

# VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA KATILMA (İŞTİRAK) VE MALİ MÜŞAVİRLERİN ADLİ CEZA SORUMLULUĞU

*Participation in Tax Evasion Crime and Criminal Liability of Financial Advisors*

**Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI<sup>1</sup>**

Geliş Tarihi: 12.07.2016 Kabul Tarihi: 07.10.2016

## ÖZET

Vergi kaçakçılığı suçu tek başına işlenebileceği gibi birden fazla kişinin katılımı ile de işlenebilir. Bunlar vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya mali müşavir gibi mükellefle ilişki halinde olan kişiler olabileceği gibi üçüncü kişiler de olabilir. Bu çalışmada meslek mensubu mali müşavirler yanında vergi mükellefi ile birlikte çalışan kişilerin işlenen kaçakçılık suçundaki sorumlulukları tespit edilmeye çalışılacaktır. Suça katılma, suçun özel halleri olması nedeniyle Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ceza Kanunu (TCK) ilişkisi, bu kapsamda üçüncü kişilerin cezai sorumlulukları incelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi kaçakçılığı, katılma, iştirak, faillik, azmettirme ve yardım.

## ABSTRACT

Tax evasion crime can be processed by a perpetrator or processed in collaboration with more than one person. Those can sometimes be a taxpayer, a tax liability or a financial advisor who has a relationship with taxpayers, and sometimes third parties. In this study the responsibility of financial professions and the workers of taxpayers on the tax evasion crime will be clarified. In this article, participation of tax evasion and the responsibilities of third parties is examined in Tax Procedure Code and Turkish Penal Code, as a result of the participation of tax evasion has special forms of crime.

**Keywords:** Tax evasion, participation, participation of crime, principal, abetting and aiding.

## GİRİŞ

Vergi suçları içerisinde yer alan kaçakçılık suçu bir kişi tarafından işlenebileceği gibi birden fazla kişi tarafından da işlenebilir. Bu birden fazla kişi mükellefin çalışma arkadaşı, ortağı, mali müşaviri olabileceği gibi üçüncü kişiler de olabilir. Aynı zamanda mali müşavirleri bu işin mutfağında da olan kişidir. Suç fiiline yakındır. Yerine göre yol gösteren yerine göre akıl verendir. Dolayısıyla bu kişiler suça ortak olmaya da çok yakındırlar. Bu çalışmada meslek mensuplarının sorumluluğu ceza hukuku açısından ele alınarak incelenecektir. Çoğu incelemelerde meslek mensuplarının vergi ve vergi ziyayı cezası sorumluluğu incelenirken suça iştirak kapsamındaki adli ceza sorumluluğu göz ardı edilmektedir. Çalışmada bu hususa daha çok dikkat edilecektir.

---

<sup>1</sup> Afyon Kocatepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi, bayrakli@aku.edu.tr

Suçta iştirak ceza hukukunun suçun özel görünüm halleri içerisinde yer almaktadır. Özel olması çok failli suçları bir kenara bırakırsak tek kişi tarafından işlenebilecek bir suçun bir irade birliği ve suça katkı sağlama olarak birlikte işlenilmesi “bir elin nesi var, iki elin sesi var” söylemine uygun olarak daha kolay ve daha çabuk işlenebilecektir. İşte bu kolaylık nedeniyle suça katılan kişiler için de bir sorumluluk düzenlenmiştir. Bu sorumluluklardan biri de cezai sorumluluktur.

Vergi suçlarında VUK özel bir kanundur. TCK ise genel bir kanundur. Hukukun genel prensipleri içerisinde bir konuda özel kanun varsa öncelikle özel kanun uygulanır. Hüküm yoksa genel kanuna bakılır. Suçların özel halleri içerisinde yer alan suça katılma uygulama birliği sağlasın diye genel kanunda düzenlenmiştir. Bu nedenle bu çalışmada TCK’da yer alan suça katılma hükümleri incelenecektir. Bunun kaçakçılık fiilleri açısından nasıl uygulanacağı irdelenmeye çalışılacaktır. Çalışmada açıklayıcı betimleme yöntemi uygulayarak suça katılmanın ne olduğu ve vergi kaçakçılık suçu açısından nasıl uygulanacağı konuları incelenecektir.

## **I. SUÇA KATILMA KAVRAMI, TANIMI VE CEZA HUKUKU AÇISINDAN ÖNEMİ**

Suçta katılma (iştirak) ceza hukuku yazınında suçun sayısı konusunda tartışıla gelmiştir. Suç birliği görüşünde suçun tek olduğu suça katılan birden fazla kişinin ise suçun oluşumundaki payı nispetinde sorumlu olduğunu kabul etmektedir. Suç ayrılığı teorisinde ise, fail sayısınca suçun olduğu ileri sürülmüştür. TCK’nın suç birliği görüşünden yana olduğu, iştirak halinde ortakların fiillerinin bağımsız bir suçu oluşturmadığı görüşü hâkim olmaktadır<sup>2</sup>.

Suçta katılanların cezalandırılması konusunda ise eşitlik, ikilik ve faille göre sorumluluk sistemleri bulunmaktadır. TCK dar faillik esası benimsenerek faillik ve şeriklik (ortaklık) ayırımı yapılmıştır<sup>3</sup>. Çalışmanın amacına uygunluk açısından bu sistemler üzerinde durulmayacaktır.

### **A) SUÇA KATILMA KAVRAMI VE TANIMI**

Suçta katılma, bir gerçek kişi tarafından işlenebilecek bir suçun suça katılma iradesi altında birden fazla gerçek kişi<sup>4</sup> tarafından işlenip sonuçlandırılması eylemidir. Burada gerçek kişi ifadesinin yer almasının nedeni TCK açısından cezaların şahsiliği ilkesi gereği tüzel kişilerin sorumluluğu olmasa da VUK’da tüzel kişilerin işlediği hukuka aykırı fiiller nedeniyle vergi kabahatlerinde

---

<sup>2</sup> Mehmet Emin Artuk- Ahmet Gökçen- A. Caner Yenidünya, Türk Ceza Kanunu Şerhi Madde 1-50, C I, Genişletilmiş B 2, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 1219.

<sup>3</sup> Artuk- Gökçen- Yenidünya, s.1221.

<sup>4</sup> Şafak Ertan Çomaklı, “Adli Nitelikteki Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu”, www.kazanci.com/-kho2/hebb/hebb-ekonomi.htm, 10.06.2016.

ceza sorumluluğu bulunmaktadır. Eğer tüzel kişi kaçakçılık suçunu işlemiş ise sorumlu kişinin suçu işleyen olduğu da belirtilmiştir. Dolayısıyla tüzel kişilik kaçakçılık suçu işlemiş olması halinde sorumlu kişi suç fiilini işleyen gerçek kişidir<sup>5</sup>.

Suçta katılma tanımını şu öğelerden oluşur.

