

YARGITAY İÇTİHATLARINDA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇUNA İŞTİRAKI¹ COMPLICITY OF INDEPENDENT ACCOUNTANTS AND FINANCIAL ADVISORS, IN THE CRIME OF ISSUING FORGED DOCUMENTS, IN THE SUPREME COURT DECISIONS

Yaşar AYYILDIZ * Serdar ŞAHİN **

*Araştırma Makalesi / Geliş Tarihi: 14.11.2023
Kabul Tarihi: 31.12.2023*

Öz

Çalışmanın konusu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kaçakçılık suçlarından sahte belge düzenleme fiiline iştirakleri hakkındaki hukuki durumun analiz edilmesidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun iştirak halini düzenlememiş olması, iştirak konusunda farklı bakış açılarını ortaya çıkarabilmektedir. Özellikle vergi mevzuatının karmaşık yapısı gereği yükümlülüklerine tam olarak vakıf olamayan mükelleflerin vergisel ödevlerinin yerine getirilmesinde en yakın çalışma arkadaşı konumunda bulunan SMMM'lerin sahte belge düzenlenmesi yoluyla ortaya çıkan vergi kaçakçılığı suçları karşısındaki konumlarının belirlenmesi noktasında zorluk oluşmaktadır. Zira mükellefin vergisel yükümlülüklerini gerçekleştiren serbest muhasebeci mali müşavirler bir yandan vergisel işlemler açısından vergi mükellefleriyle yakın ilişki içinde çalışırken diğer yandan bağımsız çalışmaları nedeniyle bir o kadar uzak çalışabilmektedirler. Bu nedenle SMMM'ler sahte belge düzenleme fiilinde fail, azmettiren ya da yardım eden konumunda olabilmektedirler. Yargıtay içtihatlarında sahte belge düzenleme suçuna, SMMM'lerin iştiraki konusunda, mükelleflerle SMMM'ler arasındaki karmaşık ilişkide SMMM'lerin durumunun şüpheye yer vermeyecek şekilde açıklanabilmesi gerekliliği üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda çalışmada SMMM'lerin vergi suçlarına iştirakinde varsayımlara dayalı gerekçeler yerine sahte belge düzenleyicisi ile SMMM arasındaki ilişkinin net bir şekilde belirlenerek, SMMM'nin iştirak iradesinin ve iştirak niteliğinin net bir şekilde belirlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı, Sahte Belge Düzenleme, İştirak.

JEL Sınıflaması: K14, K34, K42.

Abstract

The aim of the study is to analyse the legal situation regarding the "complicity in the act of issuing forged documents" of Independent Accountants and Financial Advisors (CPA). The fact that the Tax Procedure Law No. 213 does not regulate the state of complicity may reveal different perspectives on complicity. Particularly, due to the complex structure of the tax legislation, there is a difficulty in determining the position of CPAs, who are the closest colleagues of taxpayers who are not fully aware of their obligations in fulfilling their tax duties, against tax evasion crimes that occur through the issuance of false documents. Because independent accountants and financial advisors who carry out the taxpayer's tax obligations, on the one hand, work in close relationship with taxpayers in terms of tax transactions, on the other hand, they can work remotely due to their independent work. For this reason, CPA's may be perpetrators, instigators or aiders in the act of issuing false documents. In the jurisprudence of the Supreme Court of Appeals, it has been emphasized that, in the complex relationship between taxpayers and CPAs regarding the participation of CPAs in the crime of issuing false documents, the situation of CPAs should be explained in a way that leaves no room for doubt. In this context, it has been concluded in the study that the participation of CPAs in tax crimes and the nature of participation should be clearly determined by clearly determining the relationship between the fake document issuer and the CPA, instead of using assumptions-based justifications for the participation of CPA in tax crimes.

Keywords: Tax Evasion, Issuing Forged Document, Complicity.

JEL Classification: K14, K34, K42.

¹ **Bibliyografik Bilgi (APA):** FESA Dergisi, 2023; 8(4) , 929-942 / DOI: 10.29106/fesa.1390453

* Prof. Dr., Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, yasarayyildiz@ibu.edu.tr, Bolu – Türkiye, ORCID: 0000-0001-5419-7580

** Dr. Öğr. Üyesi, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi İİBF, serdarsahin@ibu.edu.tr, Bolu – Türkiye, ORCID: 0000-0002-2869-8231

1. Giriş

Devletlerin ellerindeki en önemli gelir kaynağı olan vergiler devletlerin kendilerine yüklenen amaçları gerçekleştirebilmeleri için egemenlik güçleri gereği, karşılıksız ve cebri nitelikte elde ettikleri parasal yükümlülüklerdir. Devletle mükellef arasında bir alacak borç ilişkisi oluşturan vergiler, Milton Friedman tarafından ortaya atılan matriste açıklanan sahipsiz mallar sorununda olduğu gibi bazen toplum tarafından sahiplenilmemekte ve vergiye karşı yasal ya da yasa dışı birtakım tepkiler ortaya çıkabilmektedir. Yasa dışı tepkiler vergi kanunlarına muhalefet edilmesi şeklinde olmaktadır. Bu durumda ortaya çıkan olguya vergi suçu adı verilmekte ve cezai yaptırımla müeyyidelenilmektedir. Vergisel anlamda ceza gerektiren hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Söz konusu suçlardan en sık karşılaşılanı kaçakçılık suçu olarak adlandırılan suçlar arasından sahte belge düzenleme fiili ile ortaya çıkmaktadır.

Sahte belge düzenleme fiili kural olarak tek kişi tarafından işlenebilecek suçlar arasında yer almakla birlikte suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesi de mümkün olabilmektedir. Bu noktada mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerinde yardımcı olma görevi üstlenen serbest muhasebeci mali müşavirler suça dahil olma noktasında en yakın bölgede yer almaktadırlar. Bu nedenle serbest muhasebeci mali müşavirler bazen sahte belge düzenleme fiiline fail ya da iştirakçi olarak katılabilmektedirler. İştirak kavramsal olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiştir. Özel kanun niteliğindeki vergi usul kanununda düzenlemeyen fiiller için genel kanun hükümlerinin geçerli olacağı kuralı doğrultusunda bu noktada 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olan iştirak hükümleri geçerli olacaktır. 5237 sayılı Kanun iştirak müessesini vergi hukukundan farklı bir şekilde ele alarak birlikte suç işleme olarak nitelendirmektedir. Bu kapsamda iştiraki üç grupta ele alarak faillik, azmettirme ve yardım etme olarak sıralamaktadır. Ancak vergi hukukunda iştirak konusunda suçun birlikte işlendiği durumlarda birden fazla fail söz konusu olabilmekle birlikte makale çalışmamız konusu gereği iştirak mevzuu azmettirme ve yardım etme kapsamında ele alınacaktır. Bu doğrultuda makalede öncelikle sahte belge düzenleme fiili açıklanarak ardından 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan “İştirak” müessesisi açıklanmıştır. Daha sonra SMMM'lerin sahte belge düzenleme fiiline iştiraklerinin somut bir şekilde ortaya konulabilmesi için SMMM'lerin görev ve sorumlulukları açıklanmış ve son olarak Yargıtay kararları doğrultusunda sahte belge düzenleme suçuna SMMM'lerin iştiraki durumu analiz edilmiştir.

2. Sahte Belge Düzenleme Suçu

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Ceza Hükümleri” başlıklı 4'üncü kitabının “Vergi Cezaları” başlıklı 2'nci kısmının “Suçlar ve Cezaları” başlıklı 3'üncü bölümünde yer alan 359'uncu maddesi “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığı ile düzenlenmiştir. Maddeler halinde sayılan kaçakçılık suçlarından en fazla husumet konusu olan 359'uncu maddenin “b” fıkrasında düzenlenmiş bulunan sahte belge düzenleme fiili ile ortaya çıkmaktadır.

