

H HİZMET NEDENİYLE GÜVENİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇUNUN SMMM VE YMMLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

(EVALUATION OF THE OFFENCE OF THE BREACH OF CONFIDENCE
DUE TO SERVICE IN TERMS OF PAs AND CPAs)

Doç. Dr. Gülден Şişman * **
Dr. Öğr. Üyesi Şenel Sarsıkoğlu * **

ÖZ

Güven duygusu, kişinin maddi ve manevi varlıklarını kendisi dışında üçüncü şahısların koruması altına bırakabilmesi için gereklidir. Bu nedenle ceza hukukunda, güven duygusunun suiistimali müeyyideye bağlanmıştır. Kanun koyucu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu m. 155'te güveni kötüye kullanma suçunu düzenleyerek insanlar arasındaki ilişkilerde güven duygusunun korunmasını sağlamaya çalışmıştır. Güveni kötüye kullanma, kişinin belli şartlar altında kendisine verilen bir mal veya yetkiyi, zilyetliğin devir amacı dışında kendisinin ya da başkasının yararına kullanmasıdır. Güveni kötüye kullanma suçunun "başkasının mallarını idare etmek yetkisinin gereği olarak malın tevdi ve teslim edilmiş eşya hakkında işlenmesi" nitelikli halini teşkil etmektedir. Çalışmada Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin TCK m. 155'te yer alan suçun faili olup olamayacağı hususu, ilgili kanun ve yönetmelikteki görev tanımlarında yer alan defter ve belgeleri saklama ve muhafaza yükümlülüğü bakımından değerlendirilmiş, özellikle defter ve belgelerin mükellefe iade edilmemesi, vergi borcu ve SGK primi gibi resmi kurumlara yapılacak ödemelerin yapılmaması tüm yönleriyle ele alınıp tartışmalı hususların önerilerimizle aydınlatması amaçlanmıştır.

H Eserin Dergimize geliş tarihi: 19.09.2022. İlk hakem raporu tarihi: 06.12.2022. İkinci hakem raporu tarihi: 08.01.2023. Onaylanma Tarihi: 09.01.2023.

* Doçent Doktor, Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı.

** Yazarın ORCID belirleyicisi: 0000-0002-6467-6048.

* Doktor Öğretim Üyesi, Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Devletler Hukuku Ana Bilim Dalı.

** Yazarın ORCID belirleyicisi: 0000-0002-2204-8422.

Eserin Atıf Şekli: Gülден Şişman, Şenel Sarsıkoğlu, "Hizmet Nedeniyle Güveni Kötüye Kullanma Suçunun SMMM ve YMMLer Açısından Değerlendirilmesi", YÜHFD, C.XX, 2023/1, s.165-188.

Anahtar Kelimeler: Güven, vergi, mali müşavir, yeminli mali müşavir, hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma suçu.

ABSTRACT

A sense of confidence is necessary so that a person can leave his material and non-material assets under the protection of third parties other than himself. Therefore, the breach of confidence is a punishable crime in the penal code. The law maker tried to ensure the preservation of a sense of trust in relationships between people by establishing the offence of the breach of confidence in Article 155 of the Turkish Penal Code No. 5237. A breach of confidence is the use of property or authority granted to someone under certain circumstances for the benefit of oneself or someone else, except for the purpose of transferring possession. It is the major form of the crime of breaching the trust, "Committing the crime related the goods that have been entrusted and delivered as a requirement of the authority to manage someone else's goods". In our study, we evaluated whether the Public Accountants and Sworn-in Certified Public Accountants can be the perpetrators of the crime specified in Article 155 of the Turkish Penal Code, especially in the context of failure to return books of accounts and documents to the taxpayer, and failure to make official payments such as tax debt, social security premiums. Thus, it is aimed to deal with all aspects of the issues and to illuminate the controversial issues with our suggestions.

Keywords: Confidence, tax, public accountants, sworn-in certified public accountants, offence of the breach of confidence due to service.

GİRİŞ

Güven duygusu, kişilerin maddi ve manevi varlıklarını kendisi dışında üçüncü şahısların koruması altına bırakabilmesi için mutlaka var olması gereken bir olgu olduğu için ceza hukukunda güven duygusunu suiistimal edici davranışlar müeyyideye bağlanmıştır¹. Kanun koyucu, Türk Ceza Kanunu² (TCK) 155. maddesinde güveni kötüye kullanma suçunu

¹ Sahir Erman, *Sahtekarlık Cürümleri* (3. Baskı, İstanbul Üniversitesi 1970) 6. Yazar, bireylerin sosyal hayatta ilişki kurduklarında kendilerine söylenen sözlere ve kendilerine gösterilen şeylere inanç ve güven beslediklerine; bunun kaynağının ise kendi duygu, düşünce ve yaşam deneyimleri ya da karşısındakilerin şahsına olan güven olduğuna işaret etmektedir. Bu bakımdan güveni kötüye kullanma suçuyla korunan güvenin sadece bireysel ve özel nitelikteki güven olduğunu ifade etmeliyiz.

² Türk Ceza Kanunu, Kanun Numarası: 5237, Kabul Tarihi: 26.09.2004, RG 12.10.2004/25611. Bundan sonra çalışmamızda TCK olarak anılacaktır.
YÜHFD Cilt: XX Sayı: 1 (2023)

düzenleyerek insanlar arasındaki ilişkilerde güven duygusunun korunmasını sağlamaya çalışmıştır³. Ancak şunu belirtmekte fayda vardır ki suç tipinde yer alan ve ilk dikkati çeken ‘güven’ kavramı olmakla birlikte ceza hukuku ile korunmak istenen merkezdeki toplumsal değerler mülkiyet ve zilyetlik hakları olup güven duygusu da bu haklar bağlamında dolaylı olarak koruma altına alınmaktadır⁴.

Güveni kötüye kullanma suçu, TCK’nın Özel Hükümler Kitabının Malvarlığına Karşı Suçlar Bölümü 155. maddesinde yer almaktadır. İlgili maddeye göre:

“1) Başkasına ait olup da, muhafaza etmek veya belirli bir şekilde kullanmak üzere zilyetliği kendisine devredilmiş olan mal üzerinde, kendisinin veya başkasının yararına olarak, zilyetliğin devri amacı dışında tasarrufta bulunan veya bu devir olgusunu inkar eden kişi, şikayet üzerine, altı aydan iki yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılır.

(2) Suçun, meslek ve sanat, ticaret veya hizmet ilişkisinin ya da hangi nedenden doğmuş olursa olsun, başkasının mallarını idare etmek yetkisinin gereği olarak tevdi ve teslim edilmiş eşya hakkında işlenmesi halinde, bir yıldan yedi yıla kadar hapis ve üçbin güne kadar adli para cezasına hükmolunur.”

Birinci fıkrada suç tipinin temel hali düzenlenmiş iken ikinci fıkrada nitelikli halleri yer almaktadır⁵. Maddeye göre; güveni (inancı) kötüye kullanma diğer bir deyişle emniyeti suiistimal kavramı, kişinin belli koşullarda kendisine bırakılan bir yetki veya eşyayı zilyetliğin devir amacı haricinde kendisi ya da bir başkasının menfaatine kullanmasını ifade etmektedir.

Güveni kötüye kullanma fiilinin üzerinde gerçekleştirildiği maddi konuyu “başkasına ait olup da, muhafaza etmek veya belirli bir şekilde kullanmak üzere zilyetliği kendisine devredilmiş olan taşınır veya taşınmaz

³ Veli Özer Özbek, *Ekonomi Ceza Hukuku İkinci Kitap: Özel Hükümler* (1. Baskı, Seçkin 2021) 105. Yazar, burada korunan hukuki değerın kişilerin sözleşmeleri sebebiyle birbirlerine karşı duydukları güven olduğunu belirtmektedir.

⁴ Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, (3. Baskı, Savaş 1999) 256. Yazar, kanun koyucu tarafından eşyanın asıl sahibi (malik) olmayan zilyedin bu sıfatını kullanarak fayda elde etmesi halinde özel hukuk müeyyidelerinin yeterli görülmediği ve ceza hukuku yaptırımına bağlandığını ifade etmektedir.

⁵ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmez, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler* (5. Baskı, Adalet 2018) 670. Yazarlar, bu suç bakımından yapılacak değerlendirmelerde ayrıca TCK 167-169. maddelerinde yer alan hükümlerin de dikkate alınması gerektiğini belirtmektedir.

mal” oluşturmaktadır⁶. Bu özellikleri taşımayan bir eşyaya karşı güveni kötüye kullanma suçu işlenemeyecektir.