### **1. Bir Gerçek Kişi Tarafından İşlenebilecek Bir Suç Olmalıdır**

Tek kişi tarafından işlenebilecek suçlara ferdi (bireysel) suçlar<sup>6</sup> da denir. Çok failli suçlar katılma olarak nitelendirilmez. Suç işlemek amacıyla örgüt kurma (TCK md 220) ve (TCK md 252) rüşvet suçları çok failli suçlardandır. Defterleri yok etme tek kişi tarafından işlenebilecek suç olmasına karşılık diğer kişi de bunları denize atmak için taşırırsa kaçakçılık suçuna katılmış olur.

### **2. Birden Fazla Failin Suça Katılması Gerekir**

Katılmadan söz edebilmek için suça birden fazla kişinin katılması gerekir. Birden fazla kişi aşağıda ifade edilecek olan çok failli suçlar içerisinde olmamalıdır. Fazla vergi ödediği düşüncesi ile iş gören kişiye yazdığı faturaları yok et derken, diğeri de faturaları yakıyorsa birden fazla kişi kaçakçılığa katılmış olur.

### **3. Katılma Bizzat Suç Fiillerini İşlemek Şeklinde Maddi Olabileceği Gibi Manevi Katılma Şeklinde de Olabilir**

Katılım suçun işlenmesine bil fiil maddi katılma şeklinde olabileceği gibi manevi katılma şeklinde de olabilir. Suça bil fiil katılma kanunda faillik ve maddi yardımda bulunma şeklinde olabileceği gibi azmettirme ve manevi olarak suç işleme isteğinin teşvik edilmesi şeklinde de olabilir. Biri vergi vermenin enayilik olduğu bu nedenle defterlerini yok etmesi gerektiği söylerken biri de defterleri yakarsa biri kaçakçılığa azmettirirken diğeri de fail olarak kaçakçılık suçu işlemiş olacaktır.

### **4. Katılanlarda Birlikte Suç İşleme İradesi Olmalıdır**

Katılmadan söz edebilmek için fail ve şerikler arasında aynı suçu işleme iradesi olmalıdır. İki kişi farklı amaçlarla girdikleri işyerinde biri hırsızlık yaparken diğeri etkisinde kaldığı bir olayın uzantısı olarak kişiyi döverse olayda suç işlemede birlik yoktur. Her bir fail farklı amaçlarla işlemiş olduğu suç nedeniyle sorumlu olacaktır. Biri muhasebe hilesi yaparken diğeri sahte belge basarsa olayda suç işleme iradesinde birlik yoktur.

---

<sup>5</sup> Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku Genel Kısım Vergi Kabahatleri Vergi Suçları, Yetkin Basım Yayım Dağıtım, Ankara, 2016, s.105.

<sup>6</sup> Haydar Metiner- E. Ahsen Koç, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Genel Hükümleri, Madde 37-75, C II, Ankara, 2008, s. 1107.

## **5. Suçun İcrasına Başlanılması Bütün Şerikler İçin Aynı Suça Yönelik Olmalıdır**

Katılanların ortak iradesini oluşturan suç fiilinin gerçekleştirilmesine başlanılmış olmalıdır. İki kişi anlaşarak bir iş yerinde sahibini dövmek için giderken başka biri kavgadan sonra olay yerine gelip hırsızlık yapmış ise suçun işlenmesine birlikte başlamak söz konusu değildir. İki ayrı suç söz konusudur. Bir başka örnekte ise, üç kişi hırsızlık için anlaşmış ve saat 3'te buluşmak üzere ayrılmıştır. İkiisi sabah 03 hırsızlık için mekâna girmiştir. Gözcülük yapacak üçüncü kişi ise saat 3'ü 15 anlayarak saat 15'de belirlenen mekânda gözcülük yapmaya başlamış ise gözcünün suça katılımı söz konusu olmayacaktır. Yetkisiz matbaada fail fatura basarken yanındaki arkadaşı başka bir ilan basmakta ise suça katılmadan söz edilemez.

## **6. Maddi veya Manevi Katılım İllî Bir Değer Taşımalıdır**

Suçta maddi veya manevi katılımın suçun oluşumunda bir payı olmalıdır. Suçun oluşumunda payı olmayan her hareket suça katılma olarak değerlendirilmez. Üç kişiden ikisi binada hırsızlık yaparken üçüncü kişi aşağıda gözcülük yaparken oradan geçmekte olan arkadaşı kendisiyle konuşurken suçtan hiç haberi olmayan bu dördüncü kişi suça katılan olarak değerlendirilemez. Kaçakçılık suçunda iki kişi defterleri yok ederken üçüncü kişinin yanlarında şarkı söylemesi suça katılma olarak değerlendirilemez.

## **B) KATILMA KAVRAMININ CEZA HUKUKU AÇISINDAN ÖNEMİ**

Katılma ceza hukukunun önem verdiği toplumda suç işleme oranının azaltılması veya sonlandırılması, kamu düzeninin sağlanması ve toplum sağlığını koruma gibi önem verdiği konuların daha çabuk ve daha kolay bir şekilde işlenmesini sağlayacak kurumlara da sessiz kalmaması gerekirdi. Böyle de olmuştur. Kanun koyucu suçun daha kolay, daha çabuk ve yakalanma riskini en aza indirerek işlenmesine karşı iştirak hükümlerini düzenlemiştir<sup>7</sup>.

İştirakte ortakların suça katılım şekline göre faillik, azmettirme ve yardım şeklindeki düzenleme her failin ayrı ayrı cezalandırılması esas alınmıştır. Vergi kaçakçılığında sahte faturayı düzenleyen ile bu düzenleme sırasında katkı sağlayan veya suçtan sonra yardım edeceğini söyleyen aynı olmamalıdır. Hepsine aynı miktarda ceza verilmesi de adalete çok uygun değildir. Bu nedenle kanun koyucu TCK'da katılma hükümlerine yer vermek suretiyle adaletin gerçekleşmesine daha çok yardım etmiş olmaktadır.

---

<sup>7</sup> Devrim Aydın, Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 42.

## II. ÇOK FAİLLİ SUÇLAR VE SUÇA İŞTİRAK KAVRAMI ARASINDAKİ FARKLARI

Çok failli suçlar, kanunda düzenlenen suçun gerçekleştirilebilmesi için zorunlu olarak birden fazla kişinin suç işlenmesinde rol aldığı suçlardır. Bu suçların bir kişi tarafından işlenebilmesi söz konusu değildir. Rüşvet suçu (TCK md 252) çok failli suçlara örnek teşkil eder. En az iki kişi bulunması gerekir. Biri rüşvet veren, diğeri ise rüşvet alandır. Çok failli suçlarda faillerin birden fazla olacağına kanunda belirtilmesi, bu faillerden her birinin ihmali veya icrai bir harekette bulunması ve bu hareketlerin de kanuni tarifte yer alması gerekmektedir<sup>8</sup>.

