

Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi **An Analysis Of Complicity In Tax Evasion In The Light Of The Turkish Criminal Law And The Tax Procedure Law**

Sercan YAVAN

Arş. Gör., Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, Maliye Bölümü, sercan.yavan@adu.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş: 8 Kasım 2016

Düzeltilme Geliş: 15 Şubat 2017

Kabul: 12 Haziran 2017

Anahtar Kelimeler:

Suçta İştirak, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Türk Ceza Kanunu, Vergi Usul Kanunu

© 2017 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

İştirak, bir kişi tarafından işlenecek eylem sonrası oluşacak hukuki ve fiili sonuçların, birden fazla kişi ile birlikte işlenecek eylemle meydana getirilmesidir. Vergi Usul Kanunu'nda iştirake ilişkin hükümler kaçakçılık suçları ile vergi ziyayı kabahatinde yer almaktadır. Kaçakçılık suçlarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu 359. maddede sayılan fiillerin iştirak müessesesi ile ilişkilendirilmesi ise Vergi Usul Kanunu'nun 360. Maddesinin bu müesseseye değinmesi sonucunda olmuştur. Ancak 5728 sayılı Kanun, Vergi Usul Kanununun 360. maddesinde yer alan "iştirak" hükmünü kaldırarak yerine "cezada indirim" hükmünü getirmiştir. Bu durumun vergi kaçakçılık suçlarında iştirak müessesesinin kaldırıldığı algısına yol açmasını önlemek için Vergi Usul Kanunu 360. maddesinde vergi kaçakçılığında iştirak suçuna uygulanacak cezaların Türk Ceza Kanununun dördüncü bölümündeki "suça iştirak" kısmının belirleyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu çalışmada vergi kaçakçılığı iştirak suçu Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanununda yer alma biçimi ile vergi kaçakçılığında iştirak suçunu ilgilendiren bazı yargı kararları ışığında incelenmiştir.

ARTICLE INFO

Article History:

Received: 8 November 2016

Received in revised form: 15 February 2017

Accepted: 12 June 2017

Keywords:

Participation in the Crime, Tax Evasion Crime, Turkish Criminal Law, Tax Procedure Law

© 2017 PESA All rights reserved

ABSTRACT

The legal and actual consequence of an act that is committed by a person is considered participation when it is committed by more than one person. The provision about participation in the Tax Procedure Law includes crimes about evasion of tax and tax loss. We understand the association between complicity and evasion of tax from article 360 which mentions article 359, where the acts that are considered to be evasion of tax are regulated. Like in many legislations the Tax Procedure Law is also effected by the law no 5728, which changed the law enforcement about complicity to reduction of the punishment in the 360th article. The situation that is discussed means that participation is no longer a part of evasion of tax crimes. On the contrary, the Tax Procedure Law's article 360 ensures the punishments for complicity about evasion of tax is going to be decided by the complicity part in Turkish Criminal Law's 4th section. In this study, complicity in evasion of tax's part in the Turkish Criminal Law and Tax Procedure Law and some juridical decisions that involves complicity in evasion of tax is studied.

GİRİŞ

İştirak, suçun işlenmesi için gerekmekte olan kişi sayısından daha fazla kişinin o suçun işlenmesiyle birlikte ortaya çıkar. İşlenen suç açısından değerlendirildiğinde, cezai sorumluluğunun esasını belirleyen hukuk dalı ceza hukukudur. Suç fiili bir kişi tarafından işlenebilmekle birlikte bu suçların işlenmesinde üçüncü kişilerin katkı sağlaması bu kişiler açısından suça iştiraki oluşturmaktadır. İştirak suçunu, çok failli suçlarla karıştırmamak gerekir. Çok failli suçlar tek kişi tarafından işlenemediğinden, en az iki veya daha fazla kişinin birlikte bulunması gereklidir. Bu tür suça örnek olarak rüşvet verilebilir. Rüşvet suçunun gerçekleştirilebilmesi için en az iki veya daha fazla kişinin birlikte bu suç fiilini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Ekonomik ve sosyal yapılarıdaki değişimler neticesinde suç işleme biçimleri de değişikliğe uğramıştır. Bunun sonucunda ise, suç işleyebilmek için daha fazla insan ihtiyaç duyulmaya başlanması bununla birlikte gizli suçlarında sayısında artışa neden olmuştur. Dolayısıyla gerek ceza hukuku açısından gerekse vergi hukuku açısından suça iştirak konusu daha da önemli hale gelmiştir (Gencel, 2014: 72).

