir.
- Şüpheli alacaklar için ayrılacak olan karşılık tutarları ticari alacakların şüpheli hale geldiği yılda ayrılabilir. Geçmiş yıllarda şüpheli hale gelen ticari alacaklar için karşılık ayrılamaz. Eğer ayrılmışsa gider olarak gösterilmez.
- Şüpheli hale gelen alacak eğer Katma Değer Vergisi de içeriyorsa ilgili alacak için VUK 323 Md. belirtilen hususlar mevcutsa ve alacak katma değer vergisi beyannamesinde beyan edilmişse karşılık ayrılabilir, ayrılan

karşılık gider olarak kabul edilebilir. Şüpheli hale gelen alacak hem VUK 323 Md. belirtilen hususları taşıyor hem de katma değer vergisi beyannamesinde beyan edilmemişse karşılık ayrılan bu tutar gider olarak kabul edilemez. Mevzuat hükümlerine gider olarak indirilmesi kabul edilmeyen giderleri muhasebe hileleri ile işletmenin gider kalemleri şişirilebilir.

- İşletmeye ait olup şüpheli hale gelen alacaklara karşılık ayrıldıktan sonra ilgili alacakların gelecek dönemlerde tahsil edilmesi durumunda gelir hesapları ile ilişkilendirilmemesi, beyan edilmemesi yapılabilecek olan muhasebe hilelerindedir.

13- DİĞER ALACAKLAR

İşletmenin asıl faaliyet konusu ile ilgili olmayan herhangi bir ticari nedene bağlı kalmaksızın meydana gelen ve en fazla bir yıl içinde tahsil edilmesi beklenen senetli, senetsiz alacaklar ile bu gruba ait olarak şüpheli hale gelen alacakların ve şüpheli alacak karşılığının izlendiği hesap grubudur.

139- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-): İşletmenin esas faaliyet konusu dışında kalan senetli ve senetsiz alacakların tahsil edilememesi ihtimalinin artmış olması halinde bu tür risklerin giderilmesini sağlamak amacıyla ayrılan karşılıklar şüpheli diğer alacaklar hesabında izlenir. Şüpheli hale gelen diğer ticari alacaklarda ayrılacak olan karşılık, teminatı aşan kısım için ayrılır.

- Bu hesap işletmeye ait olup ticari olmayan alacaklar için ayrılan karşılıklar için kullanılabilir. Şirketlerin ticari kazançlarının ve zirai kazançlarının elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmayan alacaklarla ilgili olarak muhasebe hileleri yoluyla **ayrılan karşılıkların ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınıp** vergi kayıp kaçağına neden olunabilecektir.

15-STOKLAR

İşletmenin satmak, üretimde kullanmak, işletmenin diğer faaliyetlerinde kullanmak veya tüketmek maksadıyla edinilen, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan daha az bir süre kullanılması beklenen veya bir yıl içerisinde nakite çevrilebileceği öngörülen

varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş stoklar ilgili buldukları kalemin içinde gösterilir.

150- İlk Madde Ve Malzeme: İşletmenin üretimde veya diğer işletme faaliyetlerinde kullanmak üzere aldığı işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

- Vergi uygulaması bakımından; bu hesap kalemi altında bulunan stoklar için normal fire olarak kabul edilen eksilmeler doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak kayıtlara alınabilmekte, anormal firelerde (zayi olma durumunda) ise ortaya çıkan değer kaybının gider olarak kayıtlara alınması için takdir komisyonu kararı ile gerçekleşen miktar ve değer kaybının tespit edilmesi gerekmektedir. Takdir komisyonu kararı mevcut değil ise anormal fire olarak ortaya çıkan değer kayıplarına bağlı giderler “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” sayılmaktadır. Söz konusu Fire oranları olduğundan daha fazla gösterilerek giderler ya da maliyetler şişirilebilmektedir. Söz konusu şekilde kayıtları şişirilmiş maliyet ve giderler üzerinden yapılması yoluyla vergi kaybı kaçığına neden olunabilmektedir. Aynı zaman da takdir komisyon kararı olmamasına rağmen anormal fireye bağlı olarak yaşanan değer kayıpları doğrudan direk gider olarak yazılabilmektedir.
- Şirketin imalat faaliyeti varsa imalat aşamasında ki fire oranlarının olması gereken yüksek olacak şekilde kayıtlara yansıtılması sıkça rastlanan bir durumdur. Ticaret ve Sanayi Odaları tarafından belirlenen oranların şirketler tarafından aşılması gerekmektedir. Fire oranlarının sektör bazının ve Ticaret ve Sanayi Odaları tarafından belirlenen oranlarının üzerinde olacak şekilde kayıtlara yansıtılıp vergi ziyana sebebiyet verilmesi yapılabilecek muhasebe hilelerindedir.