Sahte belge düzenleme fiili mevzuatımıza ilk olarak 1949 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 324. Maddesinde yer almış ve bugünkü anlamıyla “idari para cezası” olarak nitelendirilebilecek bir yaptırımla müeyyidelenirilmiş. İlerleyen tarihi süreçte fark biçimlerde düzenlenen suç ve cezası günümüzde hapis cezası gerektiren bir fiile dönüşmüştür. Şöyle ki; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin “b” fıkrası “... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Kanunda sahte belge kavramı açık bir şekilde tanımlanmakla birlikte belirtmek gerekir ki, suçun Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olması sebebiyle söz konusu belgenin sahte belge niteliği taşıyabilmesi için suçun oluşturan fiilin vergi kanunlarında yer alan belgelerden birine yönelik olması gereklidir. Aksi durumda belge her ne kadar sahte olsa da vergi kaçakçılığı suçu kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Vergi Usul Kanununda sahte belgenin “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak tanımlanmış olması çelişkili bir durum ortaya çıkarmaktadır. Şöyle ki, gerçek bir muamele olmakla birlikte belgeyi düzenleyen tarafların yetkili kişiler olmadığı durumlarda sahte belgeden bahsedilip bahsedilemeyeceği hali vergi idari ve yargı organlarınca farklı biçimlerde yorumlanmaktadır. Zira vergi idaresi gerçek bir muamele veya durumun varlığı hâlinde belgeyi düzenleyen kimselerin yetkisiz (olayla ilgisiz) kimseler olması durumunu sahte belge düzenleme fiili olarak ele almazken², yargı kararlarında belgeyi düzenleyen kimselerin yetkisiz kimseler olması durumu sahte belge düzenleme suçu olarak yorumlanmıştır³. Ancak dikkatten kaçırmamak gerekir ki ticari ilişkilerde taraflar asli unsurdur. Her ne kadar faturada yer alan tutarların farklı olması başka şekilde değerlendirilebilecek olsa da tarafların farklı olması durumunda belgede adı geçen kimselerin gerçekleştirmedeği bir muamele veya durum söz konusu olduğu için gerçek bir muamele veya durumdan bahsedilemez ve bu durumda kanaatimizce belgenin sahte olarak nitelendirilmesi gereklidir. Zira ticari ilişkilerde

² Bakınız: 84 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 08.07.2009 Tarih, 2008/18017 Esas, 2009/8773 Karar.

taraf ların yer almadığı bir durumda ticari iliş kiden bahsedilemeyeceği gerçeği, ticari belgeyi düzenleyen tarafları belgenin muhteviyatından çıkarıp asli unsuru haline getirmektedir. İ Őte bu nedenle Yargıtay’ında birçok kararında⁴ belirtildiği üzere sahte belge düzenleme fiili ile iş lenen vergi kaçakçılığı suçunun mevcudiyetinin ş üpheye yer vermeyecek şekilde ispatlanabilmesi için, suç a konu sahte belge/lerin araştırılıp, bunların hangi tarihli olup kim ya da kimler tarafından düzenlendiğinin belirlenmesi gereklidir.

3. İ Őtirak Kavramı ve Türleri

Arapça kökenli bir kelime olan iş tirak, ortak olma, bir iş e karış ma, katılma anlamlarında kullanılmaktadır (Artuk, Gökçen, Alş ahin ve Ç akır, 2019: 721). İ Őtirak kelimesi Türk Dil Kurumu sözlüğünde isim haliyle “Bir iş te yer alma; paydaşlık etme”, toplum bilimi açısından “katılma” anlamına gelmektedir (<https://sozluk.gov.tr/>). Literatürde iş tirak, bir suçun niteliği itibariyle birden fazla kiş inin önceden tasarlayarak iş lenmesi durumunu ifade etmektedir (Demirbaş, 2022:531). Zira suçlar failin sayısına göre tek kiş i tarafından iş lenebilecek suçlar (Tek failli suçlar) ve çok kiş i tarafından iş lenebilecek suçlar (Ç ok failli suçlar) olmak üzere iki farklı biçimde ele alınabilecektir. Genel anlamda suçlar tek failli suçlar olmakla birlikte ş ayet suçun kanuni tarifinde suçun iş lenebilmesi için birden fazla kiş inin bulunması zorunlu ise burada çok failli suçtan bahsedilmektedir (Koca ve Ü zülmez, 2022: 448). Ancak, kanunen ya da niteliği gereği tek failli bir suçun birden fazla kiş inin farklı biçimlerde katılımıyla iş lenmesi veya bir kimsenin çok failli bir suçun icrasına fail sayılmasını gerektirmeyecek nitelikte bir hareketle katılmasına iş tirak adı verilmektedir (Koca ve Ü zülmez, 2022: 448). Ceza hukuku literatüründe iş tirak müessesesi tartışmalı bir alandır. Zira ceza hukukunda fail geniş anlamda ve dar anlamda olmak üzere iki farklı biçimde ele alınmaktadır. Geniş anlamda fail, suçun iş lenmesine katkıda bulunan tüm tarafları eş it sorumlu kabul ederken dar anlamda fail görüşü kanunda tanımlanan suç tipini gerç ekleştiren tarafla suçun gerç ekleşmesine katkıda bulunan tarafları ayırmaktadır (Koca ve Ü zülmez, 2022: 448). Bu anlamda Türk Vergi Hukukunda, ceza hukukuyla uyumlu bir şekilde dar anlamda fail kavramının benimsendiği görölmektedir. Bu anlamda Türk Ceza Kanunu tarafından benimsenen suç u işleyen tarafların faillik ve ş eriklik olarak iki farklı biçimde ele alınması, ş erikliğin ise azmettirme ve yardım etme olarak iki farklı biçimde ele alınması durumu vergi hukukunda da benimsenmiş durumdadır. Bu bağlamda 213 sayılı Vergi Susul Kanunu’nda düzenlenmiş olan kaçakçılık suç u vergi mükellefiyeti ya da vergi sorumluluğu sıfatlarından azade bir şekilde düzenlendiği, kanunda sayılı hallere sebep olanların kaçakç u olarak ifade edildiği görölmektedir. Buna göre kaçakçılık suç larını işleyenlerin birlikte fail ya da failin yanında iş tirakçı olma durumları olabilmektedir. Ancak makale konumuz gereği burada iş tirak müessesesi üzerinde durulacaktır.

Vergi mevzuatımızda iş tirak müessesesi ilk olarak 1949 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Ancak dönemde iş tirak müessesinin idari para cezası gerektiren fiilleri kapsadığı, günümüzdeki anlamıyla kaçakçılık fiillerinin kapsama alınmadığı görölmektedir. Dönemde kaçakçılık suçlarında (Dönemdeki adıyla “hileli vergi suçları”) iş tirak konusunda Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre işlem yapıldığı görölmektedir. 1961 tarihli mevcut 213 sayılı Vergi Usul Kanununda iş tirak kavramsal olarak tanımlanmamıştır. Ancak vergi usul kanununda “cezadan indirim” başlığı altında iş tirak konusunda Türk Ceza Kanunu hükümlerinin geçerli olduğunu ifade eden “359 uncu maddede yazılı suçların iş lenişine iş tirak eden suç ortaklarının bu suçların iş lenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu’nun suç a iş tirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde kaçakçılık suçlarının düzenlenmesi nedeniyle madde hükmüne göre vergi hukukunda iş tirak müessesesi konusu kaçakçılık suçlarını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu nedenle günümüzde Vergi Hukukunda iş tirak yalnız kaçakçılık suçları için geçerli bir uygulamadır.

Açıklandığı üzere bir suçun birden fazla kimse ile iş lenmesi durumunda faillik ya da ş eriklikten bahsedilebilecektir. Burada kısaca tekrar etmek gerekirse Kanunda düzenmiş haliyle suç konusu fiili gerç ekleştiren kimseler fail; kanunda düzenmiş haliyle suç konusu fiilin iş lenmesi için katkı sağlayan ancak gerç ekleştirdiği hareketin faillik oluşturmaya yetecek düzeyde olmayan kimseler ş erik olarak ifade edilmektedir. Bu haliyle ş eriklik Türk Vergi hukukunda “iş tirak” adı ile anılmaktadır. Türk Ceza Kanunu ana eksenli olarak iş tirak; azmettirme ve yardım etme biçimlerinde iki farklı biçimde oluşmaktadır (Mahmutoğlu Karadeniz, 2021:880).

Azmettirme 5237 sayılı Türk ceza Kanunu’nun 38’inci maddesinin gerekçesinde “belli bir suç u işleme hususunda henüz bir fikri olmayan bir kiş inin başkası tarafından bu suç u işlemeye karar verdirilmesidir.” şeklinde açıklanmıştır. Tanımda azmettirme, suç konusu fiile herhangi bir şekilde katılmadan suçun iş lenmesine yönelik telkinde bulunma, dolayısıyla manevi teşvik olarak ifade edilmiştir. Burada ana unsur failin suç işleme iradesinin etkilenmesidir. Esasen azmettirme olayında azmettiren, suç konusu fiili, iradesi üzerinde etkili olduğu bir başka kimseye iş letme amacıyla hareket etmektedir (Tröndle ve Ficher: 2004: 2’den aktaran Koca ve Ü zülmez, 2022: 494).

⁴ Yargıtay 7. Ceza Dairesi. 19.04.2007 Tarih, 2005/15782 Esas, 2007/3129 Karar.

Azmettirme fiilinden bahsedilebilmesi için birtakım şartların gerçekleşmesi gereklidir. Buna göre azmettirme fiilinin birinci şartı bir kimsenin belirli bir suça ikna edilmesi ve söz konusu ikna faaliyetinin suçun temel nedeni olmasıdır (Centel, Zafer ve Çakmut, 2023: 489). Ancak azmettirme olayında azmettiren suçun işlenmesi iradesini bir başkasına aktarmakla birlikte suçun icra aşamasında olayın gidişatına müdahil olmayıp suçun işlenmesi açısından faile bağlı bulunmaktadır (Tokdemir, 2022: 48 ve Koca ve Üzülmöz, 2022:465). Bu noktada azmettirme fiilinin ceza sorumluluğu oluşturabilmesi için azmettirme fiilinin ikinci şartı azmettirilen fiilin tamamlanması ya da teşebbüs aşamasına ulaşmış olması gereklidir (Jescheck ve Weigend, 1996: 689'dan aktaran Koca ve Üzülmöz, 2022:497). Azmettirme fiilinde üçüncü şart, azmettiren kişinin kasten hareket etmesi gerekliliğidir.