TCK 155. maddesinin 2. fıkrasında faille mağdur arasındaki bağ ve failin vasfıyla ilgili olarak düzenlenen nitelikli hal, “başkasının mallarını idare etmek yetkisinin gereği olarak tevdi ve teslim edilmiş eşya hakkında işlenmesi” şeklinde ihdas edildiğinden faile daha fazla ceza verilmesini gerektiren bu nitelikli halin uygulanması şartı olarak kişiler arasında mutlaka meslek, sanat, ticaret ya da hizmet bağlantısının bulunması gerekli değildir⁷.

Çalışmamızın konusunu serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) ile yeminli mali müşavirlerin (YMM) güveni kötüye kullanma suçunu işleyip işleyemeyeceğinin ve dolayısıyla suç genel teorisi bakımından bunların ilgili suçun faili olup olamayacağı hususunun Yargıtay kararları çerçevesinde değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Öncelikle faille mağdur arasındaki ilişkiyi referans alan hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma suçunun unsurları üzerinde durulacaktır.

I. HİZMET NEDENİYLE GÜVENİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇUNUN UNSURLARI

A. Tipikliğin Maddi (Objektif) Unsurları

Güveni kötüye kullanma suçu, kanun koyucu tarafından 5237 sayılı TCK'nın 155. maddesi ve malvarlığına karşı işlenen suçlar arasında ihdas edilmiştir. Maddenin ilk fıkrası suçun temel şekline, ikinci fıkrası ise nitelikli haline yer vermektedir. Buna göre; ilk fıkrada “Başkasına ait olup da muhafaza etmek veya belirli bir şekilde kullanmak üzere zilyetliği kendisine devredilmiş olan mal üzerinde, kendisinin veya başkasının yararına olarak, zilyetliğin devri amacı dışında tasarrufta bulunan veya bu devir olgusunu inkar eden kişi, şikayet üzerine, altı aydan iki yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılır.” hükmü yer almaktayken; ikinci fıkrada “Suçun, meslek ve sanat, ticaret veya hizmet ilişkisinin ya da hangi nedenden doğmuş olursa olsun, başkasının mallarını idare etmek yetkisinin

⁶ Serkan Meraklı, ‘Güveni Kötüye Kullanma Suçu (TCK m. 155)’ (2009) 11(Özel) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1657, 1666; Koca ve Üzülmöz (n 5) 673; Özbek (n 3) 105.

⁷ Nitekim Yargıtay bir kararında; “apartman yöneticisinin kat maliklerinden toplanan parayı yeni yönetime devretmemesi failini hizmet sebebiyle emniyeti suiistimal olarak” değerlendirmiştir. Kararın tamamı için bkz. Yargıtay 11 CD, E 2003/9372, K 2004/7237, 07.10.2004, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <<https://www.kazanci.com.tr/>> Erişim Tarihi: 25 Haziran 2022.

gereği olarak tevdi ve teslim edilmiş eşya hakkında işlenmesi halinde, bir yıldan yedi yıla kadar hapis ve üçbin güne kadar adli para cezasına hükümlenir.” biçiminde kodifike edilmiştir. Güveni kötüye kullanma suçunun işlenebilmesi için önce tipikliğin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Tipiklik, suç teşkil eden davranışın ceza normundaki soyut tasviri olup bir eylemin suç sayılabilmesi için ilkin, dış dünyada değişikliğe sebep olan fiilin, ceza yasasındaki tanıma yani modele diğer bir deyişle tipe uygun olması zorunludur⁸. Suçun unsuru olan tipikliğin neticesi olarak failin davranışı, yasada yazılı olan suç tiplerinde yer verilen vasıfları taşıyorsa bu davranışından dolayı fail cezalandırılmayacaktır. Eğer failin eylemi, kanunda belirtilen suç tarifine uygunluk arz ediyorsa fiilin tipik olduğu kabul edilecektir⁹.

1. Fail ve Mağdur

Başkasına ait bir malın zilyetliği muhafaza edilmesi ya da belli bir şekilde kullanılması amacıyla kendisine devredilmiş olan şahıslar bu suçun faili olacaktır. Bu bakımdan suç, bizzat işlenebilen (gerçek özgü) suç niteliğini haizdir¹⁰. Suçun faili malın zilyetliği kendisine devredilen kişi olduğu için zilyet yardımcıları, zilyedin gözetimi ve fiili hakimiyeti altında malı sadece ellerinde bulundurdıkları, dolayısıyla da kendilerine zilyetlik devredilmediği için bu suçun faili olamayacaklardır¹¹. Bu noktada ifade

⁸ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (17. Baskı, Seçkin 2021) 160; Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (14. Baskı, Seçkin 2021) 105; Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (12. Baskı, Seçkin 2021) 210; Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (22. Baskı, Adalet 2019) 128.

⁹ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt:1* (13. Baskı, Beta 1997) 362, Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş* (10. Baskı, Beta 2017) 235; Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (6. Baskı, Yetkin 2014) 235. Yazarlar, tipiklik unsuru için yasallık unsuru, kanuni unsur veya suçun kanuni unsuru kavramlarını kullanmayı tercih etmektedir.

¹⁰ Asuman Aytekin İnceoğlu, ‘Güveni Kötüye Kullanma Suçu’ (2018) 17(1) Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 41, 46; Özbek (n 3) 107; Koca ve Üzülmöz (n 5) 671. Son yazarlar, suçun yükümlülük suçu olduğunu; dolayısıyla eşya üzerinde kimin lehine zilyetlik tesis edilmişse ancak bu kişiler tarafından yükümlülüğün gereklerine aykırı davranışta bulunulabileceğini haklı olarak ifade etmektedir.

¹¹ Gerçekten de bu kişiler, malı ellerinde zilyet olma iradesiyle değil, belli bir hizmeti ifa etmek amacıyla bulundurmaktadır. Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem ve R. Murat Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku* (19. Baskı, Seçkin 2021) 845; Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, *Kişilere Karşı İşlenen Suçlar* (4. Baskı, Beta 2017) 464; Meraklı (n 6) 1673; Aytekin İnceoğlu (n 10) 46.

edelim ki güveni kötüye kullanma suçunun mağduru, aralarındaki sözleşmesel ilişki dolayısıyla malın zilyetliğini faile devreden ve güveni sarsılan malik ya da zilyet sıfatını haiz kişidir¹².

Mali müşavirlerin sorumluluk alanları, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu¹³ 2. maddesinde düzenlenmektedir. Bu düzenlemeye göre; mali müşavirlerin sorumluluğu:

“Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutan, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleyen ve benzer işlerini,

b) Muhasebe sistemlerini kuran, geliştiren, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleyen veya bu konularda müşavirliklerini,

(a) ve (b) bentlerinde belirtilen konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapan, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş veren, rapor ve benzerlerini düzenleyen, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerini,

Bir işyerine bağlı olmaksızın yapmak” şeklinde hüküm altına alınmaktadır. 3568 sayılı Kanun’da yazılı görev tanımı kapsamında serbest muhasebeci mali müşavirlere defter ve belgelerin tevdi edilmesi imkan dahilinde bulunmaktadır¹⁴. SMMM’ler, söz konusu defter ve belgelerin kendilerine tevdi edilmesi ve fakat tevdi amacı haricinde kendileri yahut başkalarının yararına bunlar üzerinde tasarrufta bulunmaları halinde güveni kötüye kullanma fiili üzerinde hakimiyet kurmuş olacaklarından bu suçun faili sıfatını taşıyacaklardır.

2. Suçun Konusu Olarak Zilyetliği Faile Devredilmiş Mal

Mal, üzerinde hakimiyet kurulabilen ve bunun yanı sıra maddi bir bütünlüğü olan şeyler olarak tanımlanmaktadır¹⁵. Suçun konusuna ilişkin

¹² Koca ve Üzülmöz (n 5) 672; Özbek (n 3) 109; Centel, Zafer ve Çakmut (n 11) 465. Aksi yönde, Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 846.

¹³ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun Numarası: 3568, Kabul Tarihi: 01.06.1989, RG 13.06.1989/20194. Bundan sonra çalışmamızda 3568 sayılı Kanun ya da kısaca MMK olarak anılacaktır.

¹⁴ Gökhan Kürşat Yerlikaya, *SMMM ve YMM Kanunu Şerhi* (1. Baskı, Seçkin 2021) 51; Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi* (9. Baskı, Seçkin 2022) 66.