Türk ceza hukukunda yer alan suç ve cezalarına ilişkin genel esaslar Türk Ceza Kanununda düzenlenmiştir. Özel ceza kanunlarında düzenlenmiş olan suçlara ilişkin hükümlerin kural önceliği vardır. Ancak ceza hukuku alanında birlik ve düzenin sağlanması için çoğunlukla özel ceza kanunlarının suçlara ilişkin özel hükümler içermedikleri görülür. Bu nedenle özel ceza kanunlarında düzenlenen suçlara uygulanacak genel hüküm bulunmaması durumunda atıf yapılmış olsun veya olmasın Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanacaktır (Bayraklı ve Bozdağ, 2010: 28). Konumuzla ilgili 8 Şubat 2008 tarihi öncesindeki düzenlemede yer alan vergi kaçakçılığına iştirak suçuna ilişkin uygulanacak yaptırımlar Vergi Usul Kanununda yer verilmemiş, bu kanunun "iştirak" başlıklı 360. maddesinin Türk Ceza Kanununa atıf yapılarak vergi suçuna iştirakte bu kanunda yer alan hükümlerin uygulanacağı açıkça belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu 360.'ncü maddesinde, iştirak suçu vergi kaçakçılığı bakımından düzenlenmiştir.

Fakat 8 Şubat 2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde yapılan düzenleme ile maddenin başlığı "cezada indirim" olarak değiştirilmiş ve madde metni farklı bir ifadeye kavuşturulmuştur. Buna göre 360. madde "Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezaların yarısı indirilir" şeklinde değiştirilmiştir. Böylece vergi kaçakçılığı suçuna iştirak ve iştirak edenlere verilecek ceza konusunda Türk Ceza Kanunu hükümleri doğrudan uygulanabilir hale gelmiştir (Karakoç, 2014: 554).

Bu çalışmada önce genel olarak vergi suç, kabahat ve cezalarının değerlendirilmesi ile vergi suçlarında iştirak suçuna neden olan vergi kaçakçılığı suçu ve cezaları incelenmiştir. Daha sonra ise iştirak suçunun Türk Ceza Kanunundaki yeri ile Vergi Usul Kanununda eski ve yeni düzenlemelerindeki yeri ile vergi kaçakçılığında iştirak suçu, örnek olay üzerinden açıklanmıştır.

1. Vergi Suç ve Cezalarının Genel Değerlendirmesi

Vergi ödevlerini kanunlarda öngörüldüğü kurallara uygun olarak yerine getirilmesini sağlamakla birlikte Hazine'nin vergi kabahat ve suçlarından dolayı uğradığı ya da uğraması muhtemel kayıpları önlemek amacıyla vergi suç ve cezaları tüm hukuk sistemlerinde kabul edilmiştir. Dar anlamıyla vergi suçu kavramı, vergi kanunları ile düzenlenmiş olan hukuki ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle kamu tüzel kişileri tarafından vergi haklarını tehlikeye sokan ya da zarara uğratan kimselerin söz konusu eylemlerinden dolayı cezalandırılmasını ifade eder. Geniş anlamda vergi suçu kavramı, vergi kaybına sebebiyet vermek, vergi kanunlarının öngörmüş olduğu usul kurallarına aykırılık ile sahtecilik, tahrifat gibi kamu düzenini bozucu etkilere neden olan eylemler olarak tanımlanmaktadır (Yıldırım ve Açar: 2007)

5237 sayılı TCK ile eski kanundaki suçların suç ve kabahat olarak ayrılması ortadan kaldırılmış ve TCK'da sadece suçlar kalmış kabahatler suç olmaktan çıkartılmıştır. Türk Ceza Kanunu ile paralel olarak, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kabul edilmiş ve TCK ve Kabahatler Kanunu 1

Haziran 2005 tarihinde eş zamanlı olarak yürürlüğe girmiştir. Yeni sistem ile karşılığında idari yaptırım öngörülen haksızlıklar kabahat olarak nitelendirilmiştir. Bu şekilde, gerek Kabahatler Kanunu'nda yer verilen gerekse birçok özel kanunda karşılığında idari yaptırım öngörülen fiiller kabahat olarak tanımlanmıştır (Güçlü, 2016: 21-22).

Kamu düzeninin bozan, ağır hukuk ihlalleri olarak görülen vergi kaçakçılığı, mükellefin özel işlerini yapma, vergi mahremiyetini ihlali vergi suçları, daha ziyade şekli yükümlülüklerin yerine getirilmemesine ilişkin fiiller olarak daha hafif hukuk ihlalleri olarak görülen vergi ziyayı ve usulsüzlük (genel, özel) fiilleri vergi kabahatleri olarak değerlendirilmektedir (Tablo 1).