Şerikliğinin ve dolayısıyla iştirak halinin ikinci durumu yardım etmedir. Yardım etme fiili, bir suça fail olabilecek derecede katılmadan faille birlikte hareket etme durumudur. Azmettirme ile yardım etme arasında ince bir çizgi bulunmakla birlikte kabaca, birden fazla kişiyle işlenen suçlarda fail olabilecek derecede katkısı olmayan kimselerden azmettirici olmayanlar yardım edenlerdir. Yardım etme fiilinden bahsedilebilmesi için birinci şart yardım etme eyleminin gerçekleşmiş olmasıdır. Burada yardım etme eylemi; gerekli araç gereçleri sağlamak, suçun eylem aşamasında icrasını kolaylaştırmak, yol göstermek ya da suçun işlenmesinin ardından yardım etme vaadinde bulunmak gibi örneklendirilebilecektir. Yine azmettirmede olduğu gibi yardım etme fiilinde de suçun gerçekleşebilmesinin önemli bir şartı kasıt unsurudur.

4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Görev ve Sorumlulukları

3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun” 2’nci maddesi hükmü ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) görevleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

“a)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.”

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

“c)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.”

Vergi mevzuatında, vergiyi doğuran olayla doğrudan ilişkili olmayan üçüncü kişiler, bazı durumlarda mükellefle birlikte vergisel ödevlerden sorumlu tutulabilmektedir. Bu kapsamda vergi idaresi, belirli koşulların varlığı durumunda, verginin ödenmesinde vergi mükellefleriyle birlikte mükelleflerin şekli ödevlerinin yürütülmesinde mükellefe yardımcı olan meslek mensuplarını da sorumlu tutmuştur (Yüce, 2021: 202-203).

Maliye Bakanlığınca 20.02.2015 tarihinde “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporları Düzenlemesinde Uyulacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönerge” kabul edilerek bu yönergede meslek mensuplarının sorumluluğu mali, disiplin ve cezai sorumluluk şeklinde üç bölümde ele alınmıştır (TÜRMOB, 2020: 7).

4.1. SMMM’lerin Mali Sorumlulukları

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 2’nci maddesi, SMMM’lerin görevlerini, bir anlamda yetkilerini düzenlemiş iken, mali sorumluluklarına yer vermemiştir. SMMM’lerin, ilgili Kanun’da sayılan işlemlerinden dolayı ortaya çıkacak mali sorumlulukları ise Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227’nci maddesi ile düzenlenmiş ve bu madde kapsamındaki yetkiye dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Tebliğlerde meslek mensuplarının yapacakları işlemler belirtildikten sonra meslek mensuplarının müşterek ve müteselsilen hangi işlemlerden sorumlu oldukları belirtilmiştir. Bu kapsamda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sorumlulukları beynamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına, defter kayıtlarının da kayıtlara esas teşkil eden belgelere "uygunluğu" ile sınırlandırılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227’nci maddesi dikkate alınıp, imzalanan belgelerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması durumunda, inceleme sırasında tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun davranışı arasındaki illiyet bağını delilleriyle beraber açık bir şekilde belirlenmesi ve bu belirlemenin yapıldığı durumlarda ortaya çıkan vergi zıya-ına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizlerinden meslek mensuplarının da mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulmaları gerektiği hususunda ayrı bir Görüş ve Öneri Raporu düzenlenmesi gerekmektedir (TÜRMOB, 2020: 8).

4.2. SMMM’lerin Disiplin Sorumlulukları

Vergi Müfettişleri, vergi incelemeleri sırasında, 3568 sayılı Kanununun 48’inci maddesine tabi olan bir durumu tespit etmeleri halinde Disiplin Yönetmeliği hükümlerine göre gerekli araştırma ve incelemenin yapılmasını teminen, meslek mensubu hakkında yeni bir Görüş neri Raporu düzenlerler (TÜRMOB, 2020: 7-8).

Vergi inceleme elemanları, bulunan matrah farkı ile SMMM’lerin sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında aıkca belirtmelidir. İncelemeler sonucunda bulunan matrah farkından SMMM’lerin sorumlu olup olmadığı açıklanacaktır. SMMM’lerin söz konusu Tebliğde belirlenen sorumluluk çerçevesinde müstereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi durumunda, vergi inceleme raporlarının onaylı birer rneği denetim elemanlarınca, SMMM’lerin bağlı bulunduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de gereği yapılmak üzere meslek odasına gönderilecektir. Zira, Hazine ve Maliye Bakanlığının SMMM’leri disipline sevk yetkisi bulunmamaktadır (Yüce, 2021: 210-211).

Ayrıca, söz konusu tebliğe göre SMMM’lerin disipline sevki için meslek mensuplarının;

- Mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri” ile “Genel Muhasebe kurallarına” uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde kanuni defterlere kaydetmemiş ve mali tablolara aktarmamış olmaları,
- Usule uygun olarak düzenlenmemiş belgelerin kasten kullanılması ya da başkaca bir araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgeleri kayda geçirmiş olmaları,
- Vergi inceleme elemanlarınca, bulunan matrah farkı ile SMMM’lerin sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında açık bir Şekilde ortaya koyması ve bulunan matrah farkından SMMM’lerin sorumlu olup olmadığını açıklaması,

Gerekmektedir.

4.3. SMMM’lerin Cezai Sorumlulukları

Bahsi geçen 20.02.2015 tarihli Yönergede “Vergi müfettişleri, yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesinde sayılan suçların işlendiğini tespit etmeleri halinde, meslek mensubunun bu suça iştirak edip etmediğini belirler. Vergi Müfettişleri, meslek mensubunun bu suça iştirak ettiğini net bir Şekilde tespit ettiği durumda, tanzim edilecek vergi suçu raporunda bu hususa yer verirler.” denilmektedir.

Ancak SMMM’lerin cezai sorumlulukları kapsamında, SMMM’lerin suça iştirak edip etmediğinin belirlenmesinde “iştirakin net bir Şekilde ortaya konulması” son derece önem taşımaktadır. Bu nedenle, suç ve unsurları ile ilgili olarak TCK’da belirtilen düzenleme ve ilkeler dikkate alınmadan SMMM’ler hakkında suça iştirakin tespit edilmesi mümkün bulunmamaktadır (TÜRMOB, 2020: 8-9).

Vergi mevzuatımızda iştirak suçunun tanımı, türleri ve unsurları düzenlenmemiştir. Ayrıca yukarıda bahsedilen meslek mensuplarının sorumluluğunu düzenleyen yönergede de konuya ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle vergi mevzuatımızda, vergi inceleme elemanlarının hangi kistaslara göre suça iştirak halinin varlığına karar verecekleri belirsizdir.

VUK’un sadece 344 ve 360’ıncı maddelerinde (359’uncu madde yer alan vergi suçları kapsamında) “suça iştirak” ile ilgili düzenlemeler yer almaktaysa da bunlardan; VUK’un, Vergi ziyayı cezasını düzenleyen 344’üncü maddesinde “Vergi ziyasına 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.” hükmü yer almış olup VUK’un bu düzenlemesinde konuyla ilgili unsurların belirlenmemiş olduğu, sadece vergi ziyayı cezasının artırımına ilişkin özel bir düzenlemenin yapıldığı anlaşılmaktadır.

Yine, VUK’un 360’ıncı maddesinde sadece; “... 359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK’nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir...” hükmü yer almıştır. Dolayısıyla VUK’un bu düzenlemesinde de konuyla ilgili unsurların belirlenmemiş olduğu, ancak sadece 5237 sayılı Türk Ceza Kanununa (TCK) atıf yapılmış olduğu ve sadece ceza indirimine ilişkin bir özel durumun açıklandığı anlaşılmaktadır.

Zira, 5237 sayılı TCK’nın 5’inci maddesinde özel ceza kanunları ile genel kanun arasında ilişki açıklanmış ve; “Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” hükmü ile genel kanundaki esasların özel kanunlar içinde geçerlilik taşıyacağı belirlenmesi yapılmıştır. Bu nedenle 5237 sayılı TCK’nın “Genel Hükümler” başlıklı birinci kitabının 37 il 41. maddelerinde yer alan iştirak konulu düzenlemeler, VUK da düzenlenen vergi kaaklığı suçu bakımından da uygulanmak zorundadır. Bu nedenle vergi kaaklığı suçuna iştirakin unsurları ve uygulanacak yaptırım TCK’nın 37 il 41. Maddeleri ne göre

belirlenecektir. Sonrasında ise 360. maddesindeki özel hüküm “suçun işlenmesinde menfaat bulunmaması halinde TCK’ya verilecek cezanın yarısının indirileceği” göz önünde tutulacak ve iştirakte menfaat gözetildiğinde cezada indirim yapılmayacaktır.