153- Ticari Mallar: Üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan sadece satışı yapmak amacıyla işletme için alınan ticari mallar (emtia) bu hesap kaleminde izlenir. Satın alınan ticari malların (emtia) maliyet bedeli ile bu hesaba borç olarak, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesinde ise maliyet bedeli ile alacak olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

- Stok kaleminin altında bulunan varlıklar bilançoda muhasebe hilesi yoluyla farklı kayıtlar yapılarak vergi ziyama sebebiyet verilebilecek en önemli kalemlerden biridir. Çünkü stoklar olduğundan düşük gösterilirse, satılan malın maliyeti yüksek olacağından kar azaltılmış olur. Stoklar olduğundan yüksek gösterilirse satılan malın maliyeti düşük olacağından kar artırılmış olur. Bir başka deyişle stoklarla kar aynı yönde hareket etmekte, stoklar olduğundan az gösterilirse kar da azaltılmış olur, aksine stoklar olduğundan çok gösterilirse kar da artırılmış olur. Söz konusu yöntem kullanılarak stok dengeleri değiştirilip muhasebe kayıtlarını bu stok bilgileri ile yapılması sıkça rastlanan muhasebe hilelerindendir. “Dönem Başı Stok + Alışlar = Satışlar + Dönem Sonu Stok“ dengesi ile mükellefin verilerinden hareketle kaydi envanter dengesi karşılaştırılarak muhasebe hilesi yolu ilgili mevzuatlar tarafından yasaklanmış bulunun fiillerin önüne geçilebilir.
- KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (d) bendinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmeyen giderler nedeniyle ödenmiş olan KDV'nin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre; şirkette çalınma yoluyla malların yok olması durumunda, çalınan bu malların alış bedellerinde gösterilen Katma Değer Vergisinin indirilmesi mümkün olmayacaktır. Söz konusu çalınan mallara ilişkin KDV' in beyanname üzerinden indirilmesi ve ayrıca gider olarak Gelir ya da Kurumlar Vergisi Beyannamesinden indirilmesini sağlayacak şekilde yapılan kayıtlar uygulamada sıkça rastlanan muhasebe hilelerindendir.
- Mamullerin veya ticari malların zarar görmesi ile ilgili olarak alınan sigorta tazminatları varsa ve malların değerinde meydana gelen zarardan fazla olursa aradaki fark gelir hesaplarına intikal edecek şekilde muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Mamullerin veya ticari malların zarar görmesi nedeniyle alınacak olan tazminat tutarı zarar tutarından az olursa aradaki farkında zarar yazılamaması gerekmektedir. Yukarıda açıklaması yapılan böyle bir durumla karşılaşılması durumunda sigortadan alınan tazminatların gelir hesapları ile ilişkilendirilmemesi, tazminat tutarını aşan

farkların da takdir komisyonu olmadan zarar olarak yazılması uygulamada sıkça rastlanan muhasebe hilelerindedir.

158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-): Bu hesap, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve stil değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışlara sebebiyet vermesi veya bunların dışında kalan diğer nedenlerle stok kayıtlarında yer alan malların piyasa fiyatlarının altına düşmeleri nedeniyle, şirkette meydana gelen kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

- Yıl içinde gerçekleşen değer düşüklüğü nedeniyle karşılık ayrılan stoklar varsa bunların satışı da yapılmışsa bu hesaptan gerekli mahsuplar yapıldıktan sonra kalan tutarın gelir hesapları ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Muhasebe hileleri kullanılarak, böyle bir durum gerçekleşmesine rağmen gerekli gelir hesaplarına yapılması gereken kayıtların yapılmaması durumunda ödenmesi gereken vergiden kaçınma sağlanabilmektedir.

18- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI:

Bu grupta yer alan hesaplar, içinde bulunulan dönemde meydana gelen, ancak gelecek dönemlere ait olan giderler ile faaliyet dönemi ile ilgili olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak olan gelirlere (satış kayıtlarından) oluşur.

180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER: Bu hesap, ödemesi peşin yapılan fakat cari dönem gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek dönemlere ait olan giderleri kaydetmek için kullanılan bir hesaptır.

- Giderin ait olduğu aya gelindiğinde bu hesaptan ilgili gider hesaplarına doğru bir biçimde aktarılması gerekmektedir. İlgili olduğu hesap döneminde gider hesabına kasten aktarılmayan tutarlar, daha sonra olarak gider kaydedilmesi halinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bu hususa dikkat edilmeden yapılan muhasebe kayıtları yoluyla matrahın azaltılmasına neden olunmaktadır.

19- Diğer Döner Varlıklar: Yukarıda belirtilen döner varlık kalemlerine girmediği için özellikle döner varlıkları içinde yer alan kendi bölümlerinde, tanımlanmamış açıklanmamış olan diğer döner varlık kalemleri bu grupta yer alır.

