

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA İŞTİRAK MÜESSESESİ VE SORUNLARI

Yrd.Doç.Dr. Ufuk GENCEL*

ÖZET

Ceza hukuku kavramı olan iştirak (suça katılım), bir kişi tarafından gerçekleştirilmesi mümkün olan bir suç fiilinin maddi bir menfaat gözeterek veya gözetmeyerek birden fazla kişi tarafından işlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi hukuku açısından iştirak, Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen bütün vergi suçları içinde sadece kaçakçılık suçunu kapsayacak şekilde ele alınmıştır. 4369 sayılı kanunla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun "iştirak" başlıklı 338. maddesinin yürürlükten kaldırılmasından sonra da anılan madde yerine iştiraki bütün olarak düzenleyen genel bir hüküm getirilmemiştir. Bu durum iştirak halinde işlenen kaçakçılık suçlarının değerlendirilmesinde tartışmalara yol açmaktadır. Bu çalışmada, Vergi usul Kanunu'nun 359. maddesinde tanımlanmış olan fiillerin iştirak halinde işlenmesi sonucunda ortaya çıkan tartışmalar ele alınarak söz konusu eksikliğin giderilmesine yönelik değerlendirmeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Suça iştirak, vergi suçu, vergi cezası, vergi hukuku

Jel Kodlar: K140, H2, H26, H25.

ACCESSORY ENTITY AND PROBLEMS IN TAX EVASION CRIME

ABSTRACT

Participation, also a concept of criminal law (participating in the crime), is defined as the commission of an offence, which can be committed by one person alone, by more than one person with or without material interest. Whereas, participation in terms of tax laws is considered to include merely evasion offense among all other tax evasions in Tax Procedure Law. After the repeal of Law No. 4369 and of Article 338 titled as "participation" of Tax Procedure Laws, there is no general provision regulating parti-

* Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Maliye Bölümü- ufukgencel@gmail.com

icipation thoroughly in the place of such provisions. This case brings about discussion in the evaluation of evasion offenses during participation. The study has discussed the discussions resulting from the commission of the actions defined in Article 359 of Tax Procedure Law during participation and includes the evaluations on the elimination of such deficiency.

Key Words: Complicity, tax crime, tax penalty, tax law

Jel Codes: K140, H2, H26, H25.

1. GİRİŞ

Ceza kanunlarında ilke olarak suç tipleri tanımlanırken, tek bir failin suç oluşturan hareketleri gerçekleştirmesi üzerine odaklanılmakta ve suç tipleri buna göre düzenlenmektedir. Bu nedenle, suçun özel türlerinden olan suça iştirak, suç genel teorisinin öncelikli inceleme alanlarından birisidir. Bununla birlikte, kanuna aykırı olarak tanımlanmış bazı eylemler, niteliği gereği yalnız bir kişi tarafından işlen(e)memektedir. Öte yandan kanuna aykırı hareket edenler, yalnız olarak yapabilecekleri bir eylemi, işlerini kolaylaştırmak ve amaçlarına daha kolay ulaşabilmek için başka kişilerle işbirliği yaparak yardım sağlayabilmektedir.

Özellikle ekonomik ve sosyal yapılarda gerçekleşen değişiklikler suç işleme biçimlerini de değiştirmiş ve karmaşıklştırmıştır. Bunun sonucu olarak da suç işleyebilmek için daha fazla insana ihtiyaç duyulmaya başlanmış bu da örgütlü suçların sayısını artırmıştır. Bu artış gerek ceza hukukunda gerek vergi hukukunda suç ortaklığı (suça iştirak) konusunun önemini artırmıştır.

İştirak, suçun işlenebilmesi için gerekli olan kişi sayısından daha fazla kişinin o suçu işlemesi halinde, işlenen suç açısından, cezai sorumluluğunun esasını belirleyen ceza hukuku kurumudur. Suç fiili genellikle bir kişi tarafından işlenebilir. Bu fiillerin işlenmesine ikinci bir kişinin katkı sağlaması, ikinci kişi açısından fiile (suça) iştirakı oluşturur. Bazı suçlar ise, unsur olarak en az iki veya daha fazla kişinin birlikte bulunmasını gerektirir. Bu tür suçlar, çok failli suçlar olarak isimlendirilir (Özen 2007, 239). Bu tür suçlara rüşvet örnek olarak verilebilir. Rüşvet suçunda rüşvet alanın amacı maddi menfaat elde etmek iken rüşvet verenin amacı ise faille kanuna aykırı bir iş yaptırmaktır. Suçun oluşması için failler farklı amaçlarla hareket ederek işbirliği yapmak zorundadır. Benzer bir şekilde Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 220. maddesinde tanımlı olan "suç işlemek amacıyla örgüt kurma" suçunun işlenebilmesi ve örgütün varlığı için üye sayısının en az üç kişi olması

gerektiği belirtilmiştir. Birden fazla faili olan suçlarda suçun oluşması için gerekli olan diğer kişilerin yapılan eyleme katkısı iştiraki oluşturmaktadır.

Bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun birden fazla kişi tarafından iştirak halinde işlenmesi durumunda, nitelikli hallerin diğer ortaklar hakkında da uygulanıp uygulanamayacağı, uygulanacak ise hangi koşullarda uygulanacağı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. TCK'nin 40. maddesinde düzenlenen hükümlerin¹ iştirak halinde işlenen suçlarda, cezayı ağırlaştırıcı veya hafifleten nitelikli hallerin geçişi sorununu çözdüğü düşüncesiyle bu konuda bir hüküm koyma gereği duyulmamıştır (Kaymaz 2012, 118). Bununla birlikte TCK'nin 40. maddesinde özel faillik taşıyan hallerin iştirakçilere uygulanması konusu tartışmalara neden olmaktadır.

Bir kişi tarafından işlenebilen suçlar, birden fazla kişinin iştiraki ile de işlenebilir. Suça iştirake ilişkin hükümler, birden fazla kişinin suç teşkil eden bir fiilin icrasına iştirak etmeleri halinde, suç ortaklarının sorumluluk statülerini belirler (Artuk ve diğerleri 2011, 68). İştirak şekilleri genel olarak faillik ve şeriklik olarak ikiye ayrılabilir.

2. FAIL – ŞERİK AYRIMI

Suçun kanunî tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur. Hukuki olarak korunan bir değeri hukuka aykırı olarak zedelemek, bu değere zarar vermek bir suçu oluşturur. Bu suçu işleyen kişiye suçlu ya da fail denmektedir.

Fiilsiz suç mümkün değildir. Kanunda suç olarak öngörülen bir fiili işleyen kimse faildir. Her fiil zorunlu olarak bir failin eseridir (Hafızoğulları 2008). Doktrinde, fail veya suçlu terimleri yerine, suçtan etkilenen anlamında “suçun pasif süjesi” teriminin karşıtı olarak, “suçun aktif süjesi” terimi de kullanılmaktadır).

Ceza Hukukunda suçun kanuni tanımına dayanarak, bu tanıma uygun katkıyı sağlayan kişi cezalandırılabilir (dar fail kavramı). Suça katılan diğer kişilerin suç tipini düzenleyen norma dayanılarak cezalandırılması söz konusu değildir. Ancak failin dışında suçun gerçekleşmesine katkı sağlayan, ama bu katkısı suçun kanuni tanımına uygun olmayan diğer kişi veya kişilerin, ihlal edilen fiilden sorumlu olmaları gerekmektedir. Fail dışında suça katkı

1 Suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. (2) Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. (3) Suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.

lan kişiler şerik olarak isimlendirilmektedir. Şeriklik, kasıtlı olarak işlenen ve hukuka aykırı fiile faillik niteliğinde olmayan katkı sağlamak suretiyle kasıtlı hukuki değer ihlalidir (Akbulut 2010, 167). Şerik, fail gibi suçun kanundaki tanımına uygun davrandığı için değil korunan hukuki değere zarar veren failin hareketine katkı sağlayarak, bu değeri dolaylı olarak zedelediği için cezalandırılmaktadır.

3. SUÇ ORTAKLIĞINDA SORUMLULUĞUN BELİRLENMESİNDEKİ SİSTEMLER

Suç ortaklığıyla işlenen suçlarda, suça katılanların sorumluluklarının belirlenmesi ve cezalandırılması konusunda ağırlıklı olarak iki sistem kabul edilmektedir. Bunlar; teklik (eşitlik) sistemi ve ikilik sistemidir.

3.1. Teklik (Eşitlik) Sistemi

Bu sistem, iştirake kademeyi ve şerikler arasına hiyerarşi sokulmasını tamamen reddetmektedir. Tipik fiilin gerçekleşmesinde eyleme katılma yapılarına ve yaptıkları işlere bakılmaksızın suça katılan tüm kişiler fail olarak nitelendirilerek suçun tam cezası ile cezalandırılmaktadır. Her fail kendi kusurlu ve hukuka aykırı fiilinden suçun en azından teşebbüs aşamasında ortaya çıkması ile sorumludur. Kişinin illiyet bağı zinciri içerisinde suçun gerçekleşmesini sağlayacak bir hareket yapması yeterlidir. Failin kusuru ve bunun derecesi somut cezanın tayininde dikkate alınan bir husustur (Keçelioğlu 2006, 74). Bununla birlikte bazı suç tiplerinde failerin kişisel özellikleri önem kazanmaktadır. Bu tür özgü suçlarda suçun gerektirdiği özelliklere sahip olan kişilerin fail olarak nitelendirilmesi gerekliliği olduğu için iştirak halinde işlenen suçlarda teklik sistemi yetersiz kalmaktadır.