Çok failli suçlar da kendi arasında yakınsama (tekarüb, yakınlık kurma, yaklaşma) ve karşılaşma (telaki, suçta buluşma) olarak ikiye ayrılmaktadır<sup>9</sup>. Yakınsama suç işlemek için örgüt kurma veya kurulu suç örgütüne üye olmada en az üç kişinin bir araya gelmesidir (TCK md 220). Suçun işlenmesine katılanlar fail olarak değerlendirilir. Karşılaşma ise, farklı yönlerde hareket etseler bile aynı amaç doğrultusunda birleşen kişilerin birlikteliğidir. Amaç aynı fakat hareketler farklı olabilir. Uyuşturucu veya uyarıcı maddeleri ruhsatsız olarak imal eden, ithal eden veya satan kişilerin oluşturduğu birliktelik suçta bulaşmadır (TCK md 188).

İştirak kavramı ise çok failli suçlardan farklılıklar içerir. Benzeştikleri nokta suçun oluşumunda birden fazla kişinin bulunmasıdır. Ayrıldıkları noktalar ise, çok failli suçlarda bu birliktelik zorunludur. Çok failli suçlarda birden fazla kişi yoksa suçun oluşumu söz konusu değildir. Oysa katılmada tek başına bir kişinin işleyebileceği bir suçun birden fazla kişinin katılımıyla işlenmesinde zorunluluk bulunmamaktadır. İştirakte katılanlar suçun oluşumundaki pay göz önünde tutularak kanunda yer alan şekilde cezalandırılma yoluna gidilmektedir.

## III. SUÇA KATILMA TÜRLERİ

TCK'da suçta katılma türleri olarak faillik, azmettirme ve yardım etme olarak düzenlenmiştir. Bu türler aşağıda incelenecektir.

### A) FAİLLİK

Faillik doğrudan faillik ve dolaylı faillik olmak üzere iki alt başlıkta düzenlenmiştir.

#### 1. Doğrudan Faillik

Doğrudan faillik ceza kanunlarında yasaklanan hukuka aykırı fiili gerçekleştiren kişi veya kişilerdir. Hukuka aykırı fiili gerçekleştiren kişilerin sayısı ve amaçlarına göre tek başına faillik ve birlikte faillik olarak nitelendirilmektedir.

---

<sup>8</sup> Fulya Mercimek- Adnan Gerçek, "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y 4, S 14, Temmuz 2013, s.191.

<sup>9</sup> Artuk- Gökçen- Yenidünya, s. 1235.

### a) Tek Başına Faillik

Tek başına faillik aslında suçlardaki fail kavramını ifade etmek için kullanılmaktadır. Bir tek kişinin kanunda yer alan hukuka aykırı fiilleri tek başına işleyen kişi faildir. Cezalandırılmasında da kanunda öngörülen ceza ile cezalandırılmaktadır. Tek başına hırsızlık eden, doğru yazdığı faturayı silerek yerine gerçeği yansıtmayan bilgiyi yazan kişi tek başına fail olarak kabul edilir ve cezalandırılır.

### b) Birlikte Faillik

Birlikte faillik (müşterek faillik) ise, birlikte suç işleme kararına bağlı olarak birden fazla kişinin fiilin icrası üzerinde hâkimiyet kurarak suç hareketlerini birlikte gerçekleştirmeleridir<sup>10</sup>. Bu konudaki kanuni düzenleme şöyledir. “(1) Suçun Kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur” (TCK md 37/1).

Birlikte faillik şu öğelerden oluşur.

- i. Suçun işlenmesinde birden fazla kişi bulunur,
- ii. Failler arasında birlikte suç işleme kararı ve iradesi vardır,
- iii. Müşterek faillerin suç hareketlerini gerçekleştirmede fiil üzerinde bir hâkimiyeti söz konusudur.
- iv. Suç hareketleri birlikte gerçekleştirilir.

Birlikte faillğe şu örnek verilebilir. Üç kişi anlaşarak birini dövmeye giderse, kişilerden her biri mağdura vurmaya başlarsa birlikte faillik söz konusu olur. Vergi kaçakçılık suçunda ise mükellef vergi matrahını yükselten hesapların yer aldığı yaprakları defterin dibinden yırtarken arkadaşının hazırladığı yaprakları yırtılan yerlere yapıştırmasında birlikte faillik söz konusu olur.

Birlikte faillğe kanunun yüklediği sonuç, birlikte faillerin her birinin işlemiş olduğu suçtan fail olarak sorumlu olmasıdır.

## 2. Dolaylı Faillik

Suç işlemek isteyen kişi suç fiillerini bizzat kendisi işlemeyip bir başkasını şu ya da bu nedenle suçun işlenmesine yönlendirerek araç olarak kullanması dolaylı faillik olarak adlandırılmaktadır. TCK bu konuyu şu şekilde düzenlemiştir. “(2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır” (TCK md 37/2). Çay bahçesinde oturan kızların çantasının bir çocuğu suç aracı olarak aldırırsa kendisi de hırsızlık suçunun faili olarak değerlendirilir. Suç aracı olarak kullanılan kişi kusur yeteneğine sahip değilse suçun nitelikli şekli ile karşılaşılır. Kişinin

---

<sup>10</sup> Artuk- Gökçen- Yenidünya, s. 1226.

temyiz gücünün olmaması, yaşının 18'den küçük olması veya sair nedenlerle kusur yeteneği bulunmayan kişi olması halinde verilecek ceza üçte birden yarıya kadar artırılmaktadır. Vergi kaçakçılık suçunda işletme sahibinin alınan gider faturalarındaki tutarları silerek yüksek değerlerin yazılması istemesi durumunda çalışan suç aracı olarak kullanılmış olacaktır. Bu kişi çocuksa verilecek ceza üçte birden yarıya kadar artırılacaktır.

## B) AZMETTİRME

### 1. Azmettirme Kavramı ve Tanımı

Azmettirme, suç işleme düşüncesi olmayan bir kişinin suçu işleme konusunda ikna edilerek ve gayret gösterilerek suç işleme kararının oluşturularak suçun işlenmesi halidir<sup>11</sup>. Bu tanımdan hareketle azmettirme şu özellikleri taşır;

- i. Failde azmettirme öncesinde suç işleme düşüncesi yoktur,
- ii. Azmettiren failde suç işleme düşüncesini oluşturur,
- iii. Azmettiren faili suç işlemeye ikna etmede gayretlidir,
- iv. Failde suç işleme iradesi azmettirenin etkisinde kalarak oluşur,
- v. Azmettirme doğal olarak kasıtlı işlenebilecek suçlar için söz konusudur,
- vi. Suç işlenmiş olmalıdır.