Ayrıca, VUK’un Teminat Uygulaması başlıklı 153/A maddesinde de; “3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından bu maddede ... sayılan haller dolayısıyla Sayılan fiillere iştirak ettiği inceleme raporuyla tespit edilenler ve bu durumu kesinleşenler hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanacağı. Bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanunda yer alan usullerin tatbik edileceği. Sürenin sonunda, meslek mensubunun tekrar faaliyete başlamak istemesi halinde kendisinden İlgili maddede yer verilen esaslar dahilinde teminat isteneceği” şeklinde meslek mensuplarının muhtelif vergi suçlarına iştiraklerinin inceleme raporlarıyla tespiti ve bu durumu kesinleşenler hakkında 3568 sayılı Kanunda yer alan usullere göre geçici olarak meslekten alıkoyma cezasının uygulanacağı ve belirli esaslar dahilinde kendilerinden teminat istenmesi uygulamasının düzenlendiği anlaşılmaktadır.

5. Meslek Mensuplarının Sahte Belge Düzenleme Suçuna İştiraki

Maliye Bakanlığınca 20.02.2015 tarihinde kabul edilen “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporları Düzenlemesinde Uyulacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönerge” ile meslek mensuplarının sorumluluklarının mali, disiplin ve cezai sorumluluk şeklinde üç bölümde ele alındığı yukarıda detaylı olarak izah edilmiştir.

Bu bölümde meslek mensuplarının cezai sorumlulukları kapsamında sahte belge düzenleme suçuna iştiraki hem Gelir İdaresi hem de Yargıtay uygulamasında örnek rapor ve içtihatlar yoluyla incelenecektir.

5.1. Gelir İdaresinin Uygulaması

Vergi mevzuatımızda iştirak suçunun tanımı, türleri ve unsurları düzenlenmediğinden ve ayrıca meslek mensuplarının sorumluluğunu düzenleyen yönergede de iştirak suçuna ilişkin bir belirleme yapılmadığından, vergi inceleme elemanlarının hangi kıstaslara göre suça iştirak halinin varlığına karar vereceklerinin belirsiz olduğu yukarıda belirtilmiştir.

Uygulamada vergi denetim elemanlarınca düzenlenen bazı vergi inceleme raporlarında da bu belirsizlik nedeni ile farklı değerlendirmeler yapılarak meslek mensupları hakkında somut bir değerlendirmede bulunulmadan vergi suçu raporları düzenlenmesi gerektiği yönünde varsayımlara dayalı kanaatlere ulaşılarak vergi suçu raporları düzenlendiği görülebilmektedir. Aşağıda verilen örnekte olduğu gibi;

“Raporun ... bölümünde de açıklandığı üzere; SMMM’in muhasebecilik hizmeti verdiği birçok mükellefi hakkında sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma yönünden incelemesinin mevcut olduğu veya sonuçlandırıldığının tespit edilmesi, raporun ... bölümünde açıklandığı üzere, mükellef Ltd. Şti.’nin, iş yerinin fiziki kapasitesi ile verilen beyannamelerdeki tutarların uyumsuz olması, mükellefin işçi çalıştırdığını bildirmesine rağmen mükellefin çalıştırdığı işçilerle ilgili olarak MBR verilerine göre SGK tarafından işçi çalıştırıldığına dair veri girişi yapılmaması, herhangi bir şube, depo, makine, teçhizat ve taşıtının olmamasına rağmen kısa bir dönemde çok yüksek satış hasılatına ulaşması dolayısıyla bu büyüklükteki bir ticari faaliyetin gerektirdiği ticari organizasyona sahip olmaması, SMMM’in savunmasında mükellefin işyerini gördüğünü, satışları hakkında bilgi vermediği ve alış faturalarında şüphe görüldüğünde firmanın aktifliğinin kontrolünün yapılabileceği hususlarını ifade etmesi ... birlikte değerlendirildiğinde mükellefin sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunduğu ve gerçek bir mal satışının olmadığı aşikâr olup SMMM’in mükellefin sahte belge düzenlediğini bildiğini ve mükellefin sahte belge düzenleme fiilinde bulunduğunu bilerek mali müşavirlik hizmetini yerine getirdiği, ilgili dönem beyanlarını vergi dairesine vermek suretiyle mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmiş gibi göstererek sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği sonucuna varılmıştır... Sahte belge düzenleme fiiline iştirak eden SMMM’in bu iştirak fiili karşılığında maddi bir menfaat elde edip etmediği yönünde somut bir tespit yapılamamıştır... Ayrıca SMMM’in; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin “b” bendinde açıklanan sahte belge düzenleme fiilinin işlenmesine iştirak etmesi dolayısıyla, keyfiyetin Vergi Usul Kanunu’nun 367. Maddesi gereğince, ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonunun mütalaasıyla Cumhuriyet Başsavcılığı’na bildirilmesi gerektiğinden, bu amaçla tarafımızca Vergi Suçu Raporu düzenleneceği...”

Mükellefin sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunduğu ve gerçek bir mal satışının olmadığı aşikâr olduğu gerekçesiyle, meslek mensubunun mükellefin sahte belge düzenlediğini bildiğini ve mükellefin sahte belge düzenleme fiilinde bulunduğunu bilerek mali müşavirlik hizmetini yerine getirdiği varsayımıyla, somut bir değerlendirmede bulunulmadan, meslek mensubunun sadece ilgili dönem beyanlarını vergi dairesine vermek suretiyle mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmiş gibi göstererek sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği sonucuna varıldığı görülmektedir.

Yine bir başka örnekte de görülebileceği gibi; “Mükellef kurumun ve mükellef kurumun mal ve/veya hizmet alımında yada satımında bulunduğu ve haklarında sahte belge düzenleyicisi olmaktan Vergi Tekniği Raporları bulunan mükelleflerin mali müşavirlik hizmetini ifa eden SMMM’nın mesleki tecrübelerine ve kabiliyetlerine dayanarak, mükellef kurumun faaliyet konusu motorlu kara taşıtı ve yakıtlarının perakende ticareti olmasına rağmen düzenlemiş oldukları faturaların içeriklerinin faaliyet konusuyla uyuşmaması, adına kayıtlı herhangi bir taşıt (Kamyon, Kamyonet, vb.) olmamasına rağmen nakliye bedeli içerikli yüksek tutarlı faturalar tanzim etmesi, işçi istihdamı gerçekleştirilmeden yüksek tutarlı cirolara ulaşamayacağını bilmesi, vadesi geçmiş bugün ödenmesi gereken borcunun 32.461,25 TL olması, ödeme alışkanlığının bulunmadığını ortaya koyması, verilen beyannamelerde mükellef kurumun faaliyet giderinin bulunmaması, yapılan yoklamalardan şirketin herhangi bir emtia ve demirbaşının olmamasına rağmen bu kadar yüksek cirolar elde edemeyeceğini varsayarak mükellef kurumun gerçek anlamda bir ticari faaliyetinin bulunmadığını harici bir araştırmayı gerektirmeden eldeki mevcut verilerden tespit edebilme kabiliyeti varken tespit etmeyen ve yapabileceği kadar inceleme ve araştırma yapmayan SMMM’nın iştiraki ve sorumluluğunun olduğu kaçınılmaz bir gerçek olduğundan, SMMM’nın Sahte Belge Düzenleme fiiline İştirakinden dolayı sorumluluğunun belirlenmesi için Görüş ve Öneri Raporu ve İştirak raporu müfettişliğimizce tanzim edilecektir...”

Birçok olumsuzluklara sahip olması nedeniyle, mükellef kurumun gerçek anlamda bir ticari faaliyetinin bulunmadığını harici bir araştırmayı gerektirmeden eldeki mevcut verilerden tespit edebilme kabiliyeti varken tespit etmeyen ve yapabileceği kadar inceleme ve araştırma yapmayan meslek mensubunun iştiraki ve sorumluluğunun olduğu kaçınılmaz bir gerçek olduğundan bahisle, somut bir değerlendirmede bulunulmadan, meslek mensubunun sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği sonucuna varıldığı görülmektedir.

5.2. Yargıtay Uygulaması

Bilindiği üzere, Yargıtay Hukuk ve Ceza Dairelerinin bakmakla görevli olduğu işler ve bu işlerin daireler arasındaki dağılımı Yargıtay Başkanlar Kurulunun İş Bölümü kararları ile yapılmaktadır. Vergi suçları davalarında, Yargıtay Dava Dairelerinin yapılanmasına göre bazı yıllarda 7., 19. ve 21. Ceza Dava Daireleri de görev yapmış olmakla birlikte, halihazırda 213 sayılı VUK’tan kaynaklanan işlere Yargıtay 11. Ceza Dava Dairesi bakmaktadır.