¹⁵ M. Emin Artuk, Ahmet Gökçen, M. Emin Alşahin ve Kerim Çakır, *Ceza Hukuku Özel Hükümler* (18. Baskı, Adalet 2019) 525; Eraslan Özkaya, *Eşya Hukuku Mülkiyet Genel Hükümler Cilt-I-A* (1. Baskı, Seçkin 2022) 34. Son yazar, Türk hukukunda eşya kavramının *YÜHFD Cilt: XX Sayı:1 (2023)*

5237 sayılı TCK'da "başkasına ait mal" deyimini kullanılmaktadır¹⁶. Dolayısıyla güveni kötüye kullanma suçunun konu unsurunu, "başkasına ait olup da muhafaza etmek veya belirli bir şekilde kullanmak üzere zilyetliği kendisine devredilmiş olan" eşya oluşturmaktadır¹⁷. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu 973. maddesi uyarınca; "Bir şey üzerinde fiilî hâkimiyeti bulunan kimse onun zilyedir." Kanun koyucu, üzerinde zilyetlik kurulan malın taşınır veya taşınmaz olması açısından bir ayrıma gitmemiştir¹⁸. Bu noktada güveni kötüye kullanma suçu açısından suçun konusunu değerlendirdiğimizde, ilkin TCK 155. maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği üzere suçun konusunu oluşturan malın, fail haricinde bir kimseye ait bulunması gerekmektedir¹⁹. İkinci olarak suç konusu malın, failin zilyetliğinde²⁰ olması aranır ki failin zilyetliğinde olmayan bir eşya bakımından bu suçun işlenebilmesi imkan dahilinde gözükmemektedir²¹. Ayrıca suçun konusunu oluşturan eşyanın zilyetliğinin belli bir amaçla (muhafaza edilmesi ya da belirli bir şekilde kullanılması için) faile devredilmesi lazım gelmektedir. Yine ekonomik değeri olmayan mallar da bu suçun konusuna girmektedir²². Bu noktada ifade edelim ki her bir parçasının genel hayat ve ticari ilişkiler bakımından farklı bir özellik barındırmadığı ve bundan dolayı birinin aynı özellikteki diğeri ile ikame edilebildiği para gibi misli eşyalar²³ da bu suçta konu olabilir²⁴. Yargıtay'ın

tanımlanmamış olması sebebiyle şey, eşya, mal veya nesne deyimlerinin kullanıldığını ancak bu kavramların tam olarak birbirine intibak etmediğini haklı olarak ifade etmektedir.

¹⁶ Meraklı (n 6) 1667; Aytekin İnceoğlu (n 10) 52.

¹⁷ Koca ve Üzülmüş (n 5) 673; Özbek (n 3) 105.

¹⁸ Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 846; Centel, Zafer ve Çakmut (n 11) 467. Yazarlar, kanun koyucunun buradaki malın taşınır ya da taşınmaz mal olmasına ilişkin açıklığa yer vermeyerek bir ayrıma gitmediğini belirtmektedir.

¹⁹ Koca ve Üzülmüş (n 5) 673; Özbek (n 3) 105; Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 846; Centel, Zafer ve Çakmut (n 11) 468; Meraklı (n 6) 1667; Aytekin İnceoğlu (n 10) 52.

²⁰ Türk Medeni Kanunu, Kanun Numarası: 4721, Kabul Tarihi: 22.11.2001, RG 08.12.2001/24607. 973. maddesinde; "Bir şey üzerinde fiilî hâkimiyeti bulunan kimse onun zilyedir." şeklinde bir tanımlama getirmiştir. Bu bakımdan öz olarak zilyetliğin bir şey üzerindeki fiilî hâkimiyet anlamına geldiği ifade edilmektedir. Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, *Şekli Eşya Hukuku* (4. Baskı, Yetkin 2008) 124.

²¹ Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler* (16. Baskı, Seçkin 2021) 693; Koca ve Üzülmüş (n 5) 674; Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 849; Centel, Zafer ve Çakmut (n 11) 469; Meraklı (n 6) 1673; Aytekin İnceoğlu (n 10) 54.

²² Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 848; Meraklı (n 6) 1668; Aytekin İnceoğlu (n 10) 49. Aksi yönde, Centel, Zafer ve Çakmut (n 11) 466.

²³ Oğuz Sadık Aydos, *Pratik Eşya Hukuku* (5. Baskı, Gazi 2022) 5; Osman Gökhan Antalya ve Murat Topuz, *Marmara Hukuk Yorumu - Eşya Hukuku Cilt:IV/1* (4. Baskı, Seçkin 2021) 86; Mehmet Ayan, *Eşya Hukuku I – Zilyetlik ve Tapu Sicili* (13. Baskı, Seçkin 2016) 47.

bu yönde kararları bulunmaktadır²⁵. Ancak doktrindeki bir görüşe göre; teoride para misli eşya olarak kabul edilse de paranın güveni kötüye kullanma suçunun konusunu oluşturması tereddütle yaklaşılması gereken bir husustur²⁶. Nitekim genelde paranın zilyetliğinin devriyle beraber mülkiyet de devralana geçmekte olup devreden sadece alacak hakkına sahip olmaktadır. Burada para üzerindeki mülkiyet karışma yoluyla karşı tarafa geçmektedir²⁷. Hal böyle olunca artık para üzerinde güveni kötüye kullanma suçu işlenemeyecektir. Aynı sonuca manevi unsur açısından yaklaşan diğer bir görüşe göre; zilyetliğin iadesi istenildiğinde edimin yerine getirilebilmesinin mümkün olduğu ikame edilebilir misli eşyalar bakımından kişinin bu eşyaları kullanmış olduğu hallerde suç kastından söz edilemeyecektir²⁸. Fakat, bu halde dahi, misli eşya olan paranın iade zamanı geldiğinde ikame edilerek geri verilmezse suçun oluşacağı ifade edilmektedir²⁹.

Suçun meslek, sanat, ticaret ya da hizmet ilişkisi sebebiyle tevdi ve teslim edilen mal üzerinde gerçekleşmiş olması durumunda suçun nitelikli hali işlenmiş olmaktadır. Bu bağlamda SMMM ve YMM'lere görevi gereği teslim edilen eşyalar da suçun konusuna girmektedir. Bununla birlikte; SMMM ve YMM'lere görevi gereği teslim edilen eşyalardan hangilerinin suçun konusuna gireceğinin belirlenebilmesi için görev alanlarının tespiti önem arz etmektedir. Nitekim bu kişiler açısından zilyetliği devredilen mal, sözleşme gereği tutulacak defterler ve bu defterlere kaydı gereken belgeler olabilecektir. Bunun yanı sıra doktrinde paranın da bu suçun konusuna dahil olduğu ifade edilmektedir³⁰. Bu bağlamda vergilerin ve sgk primi gibi mali

²⁴ Koca ve Üzülmöz (n 5) 673; Özbek (n 3) 106; Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 848; Meraklı (n 6) 1669; Aytekin İnceoğlu (n 10) 50.

²⁵ Yargıtay 15 CD, E 2011/14954, K 2012/39630, 20.06.2012, T.C. Yargıtay Kararlar Bilgi Bankası. <<https://karararama.yargitay.gov.tr/>> Erişim Tarihi: 25 Haziran 2022. Aynı yöndeki kararlar ve değerlendirmesi için bkz. Köksal Bayraktar, Ali Kemal Yıldız, Eylem Aksoy Retornaz, Güçlü Akyürek, Ali Hakan Evik, Zeynel T. Kangal, Pınar Memiş Kartal, Hasan Sınar, Vesile Sonay Evik, Sinan Altunç, Asuman Aytekin İnceoğlu, Gülşah Bostancı Bozbayındır ve Barış Erman, *Özel Ceza Hukuku – Cilt IV: Malvarlığına Karşı Suçlar (TCK m. 141-169)* (1. Baskı, On İki Levha 2018) 204.

²⁶ Aytekin İnceoğlu (n 10) 50.

²⁷ Aytekin İnceoğlu (n 10) 50.

²⁸ Özbek, Doğan ve Bacaksız (n 21) 699.

²⁹ Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 848.

³⁰ Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Özel Kısım* (2. Baskı, Savaş 2007) 165. Yazar, İtalyan Ceza Kanunu bakımından öteden beri paranın da suçun maddi konusu olarak sayıldığını, bununla birlikte mübadele değerinden yoksun şeylerin güveni kötüye kullanmanın konusu olamayacağını ifade etmektedir.

YÜHFD Cilt: XX Sayı:1 (2023)

yükümlülüklerin yerine getirilmesi için SMMM ve YMM'lere bir miktar paranın tevdi edilmesi hususu çalışmamızda ayrı bir başlık altında değerlendirilecektir.