Azmettirme bireysel suçlar için söz konusu olduğu gibi örgütlü suçlar için de söz konusudur. Örnek verilecek olursa, genç yaşta eşine karşı işlenen cinayete karşı çocuğunu "babasının kanının yerde kalmamasını" öğütleyerek yetiştiren annenin çocuğuna tabancayı vererek "öcümüzü al" demesi tipik azmettirme örneklerindedir. Ödediği vergilerin yerinde kullanılmadığı düşüncesine kapılan kişinin arkadaşını sahte evrak düzenleyerek devlete gidecek paranın yanında kalmasını öğütleyen kişi de azmettirici olarak sorumlu olmalıdır.

Özgü suçlarda aynı özellikleri taşımayan kişiler de azmettirici olarak katılabilir<sup>12</sup>. TCK bu konuyu "bağlılık kuralı" olarak düzenlemiştir<sup>13</sup>. "(2) Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur" (TCK md 40/2).

Vergi mükellefi olan kişiyi vergi mükellefi olmayan kişiler faturada tahrifat yapması konusunda ikna ederek kaçakçılık suçuna şerik olarak katılabilirler.

---

<sup>11</sup> Aydın, s. 165.

<sup>12</sup> Seydi Kaymaz, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçişi Sorunu", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVI, Y. 2012, S 2, s. 121.

<sup>13</sup> Kayıhan İçel, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayınları, Yenilenmiş B 6, İstanbul, 2014,s.491.

Azmettirme işlenmiş suçlar için söz konusudur. Düşünce planında ve hazırlık aşamasında kalmış azmettirme için suçun işlenmemiş olması nedeniyle sorumluluk da söz konusu olmayacaktır.

## 2. Azmettirmede Ceza

Azmettirmede verilecek ceza işlenen suç için kanunda öngörülen cezadır. Azmettiren ile fail arasında alt soy- üst soy ilişkisi varsa azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi durumunda da aynı ceza uygulanır. Çocukların suça azmettirilmesi ile alt soy –üst soy ilişki halinde cezaların artırılmasının nedeni bu kişilerin suça itilmesinde ikna edilmesi üçüncü şahıslara göre daha kolay olmasındadır.

Örgütlü suçlarda azmettirenin tespitinin zorluğu karşısında kanun koyucu azmettirenin kim olduğunu ortaya çıkaran fail ve suç ortakları için cezalarda indirimle gidilmiştir. Kanundaki cezalar ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine onbeş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına, diğer hallerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabileceği hüküm olunabileceği belirtilmiştir (TCK md 38/3).

Kaçakçılık suçunda katılan kişinin bir yararı yoksa ceza yarı oranında indirilecektir. Bu kanunda şöyle düzenlenmiştir. *“359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir”* (VUK md 360).

## C) YARDIM ETME

### 1. Yardım Etme Kavramı ve Yardım Şekilleri

Yardım etme suçun işlenmesine hem maddi hem de manevi şekilde katkı sağlama şeklinde kanunda düzenlenmiştir. Yardım etme suçun başladığı andan neticenin meydana geldiği ana kadar yapılabilir<sup>14</sup>. Yardım etme için önemli bir ölçü, yardım ederken faillığe yol açacak şekilde fiil üzerinde hakimiyet kurma boyutuna ulaşmaması gerekir<sup>15</sup>.

Yardım etme şu şekillerde olabilir;

---

<sup>14</sup> Veli Özbek- Mehmet Nihat Kanbur- Koray Doğan- Pınar Bacaksız- İlker Tepe, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Güncellenmiş ve Genişletilmiş B 5, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 569.

<sup>15</sup> Onur Özcan, Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 251.



### **a) Suç İşlemeye Teşvik Etmek**

Teşvik “şevklendirme” demektir. Şevk, heves, istek, içten arzu demektir. Teşvik ise, özendirme, kışkırtma, isteklendirme demektir<sup>16</sup>. Suça iştirak açısından bunu değerlendirirsek, suç işleme düşüncesi olan fakat bu fikrini uygulamaya koymamış olan kişiye bu fikrini gerçekleştirmenin zaman ve mekân olarak uygun olduğu düşüncesini empoze ederek suça itilmesidir. Azmettirme de ise hatırlanacağı gibi suç işleme fikri olmayan kişide suç işleme düşüncesinin oluşturulmasıdır<sup>17</sup>.

Kaçakçılık için bunu örnekendirirsek, çok vergi ödediğini, karşılığında beklediği hizmetini göremediğini ve ceza alma kaygısı olsa da bunu yapabileceğini söyleyen mükellefe, haklı olduğunu, tam da bu ara incelemelerin sulandırıldığını bu fikrini hayata geçirmek istiyorsa şimdi zamanı olduğunu söyleyen kişi teşvik etmiş olacaktır.

### **b) Suç İşleme Kararını Kuvvetlendirmek**

Suç işlemeye karar vermiş olan kişinin bu kararının artık uygulanması gerektiğini söyleyerek düşünce aşamadan icraat aşamasına geçirilmesi işlemidir. Belgelerdeki kayıtları silmek isteyen kişinin bunun için kimyasal madde aldığı ama bu işi yaparken endişe taşıyan kişiye düşüncesinde haklı olduğunu, hemen icraata başlamasının gerektiğini söyleyen kişi suç işleme kararını kuvvetlendirmiş olur. Son günlerde fıslıtı gazetesinde denetimlerin sıklaşacağı bu nedenle bunu bir an önce gerçekleştirmesi gerektiğini söyleyen kişi kaçakçılık suçunu işlemek kararı olan kişinin bu kararını kuvvetlendirmiş olacaktır.

Suç işlemeye teşvikten farkı, teşvikte bir karar olmasına karşı kararı kuvvetlendirmede bir karar bulunmaktadır. Bu karar icraat aşamasına geçmesini sağlamış olacaktır<sup>18</sup>.

### **c) Fiilin İşlenmesinden Sonra Yardımda Bulunacağını Vaat Etmek**

Suç fiilinin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek, suç işlenmesini garantiye alan ve suçun getirdiği olumsuzlukları en aza indirebilecek şekilde katkı sağlayacağı vaadinde bulunmaktır. Vaat geleceğe ilişkin bir söz vermedir. Verilen söz suç failine maddi ve/ veya manevi katkı sağlamaya yöneliktir.

---

<sup>16</sup> Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yenilenmiş B 4, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.757.

<sup>17</sup> Artuk- Gökçen- Yenidünya, s. 1315.

<sup>18</sup> Artuk- Gökçen- Yenidünya, s.1315.

Maddi yardım kendisine avukat tutmada, hapse girerse eşine, çocuklarına ve ailesine bakmak, her hangi bir ödemede bulunacaksa bu ödemeyi sağlamak maddi yardım kapsamındadır. Sahte fatura düzenleme nedeniyle hapis cezası alan failin işyerini çalıştırmak, çalışmadığı günler için hesabına para yatırmak, ailesine para yardımı yapmak vaadi maddi yardım kapsamındadır.