Tablo 1: Vergi Kabahat ve Suçlarının Sınıflandırılması



Kaynak: (Şenyüz, 2016)

1.1. Vergi Kabahatleri

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş hukuka aykırı olan fiillerin bir kısmı yalnız vergi hukukunu ilgilendirmektedir. Kabahat olarak sayılan fiiller karşılığında uygulanacak yaptırım idari usullerle belirlenmektedir. Vergi idaresinin kabahat olarak tanımladığı fiiller hiçbir mahkeme kararı gerekmeksizin cezası yine vergi dairesinde kesilmektedir. Vergi kabahatleri yani mali nitelikteki suçların oluşmasında kast unsurunun aranmasına gerek bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, vergi kabahatlerinin işlenmiş sayılması için, muhatabın mutlaka kasten kanuna/hukuka aykırı davranması şart değildir. Taksirli veya ihmali bir davranışta mali nitelikte vergi kabahatlerinin oluşumu için yeterlidir (Karakoç, 2014: 493).

Vergi ziyayı ve usulsüzlükler vergi kabahatleri olarak adlandırılmaktadır. Vergi Usul Kanununun 341. maddesinde vergi ziyayı kabahatine neden olan fiiller yer verilirken, usulsüzlük kabahatine neden olan fiillerde aynı kanunun 352. maddesinde yer verilmiştir. Vergi kabahatlerindeki bu ikili ayrımın nedeni vergi ziyayına neden olan Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde sayılan fiillerin tarh dönemi geçtikten sonra tespit edilmesi gerekliliği söz konusudur. Ancak usulsüzlük kabahatlerinde söz konusu olan Vergi Usul Kanunu 352. maddede sayılan fiillerin tespitinin tarh dönemi öncesi veya sonrasında ortaya çıkarılmasının önemi bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle usulsüzlük kabahatlerinin oluşması için vergi ziyayının olup olmamasının önemi bulunmamaktadır (Bilici, 2010: 87). Aynı zamanda usulsüzlük kabahatleri genel usulsüzlük ve özel usulsüzlüklerden oluşmaktadır. Genel usulsüzlüklerde de birinci derecede ve ikinci derecede genel usulsüzlük ayrımı söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde sayılan söz konusu fiillere bağlı olarak hangi usulsüzlük kabahatinin işlendiği belirlenmektedir.

Vergi ziyayının oluşması sonrası bu kabahate uygulanacak ceza Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde belirtildiği üzere mükellef ve sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Ayrıca kanunun aynı maddesinde vergi ziyayına neden

olan fiilin Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda uygulanacak ceza üç kat, bu cezalara iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır. Vergi ziyana neden olan bu fiillerin bu şekilde cezalandırılması dışında Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde vergi incelemesi başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk tarihinden sonra verilenler hariç olmak üzere kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesi genel usulsüzlük suçlarına uygulanacak cezaların "kanuna bağlı cetvellere" göre belirleneceğini öngörmektedir. Maktu olarak uygulanan bu cezalara ilişkin cetvel Vergi Usul Kanunu'nun ekinde yer almakta ve burada belirtilen rakamlar her yıl sonunda yeniden değerlendirilme ölçütlerine göre belirlenmektedir. Aynı kanunun 352. maddesinde re'sen takdiri gerektiren fiillerin vergi ziyasını sebebiyet vermesi durumunda bağlı cetvelde uygulanacak cezalar iki katı şeklindedir.

1.2. Vergi Suçları

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiş olan bazı fiiller para cezası ile cezalandırılırken, bazı fiiller ise ceza hukuku açısından kamu düzenini bozan vergi suçu oluşturduklarından bu fiillerin belirlenmesinde ve uygulanacak yaptırım tespitinden ceza mahkemeleri sorumlu olmakta ve uygulanacak cezalar hürriyeti bağlayıcı cezalar olmaktadır. Ayrıca bu suçlarda vergi kaybının ortaya çıkması halinde para cezaları da uygulanabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359, 362, 363. maddelerinde sırasıyla "kaçakçılık" suçları, "vergi mahremiyetini ihlal" ve "mükellefin özel işlerini yapma" suçları hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak ilgili kanunda tanımlanmıştır. Bu fiillere ilişkin olarak uygulanacak cezalar sırasıyla ilgili maddelerde belirtilmiştir. Vergi Mahremiyetini ihlal suçuna uygulanacak ceza bu fiilin yer aldığı kanun olan Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinde yer alan hükümlerin uygulanacağını öngörmüştür. İlgili hükme göre vergi mahremiyetini ihlal suçuna uygulanacak ceza ise bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır. Mükellefin özel işini yapma suçunun cezası ise Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesinde yine Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesi hükümlerine göre uygulanacaktır. Bu hükme göre mükellefin özel işlerini yapma fiilinin cezası ise, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır. Çalışma konumuz itibarıyla vergi suçlarında iştirak vergi suçları arasında sayılan tek bir vergi suçu için söz konusu olmaktadır. Bu vergi suçu Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde yer alan kaçakçılıkla ilgili suçlardır. Dolayısıyla vergi kaçaklığı suçlarının detaylı incelemesi ve bu cezaya ilişkin verilecek cezalara ilişkin bilgiler vergi suçlarında iştirakin daha iyi anlaşılması için bir sonraki başlıkta detaylıca anlatılacaktır.