213 sayılı VUK’tan kaynaklanan işlere; 2014 yılında yeni dairelerin açılması ile birlikte yeniden yapılan iş bölümleri ile bu tarihten itibaren 7. ve 11. Ceza Daireleri ile birlikte 19. Ceza Dairesi de vergi davalarına bakmaya başlamıştır. 2015 yılında yapılan yeni iş bölümü ile söz konusu dosyalar 21. Ceza Dairesinin iş yüküne eklenmiştir. Ancak, 2016 yılında Yargıtay Büyük Genel Kurulu’nun 12.02.2016 Tarih ve 2016/1 Sayılı Kararı⁵ ile ve 2017 yılı için Yargıtay Büyük Genel Kurulu’nun 20.01.2017 Tarih ve 2017/1 Sayılı Kararı⁶ ile 11. ve 21. Ceza Daireleri bakmakla görevlendirilmiştir. Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulunun 22/12/2016 tarihli ve 398 sayılı Kararı ile, 13.04.2017 tarihinden itibaren ilgili Dairenin kapatılması üzerine 21. Ceza Dairesi’ne ait tüm işlerin anılan tarih itibarıyla 11. Ceza Dairesi’ne devrine⁷ karar verilmiştir (Ersan ve Armağan, 2018: 18). 13.04.2017 tarihinden itibaren Yargıtay’da, 213 sayılı VUK’tan kaynaklanan işlere sadece 11. Ceza Dairesi’nin baktığı görülmektedir.

Tablo 1. Vergi Suçu Davalarında, Yargıtay Ceza Dava Daireleri İş Bölümü (2014-2023 Yılları).

| | 7. Ceza Dairesi | 11. Ceza Dairesi | 19. Ceza Dairesi | 21. Ceza Dairesi |
|-----------|-----------------|------------------|------------------|------------------|
| 2014 Yılı | 2014 | 2014 | 2014 | |
| 2015 Yılı | | | | 2015 |
| 2016 Yılı | | 2016 | | 2016 |
| 2017 Yılı | | 2017 | | 2017 |

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

5.2.1. Maddi Gerçeğin ve İştirak İradesinin Belirlenmesi

Yargıtay içtihatlarında, 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" uyarınca, muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında meslek mensubunun, mükellef

⁵ Yargıtay Büyük Genel Kurulu’nun 12.02.2016 tarih ve 2016/1 sayılı kararı, <<https://www.yargitay.gov.tr/documents/isbolumukararibgk2016.pdf>>, Erişim Tarihi: 10.10.2023.

⁶ Yargıtay Büyük Genel Kurulu’nun 20.01.2017 tarih ve 2017/1 sayılı kararı, <<https://www.yargitay.gov.tr/documents/isbolumukararibgk2016.pdf>>, Erişim Tarihi: 10.10.2023.

⁷ Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulunun 22/12/2016 tarihli ve 398 sayılı Kararı, <<https://www.yargitay.gov.tr/documents/isbolumu/isbolumukarar22122016.pdf>>, Erişim Tarihi: 10.10.2023.

şirketin beyannamelerini vermek dışında “ne şekilde sahte belge dzenlemek suçuna iştirak ettiğinin” araştırılıp tartışılması suretiyle hdkm kurulması gerektiği ybnde Yargıtay’ın yerleşik hdkm heline gelmiş birrok kararı bulunmaktadır. Yargıtay bu yerleşik kararı ile aslında “maddi gerçeğin” ve “iştirak iradesinin” kuşkuya yer vermeyecek bir biçimde belirlenmesini gerekli gormektedir.

Orneğin bu doğrultuda Yargıtay 11’inci Ceza Dairesi tarafından 25.05.2021 tarihinde verilen bir kararda⁸; “Mali muşavir olan sanık hakkında 2009 takvim yılında, mali muşavirlik hizmeti verdiği ...’in sahte fatura dzenleme suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın ybklenen suçu kabul etmemesi, sanıklar hakkında dzenlenen vergi tekniği ve vergi suçu raporlarında sanıkların sahte fatura dzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiklerinin belirtilmemesi, ... karşısında, maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek biçimde tespiti bakımından, ... 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Muşavirlik ve Yeminli Mali Muşavirlik Kanunu uyarınca, muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanığın mdkellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge dzenlemek suçuna iştirak ettiğinin ve buna dair delillerin açıklanıp tartışılması, sonucuna gbre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği,...” ybnde değerlendirme yapıldığı anlaşılmaktadır.

Yargıtay 11’inci Ceza Dairesi tarafından 08.03.2021 tarihinde verilen bir kararda⁹ da durum; “Muhasebeci olan sanık ...’in, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Muşavirlik ve Yeminli Mali Muşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mdkellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte fatura dzenleme suçuna iştirak ettiğinin tespit edilmesi sonucuna gbre tm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile mahkmiyet hdkm kurulması” şeklinde ifade edilmiştir.

Meslek mensuplarının sahte belge dzenleme suçlarına iştirakinin Yargıtay’ın yerleşik iğihatlarında aynı doğrultuda işlendiği gbrlmektedir. Bununla ilgili Yargıtay 11’inci Ceza Dairesinin 08.03.2021 tarihli başka bir kararı¹⁰ da şyledir; “...sanıklar ... ve ... hakkında KDV beyannamelerini vererek mali muşavirlik hizmeti verdiği “Ltd. şti.” yetkilisi ...’in sahte fatura dzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanıkların suçlamayı kabul etmemesi ve sanıklar hakkında dzenlenen vergi tekniği ve vergi suçu raporlarında sanıkların sahte fatura dzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiklerinin belirtilmemesi ve sanık ...’in savunmasında, suça konu faturaların gercek bir ticari ilişkiye dayandığını beyan ettiğinin anlaşılması karşısında; ... 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Muşavirlik ve Yeminli Mali Muşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanıklar ... ve ...’in mdkellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge dzenlemek suçuna iştirak ettiğinin ve buna dair delillerin açıklanıp tartışılması, sonucuna gbre sanıkların hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği gzetilmeden, eksik araştırma ve yetersiz gerekçeyle hdkmler kurulması”.

Yine bu doğrultuda Yargıtay 11’inci Ceza Dairesi bir kararında¹¹; “Sanık hakkında KDV beyannamelerini vererek muhasebe hizmeti verdiği ... Ltd. şti yetkililerinin sahte fatura dzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında dzenlenen vergi tekniği ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura dzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiklerinin belirtilmemesi karşısında, gerçeğin ve iştirak iradesinin kuşkuya yer vermeyecek bir biçimde belirlenebilmesi için; faturaları kullanan kişi ya da şirket yetkilileri dinlenip, sanığı tanıyıp tanımadıkları, faturaları kimden, hangi ticari ilişkiye dayanarak aldıkları ve faturaların verilmesine sanığın iştirakinin olup olmadığı konusunda beyanlarının alınması, gerekli gbrlmesi halinde, dzenlenen faturalardaki yazı ve imzaların sanığa ait olup olmadığı hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Muşavirlik ve Yeminli Mali Muşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanığın mdkellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge dzenlemek suçuna iştirak ettiğinin ve buna dair delillerin açıklanıp tartışılması, sonucuna gbre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği gzetilmeden, eksik araştırma ve yetersiz gerekçeyle hdkmler kurulması” hdkmleri kurulmuştur.

Yargıtay 11’inci Ceza Dairesinin 05.11.2019 tarihli başka bir kararı¹² da; “Sanıklar hakkında 2009 ve 2010 takvim yıllarında muhasebecilik hizmeti verdikleri ... San. Tic. Ltd. şirketinin yetkilileri olan ...ve ...’in sahte fatura dzenlemek fiiline iştirak ettikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; sanıkların savunmalarında ozetle; kısa bir süre sbz konusu şirketin muhasebe işlerine baktıklarını, sahte fatura dzenlendiğini yapılan soruştırma sonucunda oğrendiklerini, kendilerine getirilen evrakı doğru kabul ederek muhasebeleştirme işlemleri yaptıklarını sbylemeleri; sanıkların vergi mdfetişlerine verdikleri ifadelerinde ... San. Tic. Ltd. şti. yetkilisi ... ile yaptıkları

⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 25.05.2021 Tarih, 2021/3841 Esas ve 2021/4231 Karar.

⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 08.03.2021 Tarih, 2018/2951 Esas ve 2021/2244 Karar.

¹⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 08.03.2021 Tarih, 2017/2052 Esas ve 2021/2307 Karar.

¹¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 08.02.2021 Tarih, 2017/8785 Esas ve 2021/1139 Karar.