3. Fiil (Hareket-Netice-Nedensellik Bağı)

Güveni kötüye kullanma suçunun işlenebilmesi için öncelikle failin belli bir şeyin üzerinde zilyet sıfatını haiz olması; sonrasında bu eşyanın geri verilmek ya da belli bir şekilde kullanılmak üzere faile rızayla tevdi ve teslim edilmesi; ve nihayet failin de kendisine bırakılan bu mal üzerinde ve veriliş amacı haricinde aslında zilyedi olduğu malda malikmiş gibi satma, rehnetme, kullanma, tüketme, değiştirme, dönüştürme, bağışlama, bozma vesair şekillerde tasarrufta bulunması yahut da devir olgusunu inkar etmesi suretiyle şahsı ya da üçüncü bir kişi lehine fayda sağlaması gerekmektedir³¹. İfade edilmelidir ki fiil unsuru, SMMM ve YMM'ler açısından genellikle devir olgusunun inkar edilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Görevleri gereği kendilerine tevdi edilen defter ve belgelerin istendiğinde mükelleflere iade edilmemesi başka bir ifadeyle devir olgusunun inkar edilmesi durumunda suçun nitelikli haline vücut veren fiil işlenmiş olmaktadır.

B. Tipikliğin Manevi (Sübjektif) Unsuru

Güveni kötüye kullanma taksirli hali cezalandırılmayan kasten işlenebilen suçlar arasında yer almaktadır. Suçun oluşumu bakımından kastın haricinde herhangi bir başka sübjektif nitelikteki unsurun gerçekleşmesi gerekmemektedir. Nitekim tipiklikte fiilin kişinin kendi yararı ya da üçüncü kişi lehine işlenebileceğine ilişkin tabir, failin özel bir maksatla hareket etmesi gerektiğini ifade etmemektedir³². Ayrıca güveni kötüye kullanma suçu, doğrudan kastla yani, failin suçun kanuni tarifinde yer alan tüm maddi unsurları bilerek işlenebileceği gibi olası (dolaylı) kast da bu suçun işlenmesi bakımından yeterli olacaktır³³.

³¹ Koca ve Üzülmez (n 5) 678; Özbek, Doğan ve Bacaksız (n 21) 694; Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 855; Meraklı (n 6) 1683; Aytekin İnceoğlu (n 10) 59. Ayrıca yargı kararları için bkz. Yargıtay 15 CD, E 2011/23971 K 2012/7309, 08.02.2012; E 2013/14207 K 2013/10092, 30.05.2013; E 2014/18561, K 2014/18075, 04.11.2014, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <<https://www.kazanci.com.tr/>> Erişim Tarihi: 26 Haziran 2022.

³² Koca ve Üzülmez (n 5) 680; Meraklı (n 6) 1685. Aksi yönde, Centel, Zafer ve Çakmut (n 11) 476; Aytekin İnceoğlu (n 10) 70.

³³ Özbek, Doğan ve Bacaksız (n 21) 699; Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 860; Centel, Zafer ve Çakmut (n 11) 476.

C. Hukuka Aykırılık Unsuru

TCK 155. maddesinin 2. fıkrasında güveni kötüye kullanma suç tipinin nitelikli hallerine yer verilmektedir. Faile verilecek cezanın ağırlaştırılması neticesine yol açan bu durumlarda fail ile mağdur arasındaki sözleşmesel bir ilişkiden kaynaklanan güven unsuru, daha yoğun bir şekilde kendini göstermektedir. Çünkü zaman zaman failin taşımış olduğu sıfat, karşı tarafta onun aradaki hukuki ilişkiye riayet edeceği kanısını uyandırmaktadır. Şayet; fail, mağdurla arasındaki bu güven bağı zedelerse ayrıca toplumdaki diğer kişilerin de bu sanat ve mesleğe duyduğu güven de sarsılacaktır. Bu sebeplerdir ki failin belli sıfatları haiz olması, güveni kötüye kullanma suçunun cezayı ağırlaştırıcı nitelikli şekilleri olarak düzenlenmiştir³⁴.

Güveni kötüye kullanma suçuyla mülkiyet ve zilyetlik haklarının korunması amaçlanmaktadır. Bununla birlikte; özellikle bazı meslek mensupları açısından meslekle ilgili teslim edilen eşyalar bakımından suçun işlenebilmesi için malın mülkiyet hakkına sahip olan (malik/mağdur) ile lehine zilyetlik tesis edilen (zilyet/fail) arasında bir sözleşmesel ilişkinin mevcudiyeti aranmaktadır. Bu bağlantının gereği olarak taraflar arasındaki güven korunmaktadır. Suçun konu unsurunu teşkil eden eşya üzerinde sözleşme gereği belli bir biçimde kullanılmak üzere fail lehine zilyetlik tesis edilmesi halinde mevcut sözleşmesel ilişkiyle bağdaşmayan tasarruflar cezalandırılmaktadır.

Bu nedenle de özellikle SMMM ve YMM'ler gibi meslek mensupları açısından güveni kötüye kullanma fiilinin işlendiğinden bahsedilebilmesi için öncelikle hukuken geçerli bir sözleşmesel ilişkinin varlığının aranması gerektiğini düşünmekteyiz. Nitekim güveni kötüye kullanma fiilinin zilyet olunan eşya üzerinde hapis hakkının kullanılması suretiyle işlendiği hallerde bu fiil hakkın kullanılması hukuka uygunluk sebebi kapsamında suç oluşturmayacaktır³⁵. Yine zilyedin malın sahibinin rızası üzerine taraflar arasındaki sözleşmesel ilişkide gösterilenler haricinde bir tasarrufta bulunulması da güveni kötüye kullanma teşkil etmeyecektir³⁶.

³⁴ Centel, Zafer ve Çakmut (n 11) 478.

³⁵ Koca ve Üzülmöz (n 5) 681; Bayraktar, Yıldız, Aksoy Retornaz, Akyürek, Evik, Kangal, Memiş Kartal, Sınar, Sonay Evik, Altunç, Aytekin İnceoğlu, Bostancı Bozbayındır ve Erman (n 25) 228. Son yazarlar, hukuka uygunluk sebebi olarak zorunluluk haline yer vermekte olup biz bu görüşe iştirak etmemekteyiz. Nitekim, zorunluluk halinin failin kusuru bahsinde değerlendirilmesi gereken bir husus olduğunu düşünmekteyiz.

³⁶ Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 861.

II. SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLER (SMMM) VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN (YMM) SUÇUN FAİLİ OLMASI

A. SMMM Görev tanımı

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin görev tanımına 3568 sayılı Kanun'un "Mesleğin Konusu" başlıklı 2. maddesinin 1. fıkrasının A bendinde yer verilmektedir.

İlgili madde uyarınca gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; *"Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.*

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

Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak." serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin kanundan kaynaklanan yükümlülükleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı yükümlülükler, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" 18. maddesinde de tekrar edilmektedir³⁷. Bu hükümlerde zikredilen işlerin belli bir işyerine bağlı olmadan yapılması halinde bu işleri yapanlar serbest muhasebeci mali müşavir olarak isimlendirilmektedir.

³⁷ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, RG 03.01.1990/20391. Bundan sonra çalışmamızda Yönetmelik ya da kısaca MMY olarak anılacaktır. Yönetmeliğin "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları" başlıklı 18. maddesinde; *"Serbest muhasebeci mali müşavirlerin çalışma konuları şunlardır: a) (Değişik:R.G-21/11/2007-26707) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, malî tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmak, b) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak, c) (Değişik:R.G-21/11/2007-26707) 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, değerlendirme ve benzeri işleri yapmak. d) (Ek:R.G-21/11/2007-26707) İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak."* hükümlerine yer verilmektedir.

Tanımında verilen yükümlülüklerden de anlaşıldığı üzere; bir sorumluluk mesleği olan muhasebecilikte meslek mensuplarının devlet, hizmet sundukları kişi ve kuruluşlar ile bunlarla ilişkisi bulunan üçüncü kişilere karşı sorumluluğu bulunmaktadır³⁸. 3568 sayılı kanunda SMMM'lerin yetkileri düzenlenmekte ancak mali sorumluluklarına dair herhangi bir hükme yer verilmemektedir³⁹. Kanun koyucu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na⁴⁰ mükerrer 227. madde ekleyerek bu eksikliği gidermeye çalışmıştır. VUK mükerrer 227. maddesinde; “*Maliye Bakanlığı: 1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, 2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığı belirlemeye yetkilidir.*” düzenlemesine yer verilmektedir⁴¹.

İlgili hükümler uyarınca; beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır⁴². Vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler, bir yandan mükelleflere diğer yandan vergi beyannamelerini imzalayan muhasebe meslek mensuplarına sorumluluk yüklemektedir⁴³. Kanunda belirlenen bu

³⁸ Gülsen Güneş ve İrfan Barlass, ‘Yeminli Mali Müşavirler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usulündeki Görev ve Yetkileri’ in Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş (eds) *Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu* (Seçkin 2017) 86.