191- İndirilecek Katma Değer Vergisi: Mükellefler tarafından satın alınan her türlü mal veya hizmete ait katma değer vergisinin kaydedildiği hesaptır.

- Aslında katma değer vergisi uygulamasına tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi veya hizmet ifası ile ilgili alış faturalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetlerinde yer alan KDV'lerin indirim konusu yapılmaması nedeniyle, gider ya da maliyet dikkate alınabilme durumları vardır. Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirilmesi kabul edilmeyen giderler nedeniyle ödemesi yapılan katma değer vergisinin sanki indirim hakkı varmış gibi kayıtların yapılıp beyannamelerin bu şekilde verilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığına neden olunabilmektedir.
- Şirketler tarafından mal ve hizmet alımlarında yabancı para üzerinden düzenlenen faturalarda KDV matrahının, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan kur ile değil de daha yüksek bir kur üzerinden düzenleyip indirilecek KDV tutarının yüksek gösterilmesini sağlayacak şekilde kayıt alınıp muhasebe hileleri yapılabilmektedir.
- KDV Kanunu'nun 29. maddesi gereğince, katma değer vergisinde indirim hakkı, ilgili belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı aşılmamak koşuluyla kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Mükelleflerin satın aldıkları mal veya hizmet faturalarında yer alan KDV'lerin indirim hakkını cari yılda değil de sonra ki yıllarda kullanacak şekilde muhasebe kayıtlarının yapılması yapılabilecek hilelerdendir.
- İşletmenin sahiplerinin veya yöneticilerinin, personelin ya da ortaklarının şahsi ihtiyaçlarına yönelik, işletmenin ticari faaliyeti ile doğrudan ilgisi olmayan mal veya hizmet alış faturalarında yer alan katma değer vergisinin indirimi vergi kanunları açısından mümkün değildir. Ayrıca bu durum muhasebenin temel kavramlarına da aykırıdır.

25- MADDİ DURAN VARLIKLAR:

İşletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan ve muhtemel yararlanma (faydalanma) süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortisman tutarlarının izlendiği hesap grubudur

252-Binalar: Bu hesap kodu işletmenin her türlü binalarının ve bu binaları ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır.

- Gayrimenkul (alım satım faaliyeti) ticareti ile uğraşan mükelleflerin mevcutlarında bulunan gayrimenkullerinin söz konusu bu hesapta izlenmemesi gerekmektedir. Bu şekilde ana ticari faaliyeti ile ilgili olup binalar hesabında yer alan gayrimenkullere için ayrılan amortisman tutarlarının gider olarak indirilebilmesi yasalara aykırıdır. Söz konusu gayrimenkullerin ilgili işletme açısından ticari mal veya mamul mahiyetine uygun olarak kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

254-Taşıtlar: İşletmenin asıl faaliyet konusu olan işlerde kullanılan tüm kara, deniz ve hava taşıtların izlendiği, kayıt altına alındığı hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçları da bu hesapta izlenir.

- Asıl faaliyet konuları kısmen veya tamamen binek olarak kullanılan otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin açıklaması yapılan bu amaçla kullandıkları otomobiller için yüklenilen KDV indirilebilir. Faaliyet konusu yukarıda sayılanlar dışından kalan mükellefler bu hesap koduna kayıtlı binek otomobillerinin satın alımında ödenen KDV'nin beyannamede indirim konusu yapamaz. Yapılan işin mahiyetine göre maliyet veya gider olarak dikkate alabilir. Mükellefler tarafından şirketlere alınan ve bu hesap koduna kaydedilen yukarıda açıklaması da yapılan faaliyet konuları ile iştigal etmeyen mükelleflerin yapılması gereken muhasebe kayıtlarını yapmayarak vergi kayıp ve kaçağına neden olabilmektedirler.
- Faaliyet konusu ticari maksatla kullanılan uçakların ve helikopterlerin, taşıt kiralama faaliyeti olan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, söz konusu bu taşıtlara ilişkin olarak ödenen motorlu taşıtlar vergisinin gider olarak dikkate alınmaması gerekmektedir. Faaliyet konusu

yukarıda açıklaması yapılan alanlardan olmamasına rağmen işletme muhasebe kayıtlarında Taşıtlar hesabına kaydedilmiş olan araçlara ait motorlu taşıtlar vergisinin kanunen kabul edilen bir gidermiş gibi defterlere yansıtılması yoluyla vergi kayıp ve kaçığına neden olunabilmektedir.