¹² Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 05.11.2019 Tarih, 2016/5486 Esas ve 2019/7572 Karar.

sözleşme gereği şirketin yasal defterlerini tutup ...'ın bizzat ya da çalışanı aracılığıyla kendilerine getirdiği bilgi ve belgelere göre ilgili dönem beyannamelerini verdiklerini, bu belgelerin kendi içinde tutarlı olması nedeniyle ve iş yerini bizzat gördükleri için belgelerin sahte olduğundan şüphelenmediklerini söylemeleri;... 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanıkların mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiğinin ve buna dair delillerin karar yerinde açıklanıp tartışılması” şeklindedir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 2017 ve 2019 yılında benzer yönde verdiği birçok karar¹³ bulunmakta iken, bir dönem vergi suçlarına bakmakla görevli olan Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin de benzer kararları bulunmaktadır. Örneğin Yargıtay 19. Ceza Dairesi 11.11.2015 tarihli bir kararında¹⁴; “muhasebeci olan sanığın, muhasebecilik hizmeti verdiği ... San. Tic. Ltd. Şti'nin yetkilisi olan diğer sanık'nin sahte fatura düzenlemek suçlarına iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir.” şeklinde, 14.10.2015 tarihli başka bir kararında¹⁵ da; “Mali müşavir olan sanık hakkında 2010 takvim yılında, mali müşavirlik hizmeti verdiği Ltd. Şti yetkilisinin sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp tartışılmadan yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi” şeklinde 11. Ceza Dairesi kararlarına benzer kararlar verdiği görülmektedir.

5.2.2. Suçtan Maddi Menfaat Elde Edilmediğinin Belirlenmesi

Yine Yargıtay'ın, “maddi gerçeğin” ve “iştirak iradesinin” kuşkuya yer vermeyecek bir biçimde belirlenmesi yanında, aynı zamanda meslek mensubunun VUK'un 360. maddesi uyarınca “suçtan maddi menfaat elde edilmediğinin” de araştırılıp tartışılarak hüküm kurulmasını isteğini açıkça beyan ettiği birçok kararı da bulunmaktadır. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin bu doğrultuda verdiği 06.05.2019 tarihli kararı¹⁶; “... ve şirket ortağı olan sanıkların sahte fatura düzenleme eyleminin sübut bulması halinde muhasebeci olan sanık ...'ün, ... sayılı ... Muhasebecilik, ... Muhasebeci ... Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte fatura düzenleme suçuna iştirak ettiğinin, ... sayılı VUK'nin 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde edilmediğinin tespit edilmesi gerektiği gözetilmeden, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması,...” şeklindedir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 09.07.2020¹⁷ tarihli kararı da; “1- Suç tarihinde serbest muhasebeci ve mali müşavir olarak çalışan sanıklar hakkında, mükellef ...'ın 2012 takvim yılında “sahte fatura düzenleme” eylemine iştirak ettikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; sanıkların suçlamayı kabul etmemesi; suça konu üç adet faturanın 2012 yılının Ocak ayına ait olmasına karşın, vergi tekniği raporundan, sanık ...'un 2012 yılının Mart ve Nisan ayında, sanık ...'in ise aynı yılın Temmuz ayında sanık ...'a müşavirlik hizmetini verdiklerinin anlaşılması karşısında; sanıkların 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellefin Mart, Nisan ve Temmuz ayı beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte fatura düzenleme suçuna iştirak ettiklerinin, suça konu faturalara ilişkin beyannameleri verip vermediklerinin ve 213 sayılı VUK'nin 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde etmediklerinin tespit edilmesi sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile mahkûmiyet hükümleri kurulması,...” aynı doğrultudadır.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 30.09.2021¹⁸ tarihli benzer kararı da; “Sanık hakkında 2009 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan verilen mahkûmiyet hükmüne yönelik sanık müdafisinin temyizinin incelenmesinde; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

¹³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 18.06.2019 Tarih, 2016/5794 Esas ve 2019/5310 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 28.02.2019 Tarih, 2018/2161 Esas ve 2019/2108 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 19.10.2017 Tarih, 2017/3727 Esas ve 2017/6874 Karar.

¹⁴ Yargıtay 19. Ceza Dairesi. 11.11.2015 Tarih, 2015/2905 Esas ve 2015/6994 Karar.

¹⁵ Yargıtay 19. Ceza Dairesi. 14.10.2015 Tarih, 2015/16441 Esas ve 2015/5559 Karar.

¹⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 06.05.2019 Tarih, 2017/8507 Esas ve 2019/4417 Karar.

¹⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 09.07.2020 Tarih, 2017/862 Esas ve 2020/4330 Karar.

¹⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 30.09.2021 Tarih, 2021/9561 Esas ve 2021/7604 Karar.

uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanığın mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge dzenlemek suçuna iştirak ettiği, VUK'nin 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde edip etmediği araştırılıp karar yerinde açıklanıp tartışılmak suretiyle hüküm kurulması gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile hüküm kurulması” şeklinde dir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 12.10.2022¹⁹ tarihli kararı da; “3568 sayılı ... Muhasebecilik, ... Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanık ...'nn mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge dzenlemek suçuna iştirak ettiği VUK'nin 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde edip etmediği araştırılıp karar yerinde açıklanıp tartışılmak suretiyle hüküm kurulması gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile sanıklar hakkında hükümler kurulması” benzer nitelikte olup aynı doğrultuda birçok kararı bulunmaktadır²⁰.

5.2.3. İştirakin Niteliğinin Belirlenmesi

Yargıtay, 3568 sayılı Kanun uyarınca, muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında meslek mensubunun, mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında “ne şekilde sahte belge dzenlemek suçuna iştirak ettiğinin” ve aynı zamanda VUK'un 360. maddesi uyarınca “suçtan maddi menfaat elde edip etmediğinin” araştırılıp tartışılması ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği yönünde hüküm kurarken, yine birçok içtihadında da TCK'nin 37-39. maddeleri uyarınca suça; doğrudan doğruya birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceği cihetle, “iştirakin niteliğinin belirlenmesini” de gerekli görmektedir.

Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 21.10.2015 tarihli kararı²¹; “muhasebeci olan sanık ... hakkında 2008 takvim yılında, muhasebecilik hizmeti verdiği Ltd. şti. yetkilisinin sahte fatura dzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında dzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura dzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşılığında, 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu uyarınca, muhasebecilik gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge dzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp, iştirakin niteliği tartışılmadan ve VUK'nun 360. Maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi” bu doğrultuda verilmiş bir karardır.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin de “iştirakin niteliğinin belirlenmesi” hususunda açık hüküm içeren birçok kararı bulunmaktadır. 11. Ceza Dairesi, “TCK'nin 37-39. maddeleri uyarınca suçu, doğrudan doğruya birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceği cihetle, iştirakin niteliği belirlenmeden” hüküm tesis edilmesini bozma sebebi saymaktadır.

Örneğin Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 11.02.2021 tarihli kararında²²; “Sanık ... hakkında 2010 takvim yılında mali müşavirlik hizmeti verdiği ... Ltd. şti yetkilisi ...'ın sahte fatura dzenleme suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında dzenlenen vergi tekniği ve vergi suçu raporlarında sanığın şirketin beyannamelerini vermek suretiyle maddi menfaat gözetererek sahte fatura dzenleme suçuna iştirak ettiğinin belirtilmesi, ... karşısında, ... sonra, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanığın mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge dzenlemek suçuna iştirak ettiğinin ve buna dair delillerin açıklanıp tartışılması ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği gözetilmeden, eksik araştırma ile hüküm kurulması, ... TCK'nin 37-39. maddeleri uyarınca suçu, doğrudan doğruya birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceği cihetle, iştirakin niteliği belirlenmeden ve VUK'nin 360. maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi” açıkça izah ederek “iştirakin niteliğinin belirlenmesini” hüküm tesisi için gerekli görmektedir.

Yine Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 12.01.2021 tarihli kararında²³; “Sanık ... hakkında 2009 takvim yılı mayıs dönemi KDV beyannamelerini verip, aynı dönem Ba/Bs formlarını bildirerek mali müşavirlik hizmeti verdiği ... Ltd.şti. yetkililerinin sahte fatura dzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın

¹⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 12.10.2022 Tarih, 2021/2422 Esas ve 2022/16092 Karar.

²⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 14.02.2019 Tarih, 2016/8787 Esas ve 2019/1468 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 23.06.2021 Tarih, 2021/7813 Esas ve 2021/5858 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 03.03.2022 Tarih, 2021/11206 Esas ve 2022/3524 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 19.04.2021 Tarih, 2021/3845 Esas ve 2021/3818 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 16.02.2021 Tarih, 2017/2859 Esas ve 2021/1483 Karar.

²¹ Yargıtay 19. Ceza Dairesi. 21.10.2015 Tarih, 2015/8755 Esas ve 2015/5932 Karar.

²² Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 11.02.2021 Tarih, 2020/5425 Esas ve 2021/1365 Karar.