³⁹ Metin Koşar, ‘Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM’in Sorumluluğu (II)’ (2020) 30(158) *Mali Çözüm Dergisi* 323, 326; Güneş ve Barlass (n 31) 89.

⁴⁰ 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bundan sonra çalışmamızda 213 sayılı Kanun ya da kısaca VUK olarak anılacaktır.

⁴¹ Tekin ve Çelikkaya (n 14) 77.

⁴² Koşar (n 39) 327.

⁴³ Güneş ve Barlass (n 38) 90. Yazarlar, kusur ilkesi üzerine bina edilmiş Türk sorumluluk hukukunda YMM’ler özelinde üçüncü kişi olarak nitelenebilecek mükelleflere sirayet eden *YÜHFD Cilt: XX Sayı:1 (2023)*

görevlerin yanı sıra tarafların arasındaki sözleşmenin feshedilmesi halinde de SMMM'lere defter ve belgelerin Yönetmelik hükümlerinde belirlenen süre içinde mükellefe teslim edilmesi için (eğer bu defter ve belgeler SMMM'de ise) sorumluluk yüklenmiştir⁴⁴. Ayrıca Yönetmelik 27. maddesi gereğince; meslek mensupları kendilerine tevdi edilen defter ve belgeleri işlerinin gerektirdiği süre içinde iyi niyetle muhafaza etmek ve iş bitiminde geri vermek zorunluluğu altında bulunmaktadır. Bununla birlikte; defter ve belgelerin geri alınması, sahibine yazı ile bildirilmiş olduğu hallerde saklama mükellefiyeti bildirme tarihinden itibaren bir (1) ay içinde sona ermektedir. İşin bitiminden itibaren bir (1) ay içinde iş sahipleri tarafından alınmayan defter ve belgeler bir yazı ile ilgililerin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edilmektedir⁴⁵.

B. YMM Görev Tanımı

3568 sayılı Kanun, “Mesleğin Konusu ”başlıklı 2. maddesinin 1. fıkrasının B bendi ile “Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk” başlıklı 12. maddesinde yeminli mali müşavirlerin görevlerini hüküm altına almaktadır⁴⁶. İlgili maddelere göre yeminli mali müşavirlerin görevleri şunlardır;

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

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

Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri,

yetkilerin varlığını haklı olarak yetki ve sorumluluğun mütenasip olması durumuna bağlamaktadır.

⁴⁴ Yönetmelik, “Sözleşmenin Feshi” başlıklı 26. maddesinde; “Taraflar haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman feshedebilirler. Bu takdirde alınmış olan defter ve belgeler bir ay içinde devir teslim tutanağı düzenlenmek suretiyle sahiplerine geri verilir. Devir teslim gerçekleşmediği takdirde durum meslek mensubu tarafından odaya bildirilir.” hükümlerine yer vermektedir.

⁴⁵ Yerlikaya (n 14) 383.

⁴⁶ Güneş ve Barlass (n 38) 86; Tekin ve Çelikkaya (n 14) 76.YMM'lerin görev tanımı, Yönetmeliğin “Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları” başlıklı 19. maddesinde de aynı şekilde tekrarlanmaktadır.

muhasabe prensipleri ile muhasabe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik etmek.”

Bu noktada ifade edilmelidir ki YMM’lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenmektedir. Bu durumun, güveni kötüye kullanma suçunun konu unsurunun belirlenmesi hususunu kanun koyucunun iradesinden alarak idare organına vermesi nedeniyle suç ve cezaların kanuniliği prensibiyle bağdaşmadığı düşüncesindeyiz⁴⁷.

C. SMMM ve YMM’lerin Görevi Gereği Teslim Aldıkları Defter ve Belgeleri İade Etmemeleri Nedeniyle Suçun Faili Olması

Tipiklik, suç teşkil eden davranışın ceza normundaki soyut tasviri olup bir eylemin suç sayılabilmesi için ilkin, dış dünyada değişikliğe sebep olan fiilin, ceza yasasındaki tanıma yani modele diğer bir deyişle tipe uygun olması zorunludur⁴⁸. Failin eylemi şayet kanunda düzenlenen suç tarifine uygunluk arz ediyorsa bu fiilin tipik olduğu kabul edilmektedir. İkinci olarak suça konu eşyanın failin zilyetliğinde⁴⁹ olması yani failin zilyet sıfatını taşıması aranmaktadır ki failin zilyetliğinde bulunmayan bir eşya açısından bu suçu işleyebilmesi imkan dahilinde gözükmemektedir⁵⁰. Bu bakımdan suçun konusunu teşkil eden eşya üzerinde belli bir şekilde kullanılmak üzere fail lehine zilyetlik tesis edilmesi gerekmektedir. Serbest meslek mensupları için suça konu eşya, yapılan işin niteliği gereği mükellefin defter ve belgeleridir. Söz konusu defter ve belgelerin hukuki anlamda eşya statüsünde olduğunda şüphe bulunmamaktadır. Nitekim

⁴⁷ Gerçekten de doktrinde, bu alanda bir tebliğ enflasyonuyla karşı karşıya olunduğu; SMM ve özellikle YMM’lerin yetki ve görevlerinin kapsamının yargı kararları da nazarı dikkate alınarak kanun seviyesindeki düzenlemelerle öngörülmesi gerektiği haklı olarak ifade edilmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Güneş ve Barlass (n 38) 96.

⁴⁸ Özgenç (n 8) 160; Koca ve Üzülmöz (n 8) 105; Özbek, Doğan ve Bacaksız (n 8) 210; Hakeri (n 8) 128.

⁴⁹ 22.11.2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu 973. maddesinde; “*Bir şey üzerinde fiilî hâkimiyeti bulunan kimse onun zilyedir.*” biçiminde bir tanımlama getirilmiştir. Bu bakımdan zilyetliğin öz olarak bir eşya üzerindeki fiili hakimiyet anlamına geldiği ifade edilmektedir. Ünal ve Başpınar (n 20) 124.

⁵⁰ Koca ve Üzülmöz (n 5) 674; Özbek, Doğan ve Bacaksız (n 21) 694; Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 849; Centel, Zafer ve Çakmut (n 11) 468; Meraklı (n 6) 1673; Aytekin İnceoğlu (n 10) 54.

bunlar üzerinde bireysel egemenlik kurulabilen, ekonomik bir değer taşıyan, kişi ve hayvanlar dışındaki cismani varlıkları teşkil etmektedir⁵¹. Başka bir ifadeyle hukuki manada kişisel olmayan (Unpersönlichkeit), cismani yani üç boyutlu, kendi kendine maddi bir varlığı olan (Körperlichkeit), üzerinde insanların hakimiyet kurması mümkün (Beherrschbarkeit) ve belirli sınırlara sahip olan (Begrenztheit) nesnelere olarak tanımlamak mümkündür⁵².

YMM ve SMMM'ler açısından güveni kötüye kullanma suçunda tipikliğin gerçekleşmesi için ilkin defter ve belgelerin teslim edilmesi gerekmektedir. Mükellef, defter ve belgeleri teslim etmişse bu iddiasını VUK hükümleri çerçevesince ispat etmesi lazım gelmektedir. Çünkü; defter ve belgelerin VUK ve Türk Ticaret Kanunu ilgili hükümleri uyarınca saklama ve ibraz mecburiyetinde olan kişide olduğu varsayılmaktadır. VUK 3. maddesinin 1. fıkrasının B bendi hükmüne göre; "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." Mükellef (suç teorisi bakımından mağdur) hayatın olağan akışına aykırı olarak defter ve belgelerin uhdesinde olmadığını iddia ediyorsa ilgili defterlerin ve belgelerin SMMM'ye teslim edildiğini ispata yarar somut bir delil sunmak zorunluluğu altındadır. Somut delil ise genelde karşımıza teslim/tesellüm belgesi olarak çıkmaktadır. Bu husus, Danıştay ve Yargıtay kararlarında da ifadesini bulmaktadır.