Manevi yardım ise, failin toplum nezdinde oluşacak kötü imajını engellemeye yönelik girişimlerdir. Yetkisiz olarak sahte evrak basan matbaa sahibinin yakalanmadan önce yerel veya ulusal gazetelerde ne kadar dürüst ve vatansız olduğunu, toplum nezdinde prim yapan davranışlara sahip olduğunu yazmak, suçlu olarak görülmediği her hareketinin iyiliksever olduğu imajının yayılması, cezadan kurtulmak için akıl verilmesi manevi yardım kapsamındadır.

#### **d) Suçun Nasıl İşleneceği Hususunda Yol Göstermek**

Suçun nasıl işleneceği konusunda maddi ve manevi yol göstermek suçta yardıma girer. Defter yapraklarını koparmak ve yerine yeni yaprak koymak isteyen mükellefe, hiç iz bırakmadan sayfaların nasıl çıkarılabileceği, noter sayfa sayılarının nasıl değiştirilebileceğini anlatan kişi suç işleme yollarını anlatmak suretiyle yardım etmiş olur.

#### **e) Fiilin İşlenmesinde Kullanılan Araçları Sağlamak**

Suçların işlenmesinde bazen araç kullanmak zorunlu olabilir. Adam öldürmede tabanca temini bu kapsamda yardım olarak değerlendirilir. Kaçakçılık fiilleri itibarıyla bakıldığında defter ve belgelerdeki kayıtları hiç iz bırakmadan silmede kullanılacak kimyasal maddenin verilmesi, muhasebe kayıtlarını ayrı bir defter veya hesap üzerinde takip için yazıları ilk etapta görülemeyen defter verilmesi, bilgisayar ortamında tutulacak hesaplarda ise bu kayıtların görülmesini engelleyen program temini araç sağlamak olarak kabul edilebilir.

#### **f) Suçun İşlenmesinden Önce veya İşlenmesi Sırasında Yardımda Bulunarak İcrasını Kolaylaştırmak**

Suç işlenmesinden önce yardımda bulunmak suçun niteliğine göre değişir. Adam öldürme suçunda mağdurun kandırılarak cinayet mekânına getirilmesi, hırsızlıkta gözcülük yapılması bu kabil yardımlardandır. Kaçakçılık suçlarında ise defter yaprakları çıkarılırken tutmak, yeni yaprak temin etmek suç öncesi yardımlardandır.

Suç işlendikten sonra failin saklanması için ev temin etmek, dışarı çıkmaması için yiyecek içecek sağlamak, hırsızlık mallarını saklamak suç sonrası

yardımlardandır. Kaçakçılık suçlarında ise, kişinin aranması aşamasında faili evinde saklamak, suç araçlarını saklamak, sahte basılan belgeleri saklamak bu kabil yardımlardandır.

## 2. Suça Yardım Etmenin Cezası

Suçta yardım etmenin cezası suç failine göre daha indirimlidir. “(1) Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez” (TCK md 39/1). Kaçakçılık suçlarında taban ceza yukarıda sayılanlardan düşük olması nedeniyle yapılacak indirim cezanın yarısıdır.

Kaçakçılık suçuna yardım eden kişinin bu suçun işlenmesinde bir menfaati yoksa verilecek cezada indirim söz konusudur. Menfaat maddi olabileceği gibi manevi de olabilir. Kanun değişmeden önce bu menfaatin maddi olduğu ifade edilmiş idi<sup>19</sup>. Bu durum VUK da şöyle düzenlenmiştir. “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir” (VUK md 360).

## IV. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇUNDA FAİL VE SUÇ ORTAKLARI

Kaçakçılık suçu kendi içerisinde üç grup halinde düzenlenmiş olması nedeniyle faileri de bu üç grup içinde farklı şekilde düzenlenmiştir. Faili itibariyle değerlendirildiğinde “sadece mükellef veya sorumlular tarafından işlenebilir” denilememektedir. Kanunda ifadesini bulan ama çoğu mükellef olma özelliği de taşıyan suç failerine yer verilmiştir. Ancak 359’uncu maddede düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacaktır<sup>20</sup>. Bu özelliği itibariyle sadece kanunda özellikleri belirtilen kişiler tarafından işlenebilecek olması nedeniyle özgü suçlar içerisinde sayılabilir. Özgü suçlar ise, ancak suçun kanuni tanımında belirtilen nitelikleri taşıyan kişiler tarafından işlenebilecek suçlardır<sup>21</sup>. Kaçakçılık suçu da bu anlamda özgü suçlar içerisinde yer almaktadır. Bu yaklaşıma uyularak suç faili veya suç ortağı olabilecek kişiler üç başlık altında incelenecektir.

---

<sup>19</sup> ,M. Kamil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir 1979, s. 106; Mehmet Karaarslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S 64, Yıl 2006, s. 133.

<sup>20</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş B 2, Afyonkarahisar, 2015s. 40.

<sup>21</sup> Berrin Akbulut, “Bağlılık Kuralı”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, S. 1, s. 183.

## A) MÜKELLEF VEYA SORUMLUNUN SUÇ FAİLİ OLMASI

Vergi mükellefi veya sorumlusu olarak kaçakçılık suçu faili olabilecek kişiler şunlardır<sup>22</sup>.

### 1. Vergi Kanunlarına Göre Defter ve Kayıt Tutmak Zorunda Olanlar

Vergi Usul Kanununa göre defter tutmakla yükümlü olan gerçek ve tüzel kişiler şunlardır.

- i. Ticaret ve sanat erbabı;
- ii. Ticaret şirketleri;
- iii. İktisadi kamu müesseseleri;
- iv. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
- v. Serbest meslek erbabı;
- vi. Çiftçiler;

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler (VUK md 172).

Buradaki belirleyici unsur yapılan faaliyetin türüne göredir. Burada bu faaliyet türlerinin ayırıcı özelliklerine girilmemiştir. Aşağıda sayılanlar ise bu faaliyetleri yapmakla beraber kanun koyucu tarafından defter tutma yükümlülüğü kapsamı dışında tutulmuştur.

*Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:*

- i. Gelir vergisinden “muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler”;
- ii. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler.
- iii. Kurumlar vergisinden muaf olan:
  - a) İktisadi kamu müesseseleri;
  - b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

*Yukarıdaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur (VUK md 173).*

Kayıt tutma VUK’da çoğu zaman defter tutma, ilgili bilgileri bir deftere

---

<sup>22</sup> Bu başlık altındaki açıklamalar Türkiye Adalet Akademisi tarafından düzenlenen Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Vergi Suçları Sempozyumu 14-17 Nisan 2016 Korel Otel / Afyonkarahisar sempozyumunda tarafımdan bildiri olarak sunulmuştur.

yazma şeklinde yer almıştır. Defter tutma yükümlülüğü kayıt altına alma yükümlülüğünü de beraberinde getirmektedir. Örneğin, VUK 146, 194, 205, 215, 219 uncu maddelerinde düzenlendiği gibi.