- Yurt dışından alınan (ithal edilen) ya da yurt içinden yabancı para birimi üzerinden alınan taşıtlara ilişkin, taşıtın aktife alındığı (kayıtlara girdiği) dönem sonuna kadar olan kur farklarının maliyete eklenmesi gider olarak kaydedilmemesi gerekir. Fakat aktife girdiği dönem sonundan sonra ortaya çıkan kur farklarının maliyet veya gider olarak dikkate alınması konusunda işletmeye inisiyatif hakkı tanınmıştır. Yabancı paralar üzerinden aktife alınan taşıtlar için aktife girdiği dönem sonuna kadar oluşan kur farkları maliyete eklenmeyip direk gider olarak yazılacak şekilde muhasebe kayıtları yapıp vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilebilir.

32- TİCARİ BORÇLAR:

Bu gruptaki hesaplar şirketi faaliyeti ile ilgili ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli veya senetsiz olarak kayıt altına alınan borçlarının kaydedildiği hesapları kapsar.

320- Satıcılar: İşletmenin yapmış olduğu asıl faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal veya hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz olan borçların izlendiği hesaptır.

- Bu hesap kayıtları altında, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alımına dayanan işlemlerin var olması halinde, bu işlemler ilişkisiz kişilere uygulanan emsallerine (vade ve uygulanan vade farkı (faiz oranları)) uygun olarak yapılmaması durumunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve örtülü sermaye hükümleri getirmiş olduğu yükümlülüklerden kaçmak maksadıyla bu hesaba kayıt işlemi yapılabilmektedir.

34- ALINAN AVANSLAR:

İşletmenin ticari faaliyetine uygun olarak yapılan satış sözleşmeleri veya diğer sebeplerle, işletme tarafından (alıcılardan) üçüncü kişilerden alınan avans bedellerinin izlendiği hesaptır.

340- Alınan Sipariş Avansları: İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak gelecekte yapacağı satışlara bağlı (mal ve hizmet teslimleri ile ilgili) olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır. Alıcılardan alınan avans bedelleri bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi veya hizmetin yapılması halinde hesabın borcuna yazılır.

- İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ya da taahhütler ile ilgili olarak peşin olarak tahsil ettiği tutarlar taahhütler tamamlandığı veya emtia gönderildiği durumlarda avans hesaplarının kapatılması gerekmekte ve ilgili satış kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Söz konusu durumlar gerçekleşmesine rağmen ilgili kayıtların yapılmaması avans hesabının açık olarak bırakılması sıkça karşılaşılan muhasebe hilelerindedir. Söz konusu muhasebe hilesi yoluyla satışların kayıtları ertelenmekte ve normalde yapılan satışlar karşılığında ödenmesi gereken vergiler ertelenmektedir. Aynı zaman da avansların işletme bilançosunda kalma süresinde arttıkça avans görünümündeki kayıtlar ile örtülü finansman desteği sağlama amacı bulunmaktadır.

39- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR:

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış ve açıklaması yapılmamış olan diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar bu grupta yer alır.

391- Hesaplanan KDV: İşletme tarafınca yapılan, her türlü mal veya hizmetin satışı sırasında alıcılardan tahsil edilen KDV'nin kayıt altına alındığı ve izlendiği hesaptır.

- İşletme tarafından yapılan mal veya hizmet satışları için düzenlenen faturalarda "KDV dahildir" ibaresi bulunan tutarlar gelir hesaplarına aktarılırken "KDV hariç" tutar üzerinden muhasebe kayıtları yapılarak vergi kayıp ve kaçığına neden olacak şekilde muhasebe ve kayıt hileleri yapılabilmektedir. Bu tür hesapların kontrolü yapılırken düzenlenen faturalara iç yüzde sistemi uygulanarak KDV'nin oran ve tutar bakımından doğruluğu tespit edilebilir.

397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları: İşletme tarafından envanter uygulaması yapılarak sayım sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar

fazlalıklarıyla teslim sırasında ortaya çıkan fazlalıkların geçici olarak kayıt altına alınıp ve izlendiği hesaptır.

- İşletme tarafından yapılan envanter çalışmaları sonucunda bulunan kasa sayım fazlalığı ile ilgili olarak söz konusu fazlalığın nerenden kaynaklandığı ile ilgili olarak gerekli araştırmalar yapılmış olmalıdır. Yapılan araştırma sonucunda sebebi tespit edilemeyen veya tespit edilemeyeceği anlaşılan kasa sayım fazlalığı, kapatılarak gelir olarak kaydedilmiş olmalıdır. Gelir olarak kaydedilen fazlalıklarında aynı zamanda beyannameye de dâhil edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde bulunan kasa fazlalıklarının yukarıda açıklaması yapılan muhasebe kayıtlarının yapılmayıp gelir hesaplarına aktarılmaması sonucunda vergi dışı bırakılmaktadır.