Danıştay bir kararında⁵³;

"Davacının 2006 yılına ait yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi sebebiyle katma değer vergisinin indirimlerinin reddi suretiyle yeniden düzenlenen beyan tablosu uyarınca uyumsuzluk konusu dönemler için tarh edilen vergi üzerinden dava konusu vergi ziyai cezasının kesildiği, uyumsuzluğun şu aşamada tarh edilen katma değer vergisi üzerinden üç kat olarak kesilen vergi ziyai cezasının, bir katı tutarında mı, yoksa, üç katı tutarında mı uygulanacağına ilişkin olduğu, davacı tarafından defter ve belgelerin muhasebeciden alınmadığı için ibraz edilemediği ileri sürülmüş ise de defter ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü olan ve ispat yükü kendisine düşen davacı tarafından mücbir sebebin varlığına

⁵¹ Şenel Sarsıkoğlu, *Güveni Kötüye Kullanma Suçu ve Benzer Suçlarla Karşılaştırılması* (1. Baskı, Adalet 2014) 72.

⁵² Turhan Esener ve Kudret Güven, *Eşya Hukuku* (Yetkin 2008) 37; Kemal T. Gürsoy, Fikret Eren ve Erol Cansel, *Türk Eşya Hukuku* (4. Baskı, Sevinç 1978) 20.

⁵³ Danıştay 4 D, E 2014/272 K 2014/2894, 29.04.2014, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <<https://www.kazanci.com.tr/>> Erişim Tarihi: 28 Haziran 2022.

dair hukuken itibar edilebilecek herhangi bir belge ibraz edilmediği anlaşılmıştır.” şeklinde karar vermiştir.

Danıştay başka bir kararında⁵⁴;

“Davacı, yasal defterlerini bulamadığını, muhasebecisinde olduğunu ileri sürmüş ise de, defter ve belge saklama ve ibraz yükümlülüğü olan ve ispat yükü kendisine düşen davacı tarafından mücbir sebebin varlığına dair hukuken itibar edilebilecek herhangi bir belge ibraz edilmediğinden bu hususun ispatlanamadığı anlaşılmıştır.” şeklinde hüküm kurmuştur.

Yargıtay bir kararında⁵⁵;

“...defter ve belgelerin suç tarihinde kendisinde olup olmadığının sorulması, sanığa iade ettiğini beyan etmesi halinde varsa buna dair teslim/tesellüm belgesi temin edilip dosya içerisine konulmasından sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini yerine eksik inceleme sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması,” bozma gerekçesi yapılmıştır.” biçiminde karar vermiştir.

Danıştay ve Yargıtay kararlarından da anlaşıldığı üzere; tipikliğin gerçekleşmediği hallerde güveni kötüye kullanma suçundan da söz edilemeyecektir. Dolayısıyla da bir sözleşmesel ilişki sebebiyle eşyanın zilyetliğinin devredilmediği kişiler bu suçun faili olamayacaktır⁵⁶.

Defterleri ve belgeleri saklama ve istendiğinde ibraz yükümlülüğüne ilişkin çeşitli kanunlarda düzenlemeler yapılmış olup ayrıca ilgili kanunlarda söz konusu yükümlülüğün kim tarafından yerine getirileceği de emredici kurallarla hüküm altına alınmaktadır. İlgili düzenlemeler şu şekildedir:

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun “Belgelerin saklanması, saklama süresi” başlıklı 82. maddesinin 1. fıkrasında; “Her tacirin; Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini; Alınan ticari mektupları; Gönderilen ticari mektupların suretlerini; 64. maddenin birinci

⁵⁴ Danıştay 4 D, E 2008/3231 K 2010/5199, 21.10.2010, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <<https://www.kazanci.com.tr/>> Erişim Tarihi: 28 Haziran 2022.

⁵⁵ Yargıtay 11 CD, E 2013/3863 K 2015/287, 12.01.2015, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <<https://www.kazanci.com.tr/>> Erişim Tarihi: 28 Haziran 2022.

⁵⁶ Koca ve Üzülmöz (n 5) 674; Özbek, Doğan ve Bacaksız (n 21) 694; Tezcan, Erdem ve Önok (n 11) 849; Centel, Zafer ve Çakmut (n 11) 468; Meraklı (n 6) 1673; Aytakin İnceoğlu (n 10) 54.

fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlü oldukları” hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 59. maddesinin 2. fıkrasına göre; “İşverenler ve sigortalılar ile işyeri sahipleri, tasfiye ve iflâs idaresinin memurları, işle ilgili gerçek ve tüzel kişiler, Kurum’un denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarına bilgi verilmek üzere çağrıldıkları zaman gelmek, gerekli olan defter, belge ve delilleri getirip göstermek ve vermek, görevlerini yapmak için her türlü kolaylığı sağlamak ve bu yoldaki isteklerini geciktirmeksizin yerine getirmekle yükümlüdürler.”

Yine VUK 253. maddesinde de, “defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttıkları defterlerle bu kanunun üçüncü kısmında yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları” düzenlenmiştir. Özel hesap dönemine tabi mükelleflerin defter ve belgeleri muhafaza süreleri, özel hesap döneminin sona erdiği takvim yılını izleyen yıldan itibaren beş yıldır. VUK 256. maddesine göre ise mükellefler, muhafaza yükümlüğü altında olan defter ve belgeleri yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunluluğu altında bulunmaktadır⁵⁷.

İlgili kanuni düzenlemelere bakıldığında defter ve belgeleri saklama yükümlülüğünün tacire dolayısıyla da vergi mükellefine yüklendiği görülmektedir. Özellikle VUK’ta yer alan düzenlemeyi nazarı dikkate aldığımızda 253. madde, vergi mükelleflerine tutmak zorunda oldukları defter ve belgeleri, yapılması muhtemel vergi incelemeleri için beş (5) yıl boyunca saklama ve istendiğinde ibraz yükümlülüğü getirmiş olup bu yükümlülük açıkça vergi mükellefinin üzerinde bulunmaktadır⁵⁸.

İlgili düzenlemenin emredici bir hüküm olduğu ve dolayısıyla sözleşme ile söz konusu sorumluluğun bir başkasına özellikle de SMMM’ye devredilmesinin olanaklı bulunmadığı ifade edilmelidir. Bu husus, Yargıtay’ın bir kararında⁵⁹ şu şekilde ifade edilmiştir: “**Defter ve belgeleri**

⁵⁷ Yerlikaya (n 14) 111; Tekin ve Çelikkaya (n 14) 122.

⁵⁸ Yargıtay 11 CD, E 2016/9167 K 2019/2046, 27.02.2019, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <<https://www.kazanci.com.tr/>> Erişim Tarihi: 28 Haziran 2022.

⁵⁹ Yargıtay 11 CD, E 2017/8878 K 2020/324, 16.01.2020, Nitekim söz konusu kararda bu içtihadın istikrar kazandığını vurgulamak üzere aynı dairenin 21.03.2018 tarih ve 2016/2419 Esas; 04.07.2018 tarih ve 2016/8693 Esas sayılı kararları ile Ceza Genel Kurulu’nun 23.11.1999 gün ve 1999/11-273/288 sayılı kararına gönderme yapılmaktadır. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <<https://www.kazanci.com.tr/>> Erişim Tarihi: 28 Haziran 2022.

ibraz etme yükümlülüğünün mükellefe (yetkili müdür ve temsilcisine) ait olduğu, bu sorumluluğun vekaletle de olsa devredilemeyeceği kabul edilmektedir.”

Yargıtay diğer bir kararında⁶⁰ da;

“VUK’na göre defter tutmak zorunda olanlar, tuttukları defterler ile üçüncü kısımda yazılı belgeleri, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak (5) yıl süre ile muhafaza etmek zorundadır (m. 253). TTK’nun 82/1 maddesinde defter ve belgelerin saklanma süresi (10) yıl olarak öngörülmüş olup, saklama süresinin; ticari defterlerde son kayıt tarihi, ticari yazışmalarda yazışmaların yapıldığı ve muhasebe belgelerinde belgenin oluşturulduğu takvim yılının bitimiyle başlayacağı düzenlenerek, sürenin başlangıcı yönünden VUK ile uyum sağlanmıştır. VUK’nun 253. ve 254. maddeleri uyarınca defter ve belgeleri muhafaza sorumluluğu mükellefe ve/veya vergi sorumlusuna ait olup, 61 VUK’nun 8/3 maddesi uyarınca, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamayacağından, defter ve belgeleri saklama yükümlülüğü vekâletname ile bir başkasına devredilemez, bu yönde yapılan sözleşme ve alınan kararlar geçersizdir. Kaldı ki defter ve belgelerin devamlı olarak muhasebecide bulundurulması da mutat değildir.” ifadelerine yer verilmektedir.