²³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 12.01.2021 Tarih, 2019/376 Esas ve 2021/88 Karar.

suçlamayı kabul etmemesi, sanığın suçuna iştirak ettiği iddia edilen ... hakkında ceza tertibine yer olmadığına dair karar verilmesi ve sanık hakkında düzenlenen raporlarda sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, ..., 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanığın mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiğinin ve buna dair delillerin açıklanıp tartışılması, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği gözetilmeden, eksik araştırma ve yetersiz gerekçeyle hüküm kurulması,... 2-Kabule göre; a) TCK'nin 37-39. maddeleri uyarınca suç, doğrudan doğruya birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceği cihetle, iştirakin niteliği belirlenmeden ... hüküm tesisi” şeklinde benzer hüküm tesis etmiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin farklı tarihlerde verdiği benzer birçok kararında “iştirakin niteliğinin belirlenmesi” hususunu açıkça belirterek bozma kararı verdiği birçok içtihadı bulunmaktadır. Bunlardan 11.11.2020 tarihli olan kararı²⁴ şöyle hüküm tesis etmektedir; “Kabule göre; a) TCK'nin 37-39. maddeleri uyarınca suç, doğrudan doğruya birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceği cihetle, iştirakin niteliği belirlenmeden ve VUK'nin 360. maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi yasaya aykırı”. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin bu doğrultuda birbirine oldukça benzer çok sayıda kararı bulunmaktadır.²⁵

5.2.4. Sahte Fatura Kullanma Suçuna İştirak

Muhasebe meslek mensuplarının görevleri gereği yakın mesai yaptıkları mükelleflerin sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına iştiraki her zaman iddia edilebilmektedir. Bu nedenle de meslek mensubunun iştiraki konusunda Yargıtay kararlarına yansıyan çok sayıda dava bulunmaktadır. Bunlar içerisinde yukarıda da birçoğu özetle verilen kararlarda daha çok sahte belge düzenleme fiiline iştirakin dava konusu olduğu görülmekteyse de Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 26.03.2019 tarihli bir kararında²⁶ olduğu gibi; “Sanık hakkında, 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura kullandığı iddiasıyla açılan kamu davasında, 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaa ve dayanağı olan vergi suçu raporunda, mali müşavir olan sanığın, mali müşavirlik hizmeti verdiği ... isimli mükellefin, 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura kullanma eylemine, maddi menfaat gözetmeksizin iştirak ettiği belirtildiğinden, gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde belirlenebilmesi bakımından;; sanığın 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte fatura kullanma suçuna iştirak ettiğinin, 213 sayılı VUK'nin 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde edip etmediğinin tespit edilmesi sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile hükümler kurulması” şeklinde muhasebe meslek mensuplarının görece daha az olmakla birlikte sahte belge kullanma suçuna iştiraki konusunun da Yargıtay kararlarına yansıdığı görülmektedir.

5.2.5. Farklı Mükelleflere Ait Sahte Fatura Düzenleme Suçlarına İştirak

Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 25.11.2015 tarihli kararı, “farklı mükelleflere ait sahte fatura düzenleme suçlarına iştirak edilmesi halinde ilk iddianame tarihine kadar tespit edilen eylemlerin zincirleme biçimde işlenmiş tek suç olacağı” yönündeki değerlendirmeyi içermesi nedeniyle önem arz etmektedir. Karar²⁷ özetle şöyledir; “...Ltd. Şti'nin muhasebecisi olan sanığın 2005 takvim yılında işlenen sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiğinin iddia ve kabul edildiği olayda, sanığın suçlamayı kabul etmeyerek şirkete ait KDV ve diğer bazı beyannameleri posta ile Vergi Dairesine gönderdiğini, daha sonra vergilerin ödenmeyip faturalarında düzenli getirilmemesi nedeniyle işi bırakıp şirket yetkilisi olan'ye defterleri iade ettiğini savunması, UYAP ortamında yapılan araştırmada sanık hakkında 2005 takvim yılını kapsayacak şekilde açılmış kamu davaları bulunduğu ve muhasebeci olan sanığın aynı takvim yılında farklı mükelleflere ait sahte fatura düzenleme suçlarına iştirak etmesi halinde ilk iddianame tarihine kadar tespit edilen eylemlerin zincirleme biçimde işlenmiş tek suç olacağı, sahte fatura düzenleme suçunda suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki Bu Kanun'a göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği

²⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 11.01.2021 Tarih, 2019/1014 Esas ve 2021/5 Karar.

²⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 11.01.2021 Tarih, 2019/1096 Esas ve 2021/7 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 11.11.2020 Tarih, 2020/60 Esas ve 2020/6762 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 16.06.2020 Tarih, 2017/1097 Esas ve 2020/3153 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 18.02.2020 Tarih, 2017/9604 Esas ve 2020/1421 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 11.12.2019 Tarih, 2019/7298 Esas ve 2019/9203 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 06.02.2020 Tarih, 2016/9306 Esas ve 2020/944 Karar.

²⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 26.03.2019 Tarih, 2016/12557 Esas ve 2019/3131 Karar.

²⁷ Yargıtay 19. Ceza Dairesi. 25.11.2015 Tarih, 2015/18350 Esas ve 2015/7767 Karar.

yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi, vergi tekniği raporunda faturaların varlığından söz edilmesine rağmen dosya içinde fatura asılları veya onaylı örneklerinin bulunmadığının anlaşılması karşısında; suça konu faturalardan birkaçının asılları veya onaylı suretleri getirilip incelenerek, kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadıklarının tespit edilmesi, suça konu faturaları kullanan şirket yetkilisi dinlenerek faturaları kimden, hangi ticari ilişkiye dayanarak aldıkları konusunda gerektiğinde sanık ile yüzleştirme de yapılarak beyanı tespit edilip faturalar üzerindeki imzaların sanığın eli ürünü olup olmadığı konusunda bilirkişi raporu alınması, yine sanık hakkında 2005 takvim yılına yönelik açılan diğer dava dosyalarının araştırılıp celbi sağlanarak, derdest olmaları halinde birleştirilmesi, aksi takdirde ilgili dosyaların bu davayı ilgilendiren kısımlarının onaylı örnekleri dosya içerisine konulup, zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağına karar yerinde tartışılması ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, sanığın mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiği de karar yerinde tartışılmadan, eksik kovuşturma ile yetinilerek yazılı şekilde hüküm kurulması”.

Bilindiği gibi, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 2002 yılında verdiği bir kararla başlayan ve daha sonra Yargıtay daireleri ve akabinde istinaf sisteminin devreye girmesiyle bölge adliye mahkemelerince de benimsenen ve uzun süre uygulanan Yargıtay'ın yerleşik hale gelen (Aslanpınar, 2022: 156-162) görüşüne göre; birden çok takvim yılında olmak üzere birden fazla sahte belge düzenlenmesi söz konusu olduğunda, Yargıtay vergi dönemini takvim yılı itibarıyla hukuki kesinti olarak değerlendirip “her takvim yılı için ayrı suç” kuralını benimseyerek, vergi suçu bakımından her bir takvim yılını ayrı suçlar olarak dikkate almaktaydı.

Yargıtay'ın özellikle sahte belge düzenleme ve kullanma ile ilgili vergi suçlarında vergi dönemini takvim yılı itibarıyla hukuki kesinti olarak değerlendirerek uzun yıllardır uyguladığı “her takvim yılı için ayrı suç” uygulaması gerek literatür gerekse uygulamada zincirleme suç kavramına aykırı olduğu gerekçesi ile uzun yıllardır tartışılan (Aslanpınar, 2022: 156-162) bu uygulamanın; Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesiyle kabul ettiği “zincirleme suç” kavramının tanımına, amaç ve fonksiyonuna aykırı olduğu ve aynı zamanda farklı hesap dönemi ve takvim yıllarını kapsayacak şekilde müteselsil suçun gerçekleşmesinin mümkün olmamasına yol açtığı ileri sürülerek (Şen ve Serdar, 18.04.2022) eleştirilmekteydi.

Nihayetinde 20 yıllık uygulamanın sonunda, 15.04.2022 tarihinde 7394 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle; kaçakçılık cezalarına hükmedilecek cezalar için Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinde yer alan “zincirleme suç” hükümlerinin uygulanması öngörülmüş olup uzun yıllardır eleştirilen uygulama 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan yeni değişiklikle düzeltilmiş oldu. Böylece, farklı takvim yılları/farklı vergilendirme dönemlerinde işlenen birden fazla vergi kaçakçılığı suçunun aynı suç işleme kararı kapsamında işlenmesinin tespit edilebildiği durumlarda, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesinin yolu açılmıştır. Dolayısıyla kesintiye uğramadan devam ederek birden çok yılı kapsayan vergi suçlarında, her bir vergi yılı için ayrı ayrı cezalar değil, tek bir cezaya hükmedilecektir.

Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 25.11.2015 tarihli kararındaki değerlendirme yönünden yapılan bu değişikliğin anlamı; “Meslek mensuplarınca, farklı mükelleflere ait sahte fatura düzenleme suçlarına iştirak edilmesi halinde, (iddianame düzenlenmesi vb. bir hukuki kesinti oluncaya kadar) aynı suç işleme kararı kapsamında işlenmesine bağlı olarak, tespit edilen eylemlerin zincirleme biçimde işlenmiş tek bir suç olacağı” şeklinde değerlendirilebilir.