Tutulmuş kayıtlar kanunda aksine bir hüküm olmadıkça VUK'da yer alan belgelerle ispat edilmesi gerekir. Bu belgeler fatura ve fatura yerine geçen belgelerdir (VUK md 229 ve devamı).

### 3. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Edenler

Tahrif etme, sözlükte harflerle oynama, harflerin yerini değiştirme olarak ifade edilmektedir<sup>23</sup>. Bilim dilinde ise usulüne uygun olarak tutulmuş defter, belge ve kayıtlarda yazılı bilgi ve rakamları aslına uygun durumdan çıkarıcı her fiil tahriftir<sup>24</sup>. Tahrif etme fiili bizzat yükümlü tarafından yapılacağı gibi üçüncü kişiler tarafından da yapılabilir. Her ne kadar defterleri koruma görevi mükellefe ait ise de onun bilgisi dâhilinde veya bilgisi dışında üçüncü kişiler tarafından da yapılabilir.

### 4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleyenler

*“Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir”* (VUK md 359/2). Defter ve belgeleri saklamak zorunda olanlar beş yıllık süre içerisinde yetkili makam veya memurlar tarafından istenilmesi durumunda bu defter ve belgeleri ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır (VUK md 256).

Gizleme suçunun oluşabilmesi için,

- i. Mükellefin defter tutma ve ibraz yükümlülüğünün olması gerekir.
- ii. Defter ve belgeler vergi incelemesi sırasında istenmiş olmalıdır.
- iii. İnceleme elemanı onbeş günden az olmamak üzere süre vererek ve yazılı olarak istemiş olmalıdır. Yazılı olarak verilmesi gereken işlemlerin gereğidir. Ayrıca ispat açısından da zorunludur.
- iv. İstenilen defter ve belgelerin varlığının noter veya diğer suretlerle varlığı sabit olması gerekir.

Defter ve belgeleri gizleyen kişiler bu suçun faili olmaktadır. Burada yer alan “ve” bağlacı nedeniyle sadece defter veya belge değil her ikisi birlikte istenmiş olmalıdır<sup>25</sup>. Defter istenince sadece kayda bakmak için değil, bununla ilgili belgelere de bakılmasının gerekeceği için kanun koyucu böyle ifade etmiştir.

---

<sup>23</sup> Yılmaz, s.717.

<sup>24</sup> Yılmaz Hızlı, Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1984, s.123.

<sup>25</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku ( Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin yayınları, Bursa, 2015, s. 453.

## **5. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler veya Bu Belgeleri Kullananlar**

Bu başlık altında iki suç fiili düzenlenmiştir. Bunlardan biri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme, diğeri ise bu şekilde düzenlenmiş belgeleri kullanmaktır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Gerçek muamele, konu olduğu ekonomik veya hukuki işlemin gerçekleştiği işlemlerdir. Örneğin bir satış işlemi olmuştur; ancak bunun nitelik veya niceliğinde hukuka aykırılık içermektedir. On ton sattığı malı bir ton yazan veya yüzbin lira alınan bedeli onbin lira yazma fiilinde olduğu gibi.

## **6. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbrahim Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Edenler veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koyanlar veya Hiç Yaprak Koymayanlar**

Bu başlık altında aslında iki ayrı suç fiili düzenlenmiştir;

- i. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- ii. Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak.

Bu bent içerisinde düzenlenen suç fiili mükellef veya sorumlu tarafından işlenebileceği gibi üçüncü kişiler tarafından da işlenebilir.

## **7. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenleyenler veya Bu Belgeleri Kullananlar**

Bu bentte iki ayrı fiil öngörülmekte olması nedeniyle iki ayrı suç faili tarafından işlenebilir.

### **i. Sahte belge düzenleyen**

Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir (VUK md 359/b). Sahte belge ilk görünüşte normal belgeler gibi olan, ancak herhangi bir ekonomik, mesleki veya hukuki bir olgu olmamasına rağmen sanki varmış gibi düzenlenen belgedir. İlk görünüşte belgenin kanunda öngörülen zorunlu bilgileri taşıması halinde bu belgeler için sahte belge düzenlemeden söz edilemez<sup>26</sup>.

Düzenlenen belgeler VUK kapsamında düzenlenmesi gereken belgelerdir.

---

<sup>26</sup> Şenyüz, s. 458.

Bu belgeleri düzenlemekle yükümlü olan ve suç faili olabilme ihtimali taşıyanlar kısaca şunlardır;

- Fatura düzenlemekle yükümlü olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler.
- Perakende satış vesikası düzenlemekle yükümlü olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri için düzenlemek zorunda olduğu belgedir. Perakende satış belgesi olarak kullanılanlar, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş ve yolcu taşıma biletleridir.
- Gider pusulası düzenlemek zorunda olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerdir. Bu kişiler vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirirler.
- Müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerdir. Bu kişiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar.
- Serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha düzenlemek zorunda olduğu belgedir.

Diğer belgeler olarak sayılanlar ise, otel işletenlerin günlük müşteri listesi, taşıma işi yapanların taşıma irsaliyesi, yolcu taşıyanların taşıma irsaliyesi düzenlemek zorunda olduğu belgelerdir. Bu belgeleri sahte olarak düzenleyenler kaçakçılık suçu faili olabilirler.

#### ii. Sahte düzenlenmiş belgeyi kullananlar

Sahte belgeyi kullanma bu belgelerin vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydetmedir. Belge alıp bunu defterlerine kaydetme yükümlülüğünde olan kişiler bu suçun faili olabilir.

- Fatura almak ve deftere kaydetmekle yükümlü olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerdir. Vergiden muaf esnafın fatura almak yükümlülüğü olsa da defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

- Perakende satış fişi alanlar, bu kişiler fatura almak zorunda olan kişilerdir. Yapmış oldukları ödemeler için perakende satış belgesi olarak kullanılan, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini istemek ve almak zorundadır. Almış oldukları bu belgelerin sahte olması durumunda defter kayıtlarında kullanmaları durumunda kaçakçılık suçu faili olacaklardır.
- Serbest meslek faaliyetinden yararlanan ve serbest meslek makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olan kişidir. Bu kişiler iş nedeniyle almak ve defterlerine kaydetmek zorunda olan kişilerdir. Bir müteahhittin çizdirdiği proje nedeniyle ödediği bedelin karşılığı olarak almak zorunda olduğu belgedir.

### **8. Vergi Usul Kanununa Göre Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basanlar**

Vergi Usul Kanunu gereğince kullanılacak fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları (perakende satış fişi, makinalı kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma bileti), sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ve Bakanlıkça kullanılması zorunlu hale getirilen belgelerin basım ve dağıtımını Bakanlık veya defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanır. Defterdarlıklar kendi il sınırları içinde kalan matbaa işletmecileri ile anlaşma yapmaya yetkilidirler<sup>27</sup>. Bakanlık veya defterdarlıkça yapılmış bir sözleşmesi olmadığı halde belge basan veya dağıtanlar kaçakçılık suçu faili olabilirler. Suç fiilini icra eden kişiler, TCK sorumluluk hükümlerine göre cezalandırılacaktır.