Yargıtay başka bir kararında⁶¹ ise;

“...gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde tespit edilmesi bakımından, sanıkla diğer ortak M. Ç. arasında şirket işleyişine ilişkin iş bölümü yapılıp yapılmadığının araştırılması, yapılmadığının anlaşılması halinde şirket işleri ile fiilen kimin ilgilendiğinin tespit edilmeye çalışılmasından sonra ve defter belgeleri beş (5) yıl saklama zorunluluğuna dair sorumluluğun muhasebeciye devredilemeyeceği de gözetilmeden eksik inceleme ve yanlış gerekçe ile yazılı şekilde karar verilmesi...” bozma gerekçesi yapılmıştır.

Ayrıca Danıştay’ın bir kararında⁶²;

“Her ne kadar davacı şirket, muhasebeci tarafından alıkonulan defter ve belgelerini icra yoluyla geri aldığını belirterek buna ilişkin belge sunmuş ise de, mevzuatta defter ve belgelerin muhasebeci nezdinde muhafaza edileceğine ilişkin zorunluluk bulunmadığından, bu hususun mücbir

⁶⁰ Yargıtay 11 CD, E 2002/10277 K 2003/4712, 26.06.2003, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <<https://www.kazanci.com.tr/>> Erişim Tarihi: 28 Haziran 2022.

⁶¹ Yargıtay 11 CD, E 2016/6723 K 2019/463, 15.01.2019, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <<https://www.kazanci.com.tr/>> Erişim Tarihi: 28 Haziran 2022.

⁶² Danıştay 7 D, E 2001/4013, K 2004/963, 12.04.2004, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <<https://www.kazanci.com.tr/>> Erişim Tarihi: 28 Haziran 2022.

sebepler olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm kurulmuştur.

İlgili mevzuat ve yargı kararlarında da ifade edildiği üzere YMM ve SMMM'lerin defter ve belgeleri saklama ve muhafaza yükümlülüğü bulunmamaktadır. Dolayısıyla defter ve belgelerin meslek mensubunda olduğunu iddia eden mükellef bu hususu ispatlayamıyor ise meslek mensubu güveni kötüye kullanma suçunun faili olarak değerlendirilemeyecektir. Ancak; mükellefler, defter ve belgeleri YMM ve SMMM'ye tutanak karşılığı teslim etmişse ya da ispat yükü kendisinde olan mükellef defter ve belgeleri meslek mensubuna teslim ettiğini başkaca belgelerle ispatlarsa bu durumda meslekleri nedeniyle görevli ve yetkili oldukları hususlarda kendilerine tevdi edilen defter ve belgeleri mükellefe iade etmemeleri nedeniyle meslek mensubunun güveni kötüye kullanma suçunun faili olduğu kabul edilecektir.

D. SMMM ve YMM'lerin Mükelleflerden İlgili Kurumlara Yatırmak Üzere Almış Olduğu Paraların Yatırılmaması Nedeniyle Suçun Faili Olması

Mükellefler tarafından SMMM ve YMM'lere meslekleri ile bağlantı olarak ilgili kurumlara yatırılmak üzere para tevdi edilmektedir⁶³. SMMM ve YMM'lerin kendilerine verilen bu para ve diğer eşyaları, verilme amacı haricinde kullanması, geri vermemesi durumunda hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanmanın tipikliği oluşmaktadır. Bununla birlikte; söz konusu fiilin suçun temel şekline göre mi yoksa nitelikli haline göre mi cezalandırılacağı önem ifade etmektedir.

Güveni kötüye kullanma suçunun TCK 155. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen temel şekli ile işlenmesi halinde altı (6) aydan iki (2) yıla kadar hapis ve adli para cezası, ikinci fıkrasında belirtilen nitelikli hallerde işlenmesi halinde ise bir (1) yıldan yedi (7) yıla kadar hapis ve üçbin (3000) güne kadar adli para cezası öngörülmektedir. Bu bakımdan öncelikle SMMM ve YMM'lerin ilgili kurumlara yatırılmak üzere kendilerine tevdi edilen paraları uhdelere geçirmeleri halinde suçun temel şeklinin mi yoksa nitelikli halinin mi islendiğinin tespit edilmesi lazım gelmektedir. Burada eğer SMMM ve YMM'lerin kanunda yer alan görev tanımında vergi dairesi ya da SGK gibi ilgili kurumlara paraların yatırılması yer almaktaysa bu

⁶³ Veli Özdek, 'Yeminli Mali Müşavirlerin 3568 Sayılı Kanun'dan Kaynaklanan Cezai Sorumluluğu' in Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş (eds) *Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu* (Seçkin 2017) 215 vd.

yükümlülüğün ihlali halinde suçun nitelikli hali aksi takdirde temel şekli işlenmiş olacağını düşünmekteyiz. Zira söz konusu ayırımın yapılması için SMMM ve YMM'lerin yasal düzenlemelerde yer alan görev tanımlarını ve sınırlarının ortaya konulması gerekmektedir. 3568 Sayılı Kanunu ve ilgili Yönetmelik'ten yola çıkılarak çalışmamızda SMMM ve YMM'lerin görev tanımı yapılmıştır. Bu anlamda SMMM ve YMM'lerin mükelleflerin vergi borcunu yatırmak yükümlülüğü bulunmadığı açıkça ifade edilmelidir. Bu husus, bir Yargıtay kararında⁶⁴ şu şekilde ifade edilmiştir:

*“...Sanığın serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalıştığı, ... Dış Ticaret A.Ş.'nin muhasebe işlerinin takibini sözleşme ile S.B.. tarafından sanığa verildiği, şirket tarafından 2007-2008 yılı vergi beyannamesi, harç ve damga paralarının ödenmesi için 1.000 TL paranın sanığa teslim edildiği, ancak vergi dairesine herhangi bir ödeme yapmayarak parayı uhdesine geçirdiği bu suretle hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanmak suçunu işlediği iddia olunan somut olayda; **Serbest Muhasebecilerin, 3568 Sayılı Kanununun 2. maddesinde belirtilen görevleri arasında vergi borcu yatırmanın olmadığı..., eyleminin görevi ile ilgisi bulunmayıp, suç tarihinde yürürlükte bulunan 5237 sayılı TCK'nun 155/1. maddesinde düzenlenen takibi şikayete tabi olan 'güveni kötüye kullanma' suçunu oluşturacağı belirlenmekle...***”.

Yasal düzenlemeler ve yargı kararlarından anlaşılacağı üzere SMMM ve YMM'lerin görev tanımının içinde kendilerine vergi dairesine vergi borcunu ya da sosyal güvenlik kurumuna sigorta primini yatırmak işleri yer almamaktadır. Dolayısıyla da kendilerine tevdi edilen paraları ilgili yerlere yatırmamaları fiilinin suçun temel şekli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Kanun koyucu tarafından 5237 sayılı TCK155. maddesinde güveni kötüye kullanma fiilleri, suç olarak ihdas edilmekte ve ceza hukukunun cebrilik fonksiyonu vasıtasıyla insanlar arasındaki ilişkilerde güven duygusunun korunması sağlanmaya çalışılmıştır. İlgili madde:

“1) Başkasına ait olup da, muhafaza etmek veya belirli bir şekilde kullanmak üzere zilyetliği kendisine devredilmiş olan mal üzerinde, kendisinin veya başkasının yararına olarak, zilyetliğin devri amacı dışında

⁶⁴ Yargıtay 15 CD, E 2013/6703, K 2014/21867, 23.12.2014, T.C. Yargıtay Kararlar Bilgi Bankası. <<https://karararama.yargitay.gov.tr/>> Erişim Tarihi: 28 Haziran 2022.
YÜHFD Cilt: XX Sayı: 1 (2023)

tasarrufta bulunan veya bu devir olgusunu inkar eden kişi, şikayet üzerine, altı aydan iki yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılır.

(2) *Suçun, meslek ve sanat, ticaret veya hizmet ilişkisinin ya da hangi nedenden doğmuş olursa olsun, başkasının mallarını idare etmek yetkisinin gereği olarak tevdi ve teslim edilmiş eşya hakkında işlenmesi halinde, bir yıldan yedi yıla kadar hapis ve üçbin güne kadar adli para cezasına hükümlenir.*” şeklinde ihdas edilmiştir. İlk fıkrada suçun basit hali düzenlenmiş iken ikinci fıkrada suç tipinin nitelikli haline yer verilmiştir. Güveni kötüye kullanma fiili, kişinin belli koşullarda kendisine tevdi ve teslim edilen bir yetki ya da eşyayı, zilyetliğin devir amacı haricinde kendisi ya da başkasının faydasına kullanmasını ifade etmektedir.

Çalışmamızda SMMM ve YMM’lerin TCK 155. maddesinde malvarlığına karşı işlenen suçlar arasında öngörülen güveni kötüye kullanma suçunun faili olup olamayacakları hususu, özellikle defterler veya belgelerin mükelleflere iade edilmemesi ile vergi borcu ya da SGK primi gibi resmi kurumlara yapılacak ödemelerin yapılmaması bağlamında değerlendirilmiştir.