1.2.1. Vergi Kaçaklığı Suçu

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde belirtilen fiillerini işleyen vergi suçlularının ceza mahkemelerinde yargılanarak "hürriyeti bağlayıcı ceza" ile cezalandırılması hükme bağlanmıştır. Söz konusu suçlarda yükümlü, sorumlu ve bunların suçlarına iştirak edenler belge düzenini bozma, vergilendirmenin gerçeğe uygun olmasına engel olma veya vergi kaybına yol açma sonucu doğuracak hileli birtakım suçları işlemektedir (Karakoç, 2014: 516). Kanunilik ilkesi ve ceza hukukunun temel kuralı olarak Vergi Usul Kanunu 359. maddesine göre; (a), (b) ve (c) bentlerinde vergi kaçaklığına neden olan fiillerini ayrı ayrı tanımlaması yapılmıştır.

(a) bendinde, "vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti 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"
- "Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,"

(b) bendinde,

- “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,”

(c) bendinde,

- “Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar” vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olurlar.

Kaçakçılık suçu seçimli hareketli suçlardandır. Bu yönüyle, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde belirtilen hareketlerden yalnızca birinin yapılması durumunda suçun oluşması açısından yeterli olmaktadır. Kaçakçılık suçu, kanunda belirtilen fiillerin işlenmesiyle tamamlanmaktadır. Başka bir ifadeyle, kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılabilmesi için vergi kaybının ortaya çıkma şartı aranmamaktadır. Ancak burada istisnai bir durum söz konusu olan durum bulunmaktadır. Çift defter tutma durumunda vergi kaçakçılığının oluşması için vergi kaybının varlığı aranmaktadır.

Bu itibarla, sırf hareket suçu, şekli suç ve tehlike suçu niteliği taşımaktadır (Karakoç, 2014: 517). Fakat, 359. madde de yer alan fiilleri işlenmesi ayrıca vergi kaybına yol açacak olursa bu durumda hürriyeti engelleyici cezaların yanında ayrıca vergi ziyai cezası da kesilmesi gerekmektedir.

1.2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Yaptırımları

Kaçakçılık suçu nitelik itibarıyla vergi ziyai ve usulsüzlük suçlarından ayrı nitelikte olduğundan bu suça verilecek olan cezalarda o suçlara göre farklılık göstermektedir. Kaçakçılık suçlarına verilecek asıl cezalar, hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Ancak suç aynı zamanda vergi ziyai oluşturuyorsa bu durumda hürriyeti bağlayıcı cezaların yanı sıra mali nitelikli cezalarda söz konusu olmaktadır. Kanunda kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller, failin fiili işlemesindeki kasta veya işlenen fiille ortaya çıkmış olan hukuki ihlalin yoğunluğu dikkate alınarak dört gruba ayrılmakta ve farklı fiillerin bulunduğu gruplara farklı ağırlıkta cezalar uygulanmaktadır (Mutluer, 2006: 308).

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde “a/1”, “a/2”, “b” ve “c” bentlerinde vergi kaçakçılığı oluşturan eylemlerle birlikte verilecek cezalar hakkında da bilgi verilmiştir. Bu cezalar sırasıyla; “a” bendinde yer alan ve 1. ve 2. maddelerinde sayılan birinci grup fiillere ayrı ayrı “On sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası”, “b” bendinde yer alan ikinci grup fiillere “üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası”, “c” bendinde yer alan ikinci grup fiillere “iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası” olarak ifade edilmiştir.