4.4.5.2. Muhasebe Ve Hesap Hilesi Kayıt Örnekleri

ÖRNEK 1: 31.01.2015 tarihinde A işletmesi 10.000 TL + % 18 KDV tutarlı emtiayı nakit olarak satmıştır. Dönem kârını düşük göstermek ve ödenmesi gereken KDV tutarını gizlemek/ertelemek isteyen işletme aşağıdaki muhasebe kaydını yapmıştır.

HİLELİ MUHASEBE KAYDI			
Yevmiye Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
131.01.2015..... 100 KASA HESABI 331 ORTAKLARA BORÇLAR Ortaklara Nakit Borç Verilmesi.....	10.000	10.000

OLMASI GEREKEN MUHASEBE KAYDI			
Yevmiye Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
131.01.2015..... 100 KASA HESABI 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDVPeşin Mal Satışı.....	11.800	10.000 1.800

ÖRNEK 2: ABC işletmesi alıcılardan olan alacağının 100.000,00.-TL 'lik kısmının şüpheli hale geldiğini öğrenmiş olup, 90.000,00.-TL'lik karşılık ayrılmıştır. Söz konusu alacağın 25.000,00.-TL'lik kısmı teminatlıdır.

HİLELİ MUHASEBE KAYDI			
Yevmiye Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	<p>.....-.....</p> <p>128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR</p> <p>120 ALICILAR</p> <p>.....Ticari alacağın şüpheli hale gelmesi.....</p>	100.000	100.000
2	<p>.....-.....</p> <p>654 KARŞILIK GİDERLERİ</p> <p>128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR</p> <p>.....Şüpheli hale gelen alacağa karşılık ayrılması.....</p>	90.000	90.000

OLMASI GEREKEN MUHASEBE KAYDI			
Yevmiye Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	<p>.....-.....</p> <p>128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR</p> <p>120 ALICILAR</p> <p>.....Ticari alacağın şüpheli hale gelmesi.....</p>	100.000	100.000
2	<p>.....-.....</p> <p>654 KARŞILIK GİDERLERİ</p> <p>128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR</p> <p>.....Şüpheli hale gelen alacağa karşılık ayrılması.....</p>	75.000	75.000

- Şüpheli hale gelen alacaklar karşılık ayrılırken şüpheli alacağın teminat dışında kalan kısmı için karşılık ayrılabilir ve ayrılan karşılık gider olarak kaydedilebilir.

ÖRNEK 3: D....B. San. Ve Tic. A.Ş.'nin mali işler bölümünde Y.C. isminde iki yıllık yüksek okul mezunu, ekonomik yönden orta halli bir aileden gelen, yeni evli bir muhasebe-finansman sorunlusu(asgari ücretin dört katı ücret almaktadır) ile M.E. isimli dar gelirli bir aileden gelen, yeni evli ve altı aylık çocuğu olan, ticaret lisesi mezunu, bir muhasebe finansman elemanı (asgari ücretin %50 fazlası ücret almaktadır) çalıştırılmaktadır. Her iki personel de işletmede 10 yıllık bir geçmişe sahip olup, yöneticiler ve birbirleri üzerinde güven oluşturmuştur. Sorumlu Y.C. Cari hesaplar ile ilgili kayıtların tutulması görevi yanında, tahsilat ve ödemeler konusunun sorumluluğunu M.E.'ye bırakmıştır. Ancak Y.C. gelen müşteri çeklerini bir liste halinde takip etmekte ve bu liste ile birlikte kasada muhafaza etmektedir. M.E. Aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmiştir; 02/06/2002 tarihinde alıcı (A)'ya kesilen 400.000,00-TL mal bedeli + 72.000,00-TL =472.000,00-TL'lik satış faturasını cari hesaplara, dolayısı ile muhasebe kayıtlarına aşağıdaki şekilde intikal ettirmiştir.⁵²

1) No'lu kayıt:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
.....-..... 120 ALICILAR	472.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		400.000
391 HESAPLANAN KDV		72.000
.....-.....		

Daha sonra bu işletmeye 03/06/2002 tarihinde satıcı B'den gelen bir alış faturasını 500.000 TL mal bedeli + 90.000 TL KDV= 590.000 TL olarak aşağıdaki gibi kaydetmiştir.

2) No'lu Kayıt

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
.....-..... 150 İLK MADDE VE MALZEME	500.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	90.000	
320 SATICILAR		590.000
.....-.....		

⁵² DUMANOĞLU. S., a.g.e., s.347-358,

Daha sonra alıcı A 472.000 TL'lik borcuna karşılık, 236.000 TL tutarlarında vadeleri arasında bir ay süre olan iki adet çek ile ödeme yapmıştır. Bunun üzerine muhasebeci M.E ilk yaptığı 1) No'lu muhasebe kaydının fişine girerek rakamları aşağıdaki şekilde değiştirmiştir.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
.....-.....		
120 ALICILAR	236.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		200.000
391 HESAPLANAN KDV		36.000
.....-.....		