SMMM ve YMM’lere ilişkin hem kanun hem de ilgili yönetmelikte görev tanımları yapılmıştır. İlgili mevzuat ve yargı kararlarında da ifade edildiği üzere SMMM ve YMM’lerin defter ve belgeleri saklama ve muhafaza yükümlülüğü bulunmamaktadır. Dolayısıyla defter ve belgelerin meslek mensubunda olduğunu iddia eden mükellefler bu hususu ispatlayamıyorlarsa meslek mensubu bir yükümlülük suçu olan güveni kötüye kullanma suçunun faili olamayacaktır. Çünkü; VUK 253. ve 254. maddeleri gereğince defterleri ve belgeleri muhafaza sorumluluğu mükellefe ve/ya vergi sorumlusuna ait bulunmaktadır. Yine VUK 8. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamayacağından defterleri ve belgeleri saklama yükümlülüğü vekâletname ile bir başkasına devredilemeyecek, bu yönde yapılan sözleşme ve alınan kararlar geçersiz olacaktır.

VUK, defterleri ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü bakımından meslek mensuplarını değil, vergi mükelleflerini sorumlu tutmaktadır. Bununla birlikte mükellefler sunulan hizmetin niteliği gereği defter ve belgeleri SMMM ve YMM’lere tutanak karşılığı teslim etmişse yahut ispat yükü kendisinde olan mükellefler defter ve belgeleri meslek mensubuna teslim ettiğini başkaca belgelerle ispatlarsa bu durumda meslekleri dolayısıyla görevli ve yetkili oldukları hususlarda tevdi ve teslim edilen defterleri ve belgeleri mükelleflere iade etmemeleri nedeniyle meslek mensubu güveni kötüye kullanma suçunun faili olacaktır.

Mükellefler tarafından SMMM ve YMM'lere meslekleriyle bağlantı olarak ilgili kurumlara yatırılmak üzere para tevdi edilmektedir. SMMM ve YMM'lerin kendilerine verilen para ve diğer şeyleri, verilme amacı haricinde kullanması, geri vermemesi durumunda hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma suçunun tipikliği oluşmaktadır. Bununla birlikte söz konusu fiilin, hangi fıkrasına göre değerlendirileceği önem ifade etmektedir.

Güveni kötüye kullanma suçunun, TCK 155. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen temel şekli ile işlenmesi halinde altı (6) aydan iki (2) yıla kadar hapis ve adli para cezası, ikinci fıkrasında belirtilen nitelikli hallerde işlenmesi halinde ise bir (1) yıldan yedi (7) yıla kadar hapis ve üçbin (3000) güne kadar adli para cezası öngörülmektedir. Bu bakımdan öncelikle ilgili kurumlara yatırılmak üzere kendilerine tevdi edilen paraları uhdelere geçirmeleri halinde suçun temel şeklinin mi yoksa nitelikli halinin mi işlendiğinin tespit edilmesi lazım gelmektedir. Burada eğer SMMM ve YMM'lerin kanunda yer alan görev tanımında vergi dairesi ya da SGK gibi ilgili kurumlara paraların yatırılması yer almaktaysa bu yükümlülüğün ihlali halinde suçun nitelikli hali aksi takdirde temel şekli işlenmiş olacağını düşünmekteyiz. Zira söz konusu ayırımın yapılması için SMMM ve YMM'lerin yasal düzenlemelerde yer alan görev tanımlarını ve sınırlarının ortaya konulması gerekmiş, 3568 Sayılı Kanun ve ilgili Yönetmelik'ten yola çıkılarak çalışmamızda SMMM ve YMM'lerin görev tanımı yapılmıştır. Bu anlamda SMMM ve YMM'lerin mükelleflerin vergi borcunu yatırmak yükümlülüğü bulunmadığı; kendilerine tevdi edilen parayı ilgili yerlere yatırmamaları halinde bu fiillerin TCK 155. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen güveni kötüye kullanma suçunun temel şekli çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

- Antalya OG ve Topuz M, *Marmara Hukuk Yorumu - Eşya Hukuku Cilt:IV/1* (4. Baskı, Seçkin 2021).
- Artuk ME, Gökçen A, Alşahin ME ve Çakır K, *Ceza Hukuku Özel Hükümler* (18. Baskı, Adalet 2019).
- Ayan M, *Eşya Hukuku I – Zilyetlik ve Tapu Sicili* (13. Baskı, Seçkin 2016).
- Aydos OS, *Pratik Eşya Hukuku* (5. Baskı, Gazi 2022).
- Aytekin İnceoğlu A, 'Güveni Kötüye Kullanma Suçu' (2018) 17(1) Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 41-85.
- Bakıcı S, *5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Özel Hükümler-1* (1. Baskı, Adalet 2008).

- Bayraktar K, Yıldız AK, Aksoy Retornaz E, Akyürek G, Evik AH, Kangal ZT, Memiş Kartal P, Sınar H, Evik VS, Altunç S, Aytekin İnceoğlu A, Bostancı Bozbayındır G ve Erman B, *Özel Ceza Hukuku – Cilt IV: Malvarlığına Karşı Suçlar (TCK m. 141-169)* (1. Baskı, On İki Levha 2018).
- Centel N, Zafer H ve Çakmut Ö, *Kişilere Karşı İşlenen Suçlar* (4. Baskı, Beta 2017).
- Centel N, Zafer H ve Çakmut Ö, *Türk Ceza Hukukuna Giriş* (10. Baskı, Beta 2017).
- Dönmezer S ve Erman S, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt:1* (13. Baskı, Beta 1997).
- Erman S, *Sahtekarlık Cürümleri* (3. Baskı, İstanbul Üniversitesi 1970).
- Esener T ve Güven K, *Eşya Hukuku* (Yetkin 2008).
- Güneş G ve Barlass İ, ‘Yeminli Mali Müşavirler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usulündeki Görev ve Yetkileri’ in Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş (eds) *Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu* (Seçkin 2017).
- Gürsoy KT, Eren F ve Cansel E, *Türk Eşya Hukuku* (4. Baskı, Sevinç 1978).
- Hakeri H, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (22. Baskı, Adalet 2019).
- Koca M ve Üzülmöz İ, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler* (5. Baskı, Adalet 2018).
- Koca M ve Üzülmöz İ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (14. Baskı, Seçkin 2021).
- Koşar M, ‘Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM’in Sorumluluğu (II)’ (2020) 30(158) *Mali Çözüm Dergisi* 323-348.
- Meraklı S, ‘Güveni Kötüye Kullanma Suçu (TCK m. 155)’ (2009) 11(Özel) *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1657-1713.
- Özbek VÖ, *Ekonomi Ceza Hukuku İkinci Kitap: Özel Hükümler* (1. Baskı, Seçkin 2021).
- Özbek VÖ, Doğan K ve Bacaksız P, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler* (16. Baskı, Seçkin 2021).
- Özbek VÖ, Doğan K ve Bacaksız P, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (12. Baskı, Seçkin 2021).
- Özdek V, ‘Yeminli Mali Müşavirlerin 3568 Sayılı Kanun’dan Kaynaklanan Cezai Sorumluluğu’ in Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş (eds) *Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu* (Seçkin 2017).
- Özgenç İ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (17. Baskı, Seçkin 2021).

Özkaya E, *Eşya Hukuku Mülkiyet Genel Hükümler Cilt-I-A* (1. Baskı, Seçkin 2022).

Sarsıkoğlu Ş, *Güveni Kötüye Kullanma Suçu ve Benzer Suçlarla Karşılaştırılması* (1. Baskı, Adalet 2014).

Soyaslan D, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, (3. Baskı, Savaş 1999).

Soyaslan D, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (6. Baskı, Yetkin 2014).

Tekin F ve Çelikkaya A, *Vergi Denetimi* (9. Baskı, Seçkin 2022).

Tezcan D, Erdem MR ve Önok RM, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku* (19. Baskı, Seçkin 2021).

Toroslu N, *Ceza Hukuku Özel Kısım* (2. Baskı, Savaş 2007).

Ünal M ve Başpınar V, *Şekli Eşya Hukuku* (4. Baskı, Yetkin 2008).

Yerlikaya GK, *SMMM ve YMM Kanunu Şerhi* (1. Baskı, Seçkin 2021).

İnternet Kaynakları

Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. <<https://www.kazanci.com.tr/>>

T.C. Yargıtay Kararlar Bilgi Bankası. <<https://karararama.yargitay.gov.tr/>>