### **9. Vergi Usul Kanununa Göre Anlaşması Olmadığı Halde Basılan Belgeleri Bilerek Kullananlar**

Yukarıda sayılan Vergi Usul Kanunu gereğince kullanılacak belgelerin sözleşmesi olmayan matbaalar tarafından basıldığını bilen ve bu belgeleri muhasebe kayıtlarında kullanan kişiler kaçakçılık suçu faali olabilirler.

Burada kanun koyucu suç faili olabilmek için bilme şartı getirmiştir. Bunun nedeni hangi matbaanın sözleşme yetkisi var olduğunun herkes tarafından bilinmemesidir.

### **B) MALİ MÜŞAVİRLERİN SUÇA KATILMASI**

Vergi kaçakçılığı suçuna en yakın mayınlı bölgede bulunan kişilerden biri de hiç şüphesiz meslek mensupları olarak kısaltabileceğimiz, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerdir.

---

<sup>27</sup> Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımını Hakkında Yönetmelik, RG, T 02.02.1985, S 18654.



Uğraş alanları kanunda şöyle belirtilmiştir<sup>28</sup>; Mali müşavirler, “Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

i. Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

ii. Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak” (SMMMYYMMK md 2/a-b).

Yeminli mali müşavirler, “Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak” (SMMMYYMMK md 2/c). Ayrıca YMM’ler “Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler” (SMMMYYMMK md 12). “Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır” (SMMMYYMMK md 12/6).

İşte bu hüküm ve TCK’nın genel hükümleri çerçevesinde meslek mensuplarının vergi kaçakçılık suçuna iştiraklerinden de sorumludurlar. Ayrıca ifa ettikleri görev gereği, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledik suçlardan TCK’nın kamu görevlilerine ilişkin hükümlerine tabi olarak cezalandırılacaklardır<sup>29</sup>. Bunun yanında vergi ve kabahatleri açısından mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluk, disiplin cezası ve hapis veya adli para cezası<sup>30</sup> da karşılaşılabilecekleri sonuçlardandır<sup>31</sup>.

Mali müşavirler ister serbest çalışsın ister işverene bağlı olarak çalışsın işleyebileceği fail veya müşterek fail olarak sorumlu olmasını gerektirecek kaçakçılık fiilleri şunlardır;

---

<sup>28</sup> Bünyamin Çitil, “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, Türkiye Barolar Birliği dergisi, S 106, 2013, s. 350.

<sup>29</sup> Rahmi Ofloğlu, “Türk Ceza Kanunu ve 3568 Sayılı Yasaya Göre SMMM ve YMM’lerin Cezai Sorumlulukları”, <http://www.adaletbiz.com>, 11.06.2016.

<sup>30</sup> Mustafa Alpaslan, “SMMM - YMM’ler Hakkında “Görevi Kötüye Kullanma” Davaları ve Bir Af Yasası Neler Getiriyor?”, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/036/>, 11.06.2016.

<sup>31</sup> Meslek mensuplarının görevi suiistimal suçu sorumluluğu için bkz: Akın Gencer Şentürk, “Yeminli Mali Müşavirler, Görevi Suiistimal Suçunun Faili Olabilir mi?”, <http://www.maliyeokulu.org.tr/index.php/ouractivities/articles/law/374-yeminli-mali-mueavirler-goerevi-suiistimal-sucunun-faili-olabilir-mi.html>, 11.06.2016.

- i. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- ii. Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- iii. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek şeklinde olabilir.

Suçta şerik – katılan sıfatı ile sorumlu olacağı fiiller ise kanunda yer alan 359'ncu maddenin b ve c fıkralarında düzenlenen fiillere katılabilir. Bunlar defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek ve gizlemektir. Belge düzenleme ve kullanma serbest çalışan meslek mensupları için söz konusu olmaz. Ancak işverene bağlı olarak çalışıyor ise bu fiillere de azmettiren veya yardım eden sıfatı ile katılabilir<sup>32</sup>. İşverene bağlı olarak çalışıyor ise yetkisiz olarak belge basma ve bilerek kullanma fiillerine ise azmettiren veya yardım eden sıfatı ile katılabilir.

Yargıya yansıyan bazı olaylarda meslek mensuplarının mükellefin bilgisi olmadan sahte belge bastırması<sup>33</sup> ve belgelerin ibraz edilmemesinde fail sıfatıyla suçlu olabilir<sup>34</sup>. Bu da bize meslek mensuplarının kaçakçılık suçuna ne kadar yakın olduğunu göstermektedir. Ancak yaptıkları iş gereği ücretini aldıkları kişi karşısında daha güçlü olabilmeleri ve iki kere ikinin dört yaptığını söyleyebilecekleri bir ücretlendirme politikalarının geliştirilmesinde yarar bulunmaktadır. İşledikleri suçlar itibariyle kamu görevlisi gibi kabul edilirken ücretlendirme de özel sektör çalışanı statüsünde olmaları adalet duygularını da rencide ettiğini belirtmek isteriz. Bunun için sadece mesleğe kabulde staj ve sınavlarının kamu tarafından düzenlenmesi ile yetinilmemeli, kamu nezaretinde stajlarının ücretle yaptırılması, görev bölgelerinin yeniden düzenlenmesi ve bir finans havuzu oluşturulması suretiyle müşteri arayan pozisyonundan kurtarılması gerekir. Finans havuzu, belirli süreler içerisinde elde edilen gelir belirlenen tutardan fazla ise bunun bir kısmının bankada açılacak havuzda toplanması ve nitelikleri aynı meslek mensupları arasında eşit olarak paylaşılması şeklinde olabilir. Böylece meslek, kamu niteliği ağır basan ve meslek mensuplarının mükelleflerden bağımsız olması sonucunu doğuracaktır. Dolayısıyla kaçakçılık suçlarına katılmalarının da önüne geçilmiş olacaktır.

---

<sup>32</sup> Uygulamada meslek mensupları işverene bağlı olarak çalışıyor ise belge düzenleme işinde de görev alabilmektedir. Bu konuda bkz: Mehmet Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu (VUK 359/A-2 nci Madde)", Adalet Dergisi, Yıl 2014, Sayı 48, s.210.

<sup>33</sup> Yargıtay 11. CD, E: 2012/24741, K: 2014/9889, T 21.05.2014, www.kazanci.com, 12.06.2016.

<sup>34</sup> Defter be belgelerin ibrazı konusunda bkz: Serkan Açar, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2016, s.205.