2. Genel Olarak İştirak Müessesesi

Suç bir kişi tarafından gerçekleştirilebildiği gibi, birden fazla kişi tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. Soyut olarak bir tek kişi tarafından gerçekleştirilebilen bir suç birden çok kişi birlikte gerçekleştirdiğinde suça iştirak söz konusu olmaktadır. Suç kadar eski olan iştirak, giderek yaygınlaşmış bir suç biçimidir. Modern hayatın yaygın hale gelmesiyle birlikte karmaşıklığı yalnızca meşru ekonomik faaliyetler yönüyle değil aynı zamanda suç işleme teşebbüsleri yönüyle de zorunlu kılmaktadır. Birden çok kişinin faaliyette bulunması suç işlenmeden önceki aşamasında olabileceği gibi suçun gerçekleştirilme aşamasında da geçerli olabilir. Bu faaliyet birinci aşamada suç işleme kararının doğmasını sağlamak ile bu kararın daha da güçlendirilmesi olurken, ikinci aşamada ise, suçun işlenmesi için gerekli hareketleri kısmen ve tamamen yapmak veya bunları yapanlara yardım etmek biçiminde olmaktadır (Toroslu, 1991: 180–181).

2.1. İştirak Müessesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunundaki Yeri

Vergi ceza hukuku kapsamında suça iştirak gerek ceza hukukunun gerekse vergi hukukunun ilkeleri doğrultusunda düzenlenmiştir. Dolayısıyla suça iştirakin bu iki hukuk dalı ile ilişkisi iç içe olmaktadır. Suça iştirakin hukuk içindeki yerini ortaya koymak açısından öncelikle iştirak müessesinin ceza ve vergi hukuku içerisindeki yerini belirlemekte fayda vardır.

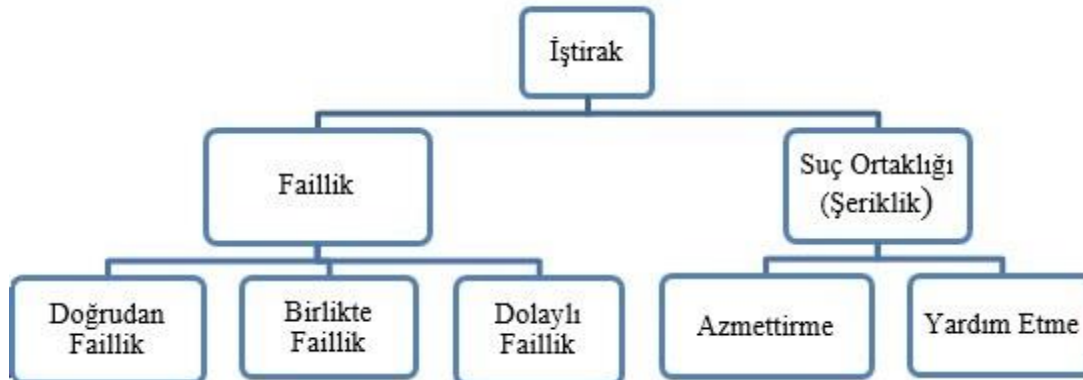
2.1.1 Türk Ceza Kanunu'nda İştirak Suçu

Özel kanun ile genel kanun ilişkisi içerisinde genel kanun niteliğine sahip 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesinde de ifade edildiği şekliyle "Bu kanun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm çerçevesinde özel kanunlarda hüküm bulunmadığı hallerde diğer kanunlarda yer alan suçlar için de Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla konumuz itibarıyla vergi kaçakçılığında iştirak suçu özel kanun niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmadığından Türk Ceza Kanunu hükümlerinin vergi suçlarında suçun özel görünüş şekillerinin değerlendirilmesinde esas alınmaktadır (Mercimek ve Gerçek, 2013: 200).

Türk Ceza Kanunu'nda iştirak müessesesi faillik, yardım etme ve azmettirme olarak düzenlenmiştir. Bu kanunda iştirak suçunu ilgilendiren konular 37-41 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 37-39 maddeleri değerlendirildiğinde birden fazla kişinin suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştirmesi birlikte faillik, suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanılması dolaylı faillik, başkasına suç işlettirme veya suçun işlenmesine yardım etmesi hallerinde iştirakin mevcudiyet kabul edilmiştir. Türk Ceza Kanunu'nda tek başına fail, birlikte fail ve dolaylı faillik için bir başka anlatımla 37.maddedekiler için suç üzerinde ortak hakimiyet kurma kriteri aranmakta iken, ortak hakimiyet kriterinin uymayan suça azmettirme ve yardım etme fiillerine ilişkin hükümler sırasıyla Türk Ceza Kanunu 38 ve 39. maddelerinde yer almakta ve hakimiyet kriterine uymamalarından dolayı iştiraktan sorumlu tutulabilmeleri için Türk Ceza Kanunu 40.maddesindeki bağlılık kuralına göre tespit edilmektedirler. Dolayısıyla bir suçun işlenmesinde asıl sorumluluk faile ait olmakta; yardım eden ve azmettirenler, fiil üzerinde hakimiyetleri olmadıkları veya özel faillik vasfını taşımadıkları gerekçesiyle 40. maddede yer alan bağlılık kuralı gereğince sorumlu tutulmaktadırlar (Mercimek ve Gerçek, 2013: 201).