Daha sonrada 2) No'lu fişe girerek aşağıdaki değişikliği yapmıştır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
.....-.....		
152 İLK MADDE VE MALZEME	700.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	126.000	
320 SATICILAR		826.000
.....-.....		

Birinci değişiklikle boşa çıkan çeklerden birinin giriş gerekçesini iptal eden M.E. daha sonra da çekleri ayrı bir dosyada liste halinde tutan amirinin kayıtlarında bu çeki satıcı (B)'ye çıkmış olarak görünmesini sağlayarak (B)'ye 590.000,00-TL nakit ve 236.000,00-TL çek ödemesi şeklinde kayıtlarda yer almıştır.) nakit ödemeyi müşteriye yapmış, çeki kendisi almıştır. Burada tamamlayıcı parça müşteri mutabakatı olmuştur, zira M.E. müşterilerle bakiyenin sıfır olduğunu teyit eden bir mutabakat yazışması yapmış ve bu yazışma dosyada yerini almıştır. Bir müddet sonra bağımsız denetim firması denetim elemanları, KDV hesaplarının muavin kayıtları ile belgelerini karşılaştırırken olayın farkına varılmıştır.

Olayın soruşturulması aşamasında M.E olayı itiraf etmiş, maaşının çok az olduğu için kendisine haksızlık yapıldığını, geçim sıkıntısı çektiğini, üstelik bankadan aldığı bireysel krediyi ödeyemediği için evine haciz geldiğini belirtmiştir. Yakalanmasının tesadüf olduğunu, yakalanacağını hissetse asla yapmayacağını ve pişman olduğunu ifade etmiştir.

BÖLÜM 5. SONUÇ

Muhasebe sisteminin temel amacı, işletmelerin, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamla ifade edilebilen kayıtlarını muhasebe fonksiyonlarına, muhasebenin temel kavramlarına, genel muhasebe ilkelerine ve yasa koyucu tarafından belirlenen esaslara uygun ve tutarlı bir şekilde düzenlemektir. Muhasebeden beklenen amacın gerçekleşmesi her şeyden önce yapılan kayıtlarının doğruluğuna ve güvenilirliğine bağlıdır.

Muhasebe hileleri; işletme muhasebe kayıtlarının, bu kayıtlara ilişkin bilgilerin/belgelerin ve hesapların belli bir çıkar sağlamak ve bu kayıtlardan yararlananları yanıltmak maksadıyla gerçek durumu olduğundan ya da olması gerekenden farklı gösterecek şekilde düzenlenmesi, değiştirilmesi ve gizlenmesi şeklinde tanımlanabilir. Çıkar gruplarının kendilerine ya da başkalarına çıkar sağlamak maksadıyla muhasebe fonksiyonlarına, muhasebenin temel kavramlarına ve genel muhasebe ilkelerine aykırı şekilde mali tabloları, finansal raporları, belgeleri kasdi olarak yanıltıcı şekilde düzenlemeleri **muhasebe hilesi** olarak nitelendirilebilmektedir.

Muhasebenin temel kavramlarından özellikle **sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık ve özün önceliği** kavramları muhasebe hilelerinin neden yapılmaması gerektiğini net olarak açıklamaktadır. Söz konusu kavramlar meslek etiği açısından da kavramsal bir çerçeve çizmektedir ve muhasebe mesleğini yapanlara yol göstermektedir.

Muhasebe hileleri V.U.K. 359. Maddesi a/1 bendinde vergi kaçakçılık suçu olarak belirlenmiş olup on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası (hürriyeti bağlayıcı ceza) ile cezalandırılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. İlgili maddede kaçakçılık suçuna neden olan “muhasebe hilesi” fiili sadece kavramsal olarak açıklamış olup muhasebe hilelerinin neleri kapsadığı, neleri içerdiği açıklanmamıştır.

Fakat VUK'un bazı maddelerinde muhasebe veya hesap hilesi kapsamına girebilecek/sayılabilecek fiillerin re'sen takdir neden sayılabileceği hüküm altına alınmıştır. Re'sen vergi tarhi uygulamasını içeren VUK'un 30. maddesinde özellikle;

“Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa” ve “Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa”

hükümleri defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri ile matrah farkına ve dolayısıyla vergi kaybına neden olunabileceğini göstermektedir.

VUK 359/a-1'de “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar” hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu fiiller ile **vergi ziyana sebebiyet verilmesi dahi kaçakçılık suçu tamamlanmış olacaktır** ve kanunda belirtilen yaptırımın uygulanması zorunlu hale gelecektir. Söz konusu fiiller yoluyla vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanması gerekmektedir.