### **C) MÜKELLEFE BAĞLI ÇALIŞANLARIN SUÇA KATILMASI**

Mükellefe bağlı olarak çalışan kişilerin kaçakçılık suçun bazı fiillerde fail, bazı fiillerde ise ortak sıfatıyla katılabilir. Defter kayıt ve belgelerin tahrif edilmesinde, sahte ve yanıltıcı belge düzenlenmesinde, defter ve belgelerin yok edilmesinde, defter yapraklarının koparılıp yerine başka yaprak konulmasında fail, müşterek fail, azmettiren ve yardım eden sıfatı ile katılabilir. Diğer suç fiillerinde ise azmettiren ve yardım eden sıfatı ile katılabilir.

Çalışanın statüsü nedeniyle amir – memur ilişkisi de bulunmadığı için kurtuluş delili olarak amirinden emir aldığını da ileri sürememesi gerekir. Gerçi her bir olaya göre hâkim hangi statü içerisinde katıldığına inceleme sonrası karar verecektir.

### **V. KAÇAKÇILIK SUÇUNA KATILMANIN SONUÇLARI**

Kaçakçılık suçuna katılmanın yaptırımı, katılma statüsüne göre belirlenecektir. Fail sıfatı ile katılmış ise bunun için kanunda öngörülen ceza ile cezalandırılması yoluna gidilecektir. VUK 359'uncu maddenin a fıkrasına göre verilecek ceza 18 aydan 3 yıla kadar hapis, b fıkrası için 3 yıldan 5 yıla kadar hapis, c fıkrası için ise 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasıdır.

Azmettirme şeklinde suça katılmış ise yukarıda ifade edilen kanundaki cezalar ile cezalandırılacaktır. Eğer alt soy – üst soy veya 18 yaşından küçük çocuklar suç aracı olarak kullanılmış ise verilecek cezalar üçte birden yarıya kadar artırılarak hükmedilecektir.

Kaçakçılık suçuna yardım eden statüsünde katılmış ise kaçakçılık suçu cezası üst sınırı 5 yıldan fazla olmaması nedeniyle yukarıda belirtilen cezalar yarıya kadar indirilerek uygulanacaktır.

### **SONUÇ**

Bu çalışmada kaçakçılık suçuna katılma konusu incelenmiştir. Suça katılma kavramı tanımlanarak öğelerine yer verilmiştir. Kaçakçılık suçu tek kişi tarafından işlenebilecek suçlar grubunda yer almasına karşı diğer kişilerin fail, dolaylı fail, azmettiren ve yardım eden sıfatıyla katılabileceği incelenmiştir.

Kaçakçılık suçunda önem arz eden konu meslek mensuplarının bu suçun işlenmesi ortamına çok yakın olduğu kimi zaman fail, kimi zaman da azmettiren veya yardım eden statüsünde katılabileceği görülmektedir. Meslek mensupları için yeni bir çalışma modeli geliştirilerek mükellefler karşısında daha özgür ve bağımsız hale getirilebilir. Meslek mensupları arasında oluşturulacak bir finans havuzu yolu ile meslek mensuplarının mükellef karşısında daha bağımsız olması sağlanabilir. Finans havuzu, belirli süreler içerisinde elde

edilen gelirlerin belirlenen tutardan fazla olması halinde bunun bir kısmının bankada açılacak havuzda toplanması ve nitelikleri aynı meslek mensupları arasında eşit olarak paylaşılması şeklinde olabilir. Böylece meslek, kamu niteliği ağır basan ve meslek mensuplarının mükelleflerden bağımsız olması sonucunu doğurabilir. O zaman meslek mensupları her ortamda iki kere ikinin dört ettiğini söyleyebileceklerdir. Dolayısıyla kaçakçılık suçlarına katılmalarının da önüne geçilmiş olacaktır. Bu da iki kere ikinin hep dört ettiği meslek mensuplarının yetişmesine imkân verecektir.

\*\*\*\*

#### KAYNAKLAR

**Ağar Serkan**, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2016.

**Akbulut Berrin**, “Bağlılık Kuralı”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, S. 1.

**Alpaslan Mustafa**, “SMMM - YMM’ler Hakkında “Görevi Kötüye Kullanma” Davaları ve Bir Af Yasası Neler Getiriyor?”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/036/>, 11.06.2016.

**Artuk Mehmet Emin - Ahmet Gökçen- A. Caner Yenidünya**, Türk Ceza Kanunu Şerhi Madde 1-50, C I, Genişletilmiş B 2, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

**Aydın Devrim**, Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

**Bayraklı Hasan Hüseyin**, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş B 2, Afyonkarahisar, 2015.

Çitil Bünyamin, “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S 106, 2013.

Çomaklı Şafak Ertan, “Adli Nitelikteki Vergi Suçlarında Fail Ve Ceza Sorumluluğu”, [www.kazanci.com/-kho2/hebb/hebb-ekonomi.htm](http://www.kazanci.com/-kho2/hebb/hebb-ekonomi.htm), 10.06.2016.

**Hızlı Yılmaz**, Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1984.

İçel Kayıhan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayınları, Yenilenmiş B 6, İstanbul, 2014.

**Karaarslan Mehmet**, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S 64, Yıl 2006.

**Karakoç Yusuf**, Vergi Ceza Hukuku Genel Kısım Vergi Kabahatleri Vergi Suçları, Yetkin Basım Yayım Dağıtım, Ankara, 2016.

**Kaymaz Seydi**, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçiş Sorunu”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVI, Y. 2012, S 2.

**Mercimek Fulya - Adnan Gerçek**, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y 4, S 14, Temmuz 2013, s.191.

**Metiner Haydar - E. Ahsen Koç**, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Genel Hükümleri, Madde 37- 75, C II, Ankara, 2008.

**Mutluer M. Kamil**, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimle Akademisi Yayınları n0 214, Eskişehir, 1979.

**Ofluoğlu Rahmi**, “Türk Ceza Kanunu ve 3568 Sayılı Yasaya Göre SMMM ve YMM’lerin Cezai Sorumlulukları”, <http://www.adaletbiz.com>, 11.06.2016.

Özbek Veli - Mehmet Nihat Kanbur- Koray Doğan- Pınar Bacaksız- İlker Tepe, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Güncellenmiş ve Genişletilmiş B 5, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014.

Özcan Onur, Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015.

Şentürk Akın Gencer, “Yeminli Mali Müşavirler, Görevi Suiistimal Suçunun Faili Olabilir mi?”, <http://www.maliyeokulu.org.tr/index.php/ouractivities/articles/law/374-yeminli-mali-mueavirler-goerevi-suiistimal-sucunun-faili-olabilir-mi.html>, 11.06.2016.

Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku ( Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin yayınları, Bursa, 2015.

**Taştan Mehmet**, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu (VUK 359/A-2’nci Madde)”, Adalet Dergisi, Yıl 2014, Sayı 48.

**Yılmaz Ejder**, Hukuk Sözlüğü, Yenilenmiş B 4, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