Doğrudan faillik, suçu doğrudan doğruya fiilin gerçekleştirilmesi, birlikte faillik, suç oluşturan fiile ortaklaşa katkı sağlanması ve aynı suç işleme kararıyla hareket edilmesi, dolaylı faillik, suç oluşturan fiil ya da fiillerin bazen başka bir kişinin araç olarak kullanılması yoluyla gerçekleştirilmiş şeklidir (Dülger, 2005: 5-6). Azmettirme ise, asli failin suçu işleme konusunda herhangi bir düşüncesinin olmaması rağmen bu fiili gerçekleştirme kararının aldırılmasıdır (Dülger, 2005: 26). İştirak hallerinden bir diğeri yardım etme, suç işleme konusunda henüz karar vermemiş olan failin suç işleme konusunda karar vermesine teşvik edilmesidir (Dülger, 2005: 29).

Tablo 2: Türk Ceza Kanunu'nun da Düzenlenen İştirak Halleri



Kaynak: Tablo yazar tarafından hazırlanmıştır.

Türk Ceza Kanunu'nun 40.maddesinde "bağlılık kuralı" hükmü fail olmayan kişinin işlenen fiilden sorumlu tutulmasını düzenlemektedir. Buna göre; suçun iştirakine katılmak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterli olmaktadır. Suçun işlenişinde iştirak eden her kişi, diğerinin cezasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendisi kusurlu ve hukuka aykırı fiiline göre cezalandırılmaktadır. Özgü suçlarda¹ ise özel faillik niteliği taşıyan kişi fail olabilmektedir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişilerde ise azmettiren kişi veya yardım eden kişi olarak sorumlu tutulmaktadır. Suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gereklidir.

2.2.2 Vergi Usul Kanununda Vergi Kaçakçılığında İştirak Suçu

Vergi kaçakçılığında iştirak suçu Vergi Usul Kanunu çerçevesinde incelendiğinde eski düzenleme ve yeni düzenleme başlığı altında bir ayrım söz konusudur. 2008 yılında yapılan son değişiklikle Vergi Usul Kanununda vergi kaçakçılığında iştirake ilişkin direkt bir hüküm yer almamaktadır. Ancak kanun bizi Türk Ceza Hukukuna iştirak müessesine yönlendirmektedir. Dolayısıyla eski ve yeni düzenleme uygulanacak olan hükümler farklılık gösterdiğinden böyle bir ayrım yapılmıştır.

2.2.2.1. Eski Düzenlemelerde Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Kaçakçılığına İştirak Suçu

1998 yılında 4369 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılan Vergi Usul Kanunu "iştirak" başlıklı 338. maddesinde yer aldığı şekliyle ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birden fazla kişi, kaçakçılık yapmaları, kaçakçılığa teşebbüs sayılan fiilleri gerçekleştirmeleri veya doğrudan doğruya beraber bu fiilleri işlemiş olduklarında her biri hakkında iştirakte buldukları suçlar için bu kanunda yazılan cezalar uygulanmaktaydı (Gencel, 2014: 77-78).

8 Şubat 2008 yılında 5728 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununda bazı değişiklikler yapılmadan önceki haliyle iştirak müessesesi Vergi Usul Kanununun 360. maddesinde "iştirak" başlığı altında yer almaktaydı. Buna göre birden fazla kişi Vergi Usul Kanunu 359.maddede yer alan (eski düzenlemede yer alan bu madde yeni düzenlemeden etkilenmemiştir) fiillerin oluşumunda iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya bu suçu işlemiş olanlardan her biri bu cezadan ayrı ayrı maddi menfaat gözetme şartı ile o fiile ait ceza ile hükmolünmaktaydı. Fakat bu fiillere maddi menfaati bulunmaksızın iştirak edenlere normal uygulanacak cezanın dörtte biri uygulanmaktaydı.

Görülmektedir ki, eski düzenlemede de iştirak suçunun oluşabilmesi için gerekli olan ilk şart Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde belirtilen "kaçakçılık cezası" olarak ifade edilen fiillerin varlığının olması ve bu fiillerin oluşumuna katkının sağlanmasıdır. Bu katkının nasıl cezalandırılacağı yani katkıda menfaat gözetilip gözetilmemesi veya fiilin işlenmesinde azmettirilmesine göre değişeceği kanun maddesinde belirtilmiştir (Kelecioğlu, y.y.: 1).