Bu bağlamda V.U.K. 359. Maddesinde vergi kaçakçılık suçu olarak sayılan defter ve kayıtlarda muhasebe ve hesap hilesi yapmanın tanımının yapılarak, en azından alt düzenlemelerle muhasebe hilesin neleri kapsadığı, unsurlarının neler olduğunun açıklanması gerekmektedir. Yapılacak olan bu düzenlemeler vergi incelemesine yetkili olan denetim elemanlarına VUK'un 134. Maddesinde yer alan “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” hükmünün gereğini yerine getirmeleri açısından yol gösterici olacaktır.

Muhasebe hilelerin önlenmesi amacıyla öncelikle vergi inceleme elemanlarının muhasebe hilelerinin tespitinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi, vergi matrah farklarının bulunabilmesi ve bu fiilleri işleyenleri hukuki bir boşluğa sebebiyet vermeyecek şekilde ilgili alanlarda uzmanlaşmasını/yetkinliklerinin artırılmasını ya da sadece bu tür işler için ayrı bir birimin kurulması sağlanmalıdır. Bu alanda görev yapacak olanlara verilecek olan eğitimler sadece muhasebe temelli olmaması gerekir.

Aynı zamanda söz konusu durumun adli boyutunu oluşturan kısmı için “muhasabe hilesi suçu” kapsamında ceza hukuku temelli eğitimlerin de verilmesi gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak vergi kaçakçılık suçunun cezai müeyyideleri gözden geçirilmeli ve hile yapanları caydıracak şekilde yaptırımlar artırılmalıdır. Vergi uygulamaları açısından ülkemizde vergi bilincinin arttırılması, meslek mensuplarına gerekli eğitimlerin verilmesi sağlanarak meslek etiği bilincinin arttırılması, Gelir İdaresi tarafından vergi affı/matrah arttırımı gibi uygulamalara başvurulmaması ve vergi yükünün hafifletilmesi gerekmektedir.



KAYNAKLAR

Kitaplar:

- [1] Bozkurt N., (2009), “*İşletmelerin Kara Deliği Hile İşletmelerin Kara Deliği - Çalışan Hileleri*”, Alfa Yayıncılık., İstanbul, Türkiye, 111.
- [2] Bozkurt, N., (1998), “*Muhasebe Denetimi*”, Alfa Yayıncılık., İstanbul, Türkiye, 23.
- [3] Irmak R., Kurnaz G. A., Çağlayan B., Bal B., (2002), “*Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri Ve Hesapların Denetimi*”, Gazi Kitabevi., Vergi Denetmenleri Derneği, Ankara, Türkiye, 39.
- [4] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2013), “*Denetim İlke Ve Esasları (5.Baskı)*”, Acar Basım Ve Cilt San. Tic. A.Ş., İstanbul, Türkiye, 130.
- [5] Mengi, B. T., (2013), “*Hileli Finansal Raporlama*”, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Türkiye, 17-19.
- [6] Sevilengül O., (2012), “*Genel Muhasebe*”, Gazi Kitabevi., Ankara, Türkiye, 3-4
- [7] Soyaslan D. , “*Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Yetkin Kitabevi, Ankara, 1998. : Aktaran; ARŞ. GÖR. DR. Pelin TAŞKIN, https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/1598/mod_resource/content/2/14.H_FT_Ceza%20Hukuku.pdf ,Erişim Tarihi:10.08.2017.
- [8] Şenyüz, D., (2011), “*Vergi ve Ceza Hukuku(Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları)*”, Ekin Yayınları., Bursa, Türkiye,411- 413, Aktaran: Vergi Müfettişleri Derneği, (2017), “*Beyanname Düzenleme Rehberi*”, EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Pro. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye, 459.
- [9] Taştan, M., (2015), “*Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Adalet Yayınevi, Ankara, Aktaran: Vergi Müfettişleri Derneği, (2017), “*Beyanname Düzenleme Rehberi*”, EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Pro. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye, 460.
- [10] Uğur, H., Elibol, M., (2017), “*Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları*”, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, Aktaran: Vergi Müfettişleri Derneği, “*Beyanname Düzenleme Rehberi*”, EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Pro. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye, 460.
- [11] Ulucan Ö., Özdemir A., (2010), “*İşletmelerde Hile Riski yönetimi*”, Beta Basım Yayın A.Ş., İstanbul, Türkiye, 8.
- [12] Vergi Müfettişleri Derneği, (2017), “*Beyanname Düzenleme Rehberi*”, EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Pro. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye, 132.

Tezler:

- [1] Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2011), “*Adli Muhasebe Uygulamaları*” Ankara, Ankara Ofset, Aktaran: ÖZTÜRK S., (2015), “*Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü Ve Bir Uygulama*”, Doktora Tezi, Atatürk Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, Türkiye, 9.
- [2] Kaya, G., (2013), “*Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu Ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değerlendirilmesi Ve Mali Analize Etkileri*”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 2-3.
- [3] Şevkin, S., (2011), “*Vergi Matrahını Etkileyen Muhasebe Hileleri Ve Denetimi*”, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 24.