6. Sonuç

Toplumsal bir uzlaşma sonucu belirlenmiş hukuk kurallarına uyulmaması toplumların devamlılıklarını engelleyen en önemli etken olarak görülmektedir. Devletlerin varlık nedeni olan toplumsal ihtiyaçların giderilmesi amacı, beraberinde söz konusu harcamaların finansmanının sağlanması gereğini getirmektedir. Devletlerin ellerinde en önemli finansman kalemi olan vergilerin düzenlendiği mevzuat hükümlerinin ihlali bir yandan kamusal hizmetleri aksatmanın yanı sıra diğer yandan toplumsal adalet duygusunu zedeleyecektir. Bu noktada kanunların işlerliğini korumaya yönelik düzenlenen ceza hükümleri kapsayıcı bir şekilde ele alınmalı ve ortaya çıkan suçun cezası toplum vicdanını rahatlatıcak nitelikte olmalıdır.

Vergi kanunlarında yer alan fillere karşı oluşan suçlardan en belirgin olanı sahte belge düzenleme yoluyla gerçekleştirilmektedir. Sahte belge düzenleme yoluyla oluşan vergi kaçakçılığı suçlarında fail sadece mükellef olarak düşünülmemelidir. Zira sahte belgenin gerçek düzenleyicisi her kim ise o faildir. Bu noktada vergi mevzuatına hâkimiyetleri dolayısıyla mükellefle vergisel yükümlülükler konusunda yakinen çalışan SMMM'ler bazı durumlarda bizatihi sahte belgenin düzenleyicisi ya da sahte belgenin düzenlenmesi konusunda azmettirici ya da sahte belgenin düzenlenmesine yardım eden konumunda olabilmektedirler. Bazı durumlarda ise SMMM'ler mükellefe yakınlıkları nedeniyle hiçbir suçları olmadığı halde şüpheli ya da sanık durumuna gelebilmektedirler.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu sahte belge suçunu düzenlemiş ve mevcut düzenlemeyle failin tespiti kanuna dayanılarak yapılabilmektedir. Ancak Kanun, azmettiren ve/veya yardım eden kişi olarak tanımlanabilecek olan

iştirak müesseseni açık bir şekilde düzenlememiştir. Bu durumda ceza hukuku ile ilgili genel bir kanun olan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri doğrultusunda hareket edilmektedir. 5237 sayılı Kanun iştirak müessesesini vergi hukukundan farklı bir şekilde ele almış, birlikte suç işlemek olarak açıklamıştır. Bu kapsamda birlikte suç işleyenler birlikte fail ya da failin yanında azmettirici ve yardım eden konumunda olabilmektedirler. Ancak vergi hukuku açısından iştirakçi; faili fiilinde azmettiren ya da faile yardım eden kimseyi ifade etmektedir. Ancak gözden kaçırmamak gereklidir ki sahte belge düzenlenmesi fiili birden fazla faille de işlenebilmektedir ki bu konu makale çalışmamın kapsamında yer alamayan fail ile ilgilidir.

Makale kapsamında incelenen iştirak düzenlemesinde birden fazla kimse bulunmaktadır. Bu durumda sahte belge düzenleme fiiline katılmaya en yakın kesim olarak SMMM'ler öne plana çıkmaktadır. SMMM'lerin iştirak halleri için vergi idaresinin kapsamlı bir vergi incelemesi yapması gereklidir. Zira SMMM'lerin vergi suçlarına iştirakinde varsayımlara dayalı gerekçeler her zaman öne sürülebilmektedir. Ancak adaletin şüpheye yer veremeyecek şekilde oluşabilmesi için Yargıtay kararlarında da birçok kez açıklandığı üzere sahte belgeyi düzenleyen ile SMMM arasındaki ilişkinin ne şekilde olduğunun belirlenerek SMMM'nin iştirak iradesinin somut verilerle ortaya konulması gereklidir. Ayrıca iştirakin niteliğinin net bir şekilde belirlenmesi suçun somutlaşması açısından önemli bir etken olarak görülmektedir.

Kaynakça

- ARTUK, M. E., GÖKCEN, A., ALŞAHİN, M. E., ve ÇAKIR, K. (2019). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 13. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.
- ASLANPINAR, Y. B. (2022). *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*. (Güncellenmiş 2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- CENTEL, N., ZAFER, H. ve ÇAKMUT, Ö. (2023). *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- DEMİRBAŞ, T. (2023). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Güncellenmiş 17. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- ERSAN, Ö. Z., ve ARMAĞAN, A. (2018). Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (33), 1-38.
- JESCHECK, H. H., ve WEİGEND, T., (1996). *Lehrbuch des Strafrechts Allgemeiner Teil 5, Auflage*, Berlin.
- KOCA, M. ve ÜZÜLMEZ, İ. (2022). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 15. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- MAHMUTOĞLU, F.S. ve KARADENİZ, S. (2021). *Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler Şerhi*, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- ŞEN, E. ve SERDAR, C. (18.04.2022). 7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri. <<https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>>, Erişim Tarihi: 20.09.2023.
- TOKDEMİR, S. (2022). *Ceza Hukukunda Akim Kalmış Azmettirme (Ceza Hukuku Monografileri)*, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- TRÖNDLE, H. ve FİSCHER, T. (2004). *Strafgesetzbuch und Nebengesetze*, 52. Auflage, München.
- TÜRMOB. (Ekim, 2020). *Vergi Kaçakçılığı Suçlarına İştirak*, (Sirküler No:1). Mali Mevzuat Yorum/Uygulama Sirküleri. Ankara: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğı (TÜRMOB).
- YÜCE, M. (2021). *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulu*. 2. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi.
- 84 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğı.
<https://sozluk.gov.tr/>
- Yargıtay 7. Ceza Dairesi. 19.04.2007 Tarih, 2005/15782 Esas, 2007/3129 Karar.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 08.07.2009 Tarih, 2008/18017 Esas, 2009/8773 Karar.
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi. 14.10.2015 Tarih, 2015/16441 Esas ve 2015/5559 Karar.
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi. 21.10.2015 Tarih, 2015/8755 Esas ve 2015/5932 Karar.
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi. 11.11.2015 Tarih, 2015/2905 Esas ve 2015/6994 Karar.
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi. 25.11.2015 Tarih, 2015/18350 Esas ve 2015/7767 Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 19.10.2017 Tarih, 2017/3727 Esas ve 2017/6874 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 14.02.2019 Tarih, 2016/8787 Esas ve 2019/1468 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 28.02.2019 Tarih, 2018/2161 Esas ve 2019/2108 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 26.03.2019 Tarih, 2016/12557 Esas ve 2019/3131 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 06.05.2019 Tarih, 2017/8507 Esas ve 2019/4417 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 18.06.2019 Tarih, 2016/5794 Esas ve 2019/5310 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 05.11.2019 Tarih, 2016/5486 Esas ve 2019/7572 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 11.12.2019 Tarih, 2019/7298 Esas ve 2019/9203 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 06.02.2020 Tarih, 2016/9306 Esas ve 2020/944 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 18.02.2020 Tarih, 2017/9604 Esas ve 2020/1421 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 16.06.2020 Tarih, 2017/1097 Esas ve 2020/3153 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 09.07.2020 Tarih, 2017/862 Esas ve 2020/4330 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 11.11.2020 Tarih, 2020/60 Esas ve 2020/6762 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 11.01.2021 Tarih, 2019/1014 Esas ve 2021/5 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 11.01.2021 Tarih, 2019/1096 Esas ve 2021/7 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 12.01.2021 Tarih, 2019/376 Esas ve 2021/88 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 08.02.2021 Tarih, 2017/8785 Esas ve 2021/1139 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 11.02.2021 Tarih, 2020/5425 Esas ve 2021/1365 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 16.02.2021 Tarih, 2017/2859 Esas ve 2021/1483 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 08.03.2021 Tarih, 2017/2052 Esas ve 2021/2307 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 08.03.2021 Tarih, 2018/2951 Esas ve 2021/2244 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 19.04.2021 Tarih, 2021/3845 Esas ve 2021/3818 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 25.05.2021 Tarih, 2021/3841 Esas ve 2021/4231 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 23.06.2021 Tarih, 2021/7813 Esas ve 2021/5858 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 30.09.2021 Tarih, 2021/9561 Esas ve 2021/7604 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 03.03.2022 Tarih, 2021/11206 Esas ve 2022/3524 Karar.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 12.10.2022 Tarih, 2021/2422 Esas ve 2022/16092 Karar.
Yargıtay Büyük Genel Kurulu'nun 12.02.2016 tarih ve 2016/1 sayılı kararı,
Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulunun 22/12/2016 tarihli ve 398 sayılı Kararı,
Yargıtay Büyük Genel Kurulu'nun 20.01.2017 tarih ve 2017/1 sayılı kararı,