Eski düzenlemenin değerlendirmesi yapıldığında maddi menfaat gözeterek suça doğrudan doğruya birlikte iştirak edenler o fiile öngörülen ceza verilirken, işlenen fiile iştirak edenlere de aynı ceza uygulanmaktaydı. Maddi menfaat gözetmeksizin bu fiilleri gerçekleştirenler ise suçun işlenmesinde yardım eden olarak nitelendirildiğinden yasada o fiil için öngörülmüş olan cezanın dörtte biri uygulanmaktaydı. Dolayısıyla ilgili maddede faillik ile yardım etme fiilleri "çıkar gözetme" kriteri ile birbirlerinden ayrılmakta ve vergi ceza hukukuna özgü bir iştirak müessesesi olarak düzenlenmiştir (Mercimek ve Gerçek, 2013: 213).

2.2.2.2 Yeni Düzenlemede Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Kaçakçılığına İştirak Suçu

23.01.2008 tarihinde kabul edilip, 08.02.2008 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5728 sayılı "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile temel ceza kanunu ile uyumlu hale getirilme çabaları sonrasında birçok kanunu etkilemiştir. Bu kanunlardan biride

¹ Kanunlarda öngörülen suçların büyük bir çoğunluğu herhangi bir insan tarafından işlenebilirken, bazı suçlar ancak belli kişiler tarafından işlenebilmektedir. Kanun, bazı hallerde suçun varlığı için, failin belirli bir hukuki veya fiili durumda bulunmasını şart koşmaktadır. Herkes tarafından işlenemeyen bu suçlara, "özgü" ya da "mahsus" suç adı verilir (Çolak, t.y., s.y.)

Vergi Usul Kanunudur. 5728 sayılı Kanun'un 277. maddesiyle birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 360.maddesinde değişiklik yapılmıştır. Böylece vergi suçuna iştirakte menfaat şartı aranmamaktadır. Ancak, maddi menfaati olmayan suç ortaklarının hakkında indirimli cezalar uygulanabilecektir (Mercimek ve Gerçek, 2013: 214).

5728 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde yer alan "iştirak" hükmü kaldırılarak yerine "cezada indirim" şekliyle değişiklik yapılarak sadece iştirake ilişkin indirim müessesine dönüştürülmüştür. Bu dönüşüm sonrasında vergi kaçakçılığı ile ilgili iştirak suçunun Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre cezalandırılması öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinin "cezada indirim" isimli yeni düzenlemesinde Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren fiilleri gerçekleştiren kişiler Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre değerlendirilirler. Suça iştirakte bulunanların maddi menfaat içerisinde olmadıkları durumda ise Türk Ceza Kanununda yer alan suça iştirak hükümlerine göre verilecek olan cezanın yarısı indirilecektir (Tezcan, y.y.: 13).

Vergi suçu sonrasında bireyin maddi menfaat çıkarı olsun ya da olmasın vergi suçlarında iştirakte verilecek ceza hükümlerinin Türk Ceza Kanununda yer aldığını Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinden anlamaktayız. Vergi Usul Kanunu 360. maddesinde "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" ibaresi vergi suçlarında iştirakin ceza hükümlerinin Türk Ceza Kanunu'nda yer aldığını açıklamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinin yeni haliyle değerlendirildiğinde vergi kaçakçılığı suçunda "iştirak müessesesi" kaldırılmamıştır. Yalnızca bu konuda uygulanacak hükümler Vergi Usul Kanunu yerine Türk Ceza Kanununda düzenlenmiş olup, maddi menfaatin olmaması durumunda ise Vergi Usul Kanununda verilecek cezada indirim uygulanmasıyla ilgili özel bir hükme yer verilmiştir (Tezcan, y.y.: 14).

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 tanıdığı indirimden yararlanacaktır. Burada maddi menfaat kriteri serbest muhasebeci mali müşavirin şirkette çalışmasına karşılık aldığı ücret dışında bir maddi menfaat etmesi durumunda, maddi menfaat kriteri geçerli olmaktadır (Gencel, 2014: 77).