Makaleler:

- [1] Akburak, Y. ve Tahtakılıç, A.K. (2003), “*Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler*”, Banka-Maliye ve Ekonomi Yorumları Dergisi, 40. Aktaran: BİLEN, A., “*Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar*”, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/341/13.pdf> , Erişim Tarihi:03.08.2017.
- [2] Alacakaptan, U.,(1975), “*Suçun Unsurları*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:372, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/802.pdf> , Erişim Tarihi: 10.08.2017.
- [3] American Institute of Certified Public Accountants, (2002), “*Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*”, Statement on Auditing Standards (SAS) No.99: New York:AICPA. Aktaran: Karavardar, A., “*Hile Üçgeni Faktörlerinin Kanaat Fonksiyonları İle Tayini: Bir Türkiye Uygulaması*”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi • Cilt 11, Sayı 43, Ocak 2015, ISSN 1300-0845, ss. 27-459.
- [4] Aslanoğlu S., “*Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiyi Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri*”, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/277/15.pdf> , Erişim Tarihi:04.08.2017.
- [5] Batı, M.,(2016), “*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu*”, Vergi Dünyası, Eylül, Sayı:421.
- [6] Bozdanoglu, B., (2016), “*Vergi Hukuku Ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri*”, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos, Sayı:335.
- [7] Bulca, H., Yeşil, T., “*Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı*”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2014, Sayı:2, 47-58.

- [8] Dumanoglu. S., “*Hata Ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi*”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2005, Sayı:1, 347-358.
- [9] Gencel, U. (2014), “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS), Volume: 7, Cilt:3, s.71–87, Aktaran: YAVAN, S., (2017), “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi*”, Maliye Araştırmaları Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, 126.
- [10] Kataoğlu T., (2012), “*Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1679/17897.pdf> , Erişim Tarihi: 10.08.2017.
- [11] Küçüksözen Cemal, Küçükkocaoğlu, Güray, (2017), “*Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*”, <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/kisiselearningmanipulation2.pdf> , Erişim Tarihi: 03.08.2017.
- [12] Mengi, Banu Tarhan, (2012), “*Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi - Hile Karosu*”, Mali Çözüm Dergisi, 2012, Sayı: Kasım-Aralık, 120-121.
- [13] Mengi, Banu Tarhan, (2013) “*İşletme İçi Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Ve Sorgulanmasında Bir Araç Olarak Beden Dili*”, Mali Çözüm. Dergisi, Sayı: Mayıs-Haziran, 43.
- [14] Mercimek, F., Gerçek, A., (2013), “*Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai sorumluluk*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı:14, Temmuz, 217
- [15] Nalbat, M., (2008), “*V.U.K ve T.C.K Açısından Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek Ya Da Bilmeyerek Ayrımı*”, https://www.muhasenet.net/makale_mehmet-nalbant_sahte%20ve%20yaniltici%20belgenin%20bilerek%20ve%20bilmeyerek%20ayrimi.pdf ,Erişim Tarihi:07.08.2017.
- [16] ÖzeL, S.,(2011), “*Muhasebe Hilesi Kavramı*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:226, http://www.muhasetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=7925 ,Erişim Tarihi:13.08.2017.
- [17] Özeroglu, A.İ., (2014), “*Finansal Aldatmaca Ve İşletme Hileleri*”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı:180-196.
- [18] Şafak, M., (2009), “*Mücbir Sebepler Ve Vergileme*”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/mucbir-sebepler-ve-vergileme/5240> , Erişim Tarihi:13.08.2017.
- [19] Şenlik, C., Ö., “*Hilenin Nedenleri Ve Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri*”, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/HILENIN-NEDENLERI-VE-HILE-YAPANLARIN-KARAKTERISTIK->

OZELLIKLERI/f30172d9-dc6a-43df-8a56-91b97436575a

ErişimTarihi:01.05.2017.

- [20] Türedi. H., Alıcı, Ü., (2014), “*Mali Raporlama Hilelerinin Tespit Ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi*”, Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Sayı:11, 121.

Elektronik Yayınlar İnternet:

- [1] Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58eb475d22c327.73316242 , Erişim Tarihi :10.04.2017
- [2] 2014-2018 Dönemi Onuncu Kalkınma Planı, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı (2015-2017), http://odop.kalkinma.gov.tr/dokumanlar/9Kayitdisi_Ekonominin_Azaltilmasi_Programi.pdf ,Erişim Tarihi: 08.08.2017

Mevzuat:

- [1] Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri X No:22, 12.06.2006 Tarih, 26196 Sayılı 1.Mükerrer Resmi Gazete
- [2] 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı RG, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, E. Özel Esaslar
- [3] 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı RG, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, İndirimin Belgelendirilmesi
- [4] 19 Aralık 2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazete, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