SONUÇ

Vergi suçları içerisinde yalnızca vergi kaçakçılığına neden olan fiiller sonrasında ortaya çıkan iştirak müessesesi vergi ceza hukuku ile genel ceza hukukunun her ikisini de ilgilendiren bir alandır. Vergi kaçakçılığında iştirak suçuna ilişkin 5728 sayılı Kanun ile bazı hükümleri değiştirilmiş olan Vergi Usul Kanunu'nun da doğrudan cezalandıran hükümler yer almamaktadır. Ancak bu doğrudan cezalandırmama, bu suçu ilgilendiren hükümlerin olmadığı anlamına gelmemekte, Vergi Usul Kanununda 359 ve 360. maddelerinde iştirak suçunu ilgilendiren hükümler bulunmaktadır. Bu maddelerden 360. madde iştirak müessesesine birincil nitelikte hükümlere yer verirken, 359. madde ise iştirak müessesesine ilişkin ikincil nitelikte hükümlere yer vermektedir. Vergi Usul Kanunu 360. maddesinde *“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”* ibaresine yer verilerek, esasında vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak suçunu verilecek olan cezaların kararını Türk Ceza Kanunu'na yönlendirmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 360. Maddesi suça iştirak konusunda bizi Türk Ceza Kanununa yönlendiren hükme sahiptir. 360. maddeye bakarak vergi kaçakçılığında iştirak suçunun değerlendirilmesi ve cezalandırılmasının Türk Ceza Kanunlarına göre yapılacağı emaresini görmekteyiz. Türk Ceza Kanunu iştirak suçu 37-41 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun da iştirak müessesesi 37-39. maddeleri faillik; doğrudan faillik, birlikte faillik, dolaylı faillik; yardım etme ve azmettirme olarak üç ana başlıkta yer almakta 40-41. Maddelere ise suça iştiraki tamamlayıcı bağıllık kuralı ve iştirak halinde işlenen suçlarda gönüllü vazgeçme hükümleri yer almaktadır. Vergi Usul Kanununun 360. maddesi vergi kaçakçılığının yalnızca asli maddi iştiraki düzenlemesine rağmen Türk Ceza Kanunu 37-39. maddeleri vergi kaçakçılığında iştirak kapsamını genişleterek asli maddi iştirak sayılan faillik dışında asli manevî iştirak sayılan azmettirme ve yardım etme fiillerini gerçekleştirenleri de iştirak kapsamına almaktadır.

Uygulanan kanunların her biri kanunda tanımlanmış olan yapılmaması gereken fiillerin engellenmesini hedeflemektedirler. Ancak bu hedeflere ulaşılabilmesi de kanunlarda uygulanacak hükümlerin açık ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Kaçakçılık suçlarında iştirak suçlarının engellenmesinde Vergi Usul Kanunu 360. maddesinde Türk Ceza Kanunu'na yapılan atfın çokta sade ve anlaşılır olmadığı görülmektedir. Söz konusu bu belirsizliği ortadan kaldıracak ve hukuki bir boşluğa izin vermeyecek bir yasal düzenlemenin yapılması vergi kaçakçılığında iştirak suçunun engellenmesinde önemlidir. Böyle bir yasal düzenleme yapılacaksa yürürlükte olan Vergi Usul Kanununun mevcut durumunda olmayan kaçakçılık suçunun birden fazla kişinin işleme ve maddi menfaat gözetenler ile gözetmeyenlere verilecek cezalara açıkça yer verilmelidir. Yapılacak olan böyle bir düzenleme ceza hukuku ve Türk Ceza Kanunu ile çelişmeyen aksine bunların desteklediği nitelikte bir düzenleme olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Bozdağ, Ahmet (2010), "Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, s.15–34.
- Bilici, N. (2010), *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Dülger, Murat Volkan (2005), "Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Suç Ortaklığı(Suçta İştirak)", *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Volume: 1, Cilt:2 s.1–36.
- Gencil, Ufuk (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.
- Güçlü, Y. (2016), *İdari Para Cezaları ve Diğer İdari Yaptırımlar*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Karakoç, Y. (2014), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kelecioğlu, M. A. (y.y.), Vergi Usul Kanununun İştirak Hükümlerinde Özellik Arz Eden Husular, related:archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/56MaliCozum/56%20AYKUT%20K ELEC%4%B00%4%9ELU%20.doc Vergi Usul Kanununun İştirak Hükümlerinde Özellik Arz Eden Hususlar., 18.08.2016
- Mercimek, Fulya ve Gerçek, Adnan (2013), "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai sorumluluk", *Türkiye Adalet Akademisi*, Sayı: 14, s.191–228.
- Mutluer, M. K. (2006), *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Şenyüz, D. (2016), *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Tezcan, K. (y.y.), Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi, http://adanasmmmo.org/sempozyum/keramet_tezcan.doc, 20.08.2016
- Toroslu, N. (1991), *Ceza Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara
- Vergi Usul Kanunu (VUK) (213 Sayılı Kanun)
- Türk Ceza Kanunu (5237 sayılı)
- Yıldırım, Zübeyr ve Ağar, Serkan (2007), Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 171, s.280-286.