3.2. İkilik Sistemi

Bu sistem “klasik sistem” olarak da adlandırılmaktadır. Buna göre, suça katılanların suçun oluşumundaki rollerine göre ikili bir ayırım yapılmakta ve suçun işlenmesi açısından etkin olan, asli nitelikte hareket yapanlara suçun tam cezası verilmekte ve bunlara “asli fail” denilmektedir. Diğer yandan suçun oluşumunda asli nitelikteki hareketlerle katkıda bulunmayıp suçun oluşumuna yardımcı nitelikte hareketler yapanlara suçun tam cezasına göre daha az ceza verilmekte ve bunlara “fer’i fail” denilmektedir. Asli fail ile fer’i failin hangi ölçüte göre ayrılacağı konusunda da farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Buna göre; öznel bir temelden hareket edenlere göre, suç oluşturan eylemi kendi eylemi olarak benimseyenler asli fail,

başkasının eylemine katılan ve bu eylemi başkasının olarak görenler ise fer'i fail olarak değerlendirilecektir. Nesnel bir temelden hareket edenlere göre ise, yasal tanımda yer alan tipe uygun hareketi yapanlar asli fail, bu hareket dışında katkı sağlayanlar ise fer'i fail olarak değerlendirilecektir (Dülger 2005, 93). Bu sistemin uygulanmasında da kimin asli kimin fer'i fail olduğunun tespitinde güçlük yaşanmaktadır. Yeni TCK gerekçesinde uygulamada yaşanan zorluklar nedeniyle asli-fer'i iştirak ayrımı kaldırılmıştır. Ancak yeni düzenleme ile suç ortaklığında faillik (TCK md. 37), azmettirme (TCK md. 38) ve yardım etme (TCK md. 39) ayrımı yapılmıştır. Bu ayırım sonucunda suça iştirak ve eyleme katılım durumuna göre farklı cezalar öngörüldüğü için ülkemizde ikilik sistemi kabul edilmiştir.

İştirak, bir kişi tarafından dahi işlenebilen bir suçun, birden fazla fail tarafından gerçekleştirilmesi hali olduğuna göre, kural olarak, eylemin sonuca ulaşmasında kolaylık ve suç işleme iradesinde yoğunluğa işaret etmektedir. Sosyolojik açıdan iştirak, failleri bir araya getiren, iş ve güç birliği yapmak suretiyle, eylemin her bir parçasını bir failin gerçekleştirdiği bir çeşit arizi toplumsal olgudur. Böyle olunca da, her bir failin eylemdeki rolü ve payının daha iyi anlaşılabilmesi için bu topluluğun bütünsel olarak incelenmesi zorunludur. Ancak böyle bir inceleme sonucunda, her bir failin bu sosyolojik birlikteki rolü, etkisi, gücü ve payı ortaya çıkartılabilir. Bu rol ve etkininin durumuna göre de, faillere farklı yaptırımlar uygulanması adil ve mantıklıdır. Nasıl ki bir ticari ortaklıkta, ortakların kâr ve zarara katılma/katlanma payları, ortaklıktaki rol ve etkileriyle (örneğin koydukları sermayeyle) orantılı olarak değişkenlik taşıyabilmekteyse, benzer bir sosyolojik birlik olan iştirakte de, faillerin, eylem üzerindeki etkisi ile orantılı olarak yaptırıma çarptırılması adil ve mantıklı olacaktır (Darende, 2005). Bu nedenle; iştirak haliyle işlenen fiillerin değerlendirilmesinde TCK'nda kabul edilen ikilik sistemin daha etkin ve adil bir sistem olduğu söylenebilir.

4. TÜRK CEZA HUKUKUNDA SUÇA İŞTİRAK

Yeni TCK dördüncü bölümünde "suça iştirak" unsurunu 37-41. maddelerinde², faillik, azmettirme ve yardım etme şeklinde üç gruba ayırarak tanımlanmıştır. TCK'nin 37. maddesine göre suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur. Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak

² Faillik (md. 37), azmettirme (md. 38), yardım etme (md. 39), bağlılık kuralı (md. 40) ve iştirak hâlinde işlenen suçlarda gönüllü vazgeçme (md. 41).

kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.

Azmettirme, bir hususu yerine getirmek, bir suçu işletmek, bir işi yapmak için birisinin bir başkasını yönlendirmesi, etkilemesi ve o suçu ya da fiili yapmaya karar verdirmesidir. Azmettirme, bir kimsenin suç işleme kararı almasını ana etken olarak sağlamaktır. Azmettirme, suçun ilk ve en etken sebebini oluşturmaktadır. Faildeki suç fikri ve kararı özellikle azmettirenin eseridir (Hakeri 2013, 500). TCK'ye göre (md. 38); başkasını suç işleme-ye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz. Azmettirenin belli olmaması halinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine onbeş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hallerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir.

Yardım etmede, fiil üzerinde bir hakimiyet kurulmamakta, sadece maddi veya manevi yardımlar ile suçun icrası kolaylaştırılmaktadır. Bu yönüyle yardım etme, suçun işlenmesi veya fiilin icrası bakımından dolaylı/ikincil bir konumu ifade etmektedir. Ayrıca, yardım etmenin, kasten ve iştirak iradesi altında olması gerekir. Bir suçun işlenmesini kolaylaştırmış olsa dahi, taksirle suçun işlenmesine yardım etme söz konusu olamaz (Birtek 2012, 179). Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek, suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak, suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak fiillerini işleyen kişiler TCK'nin 39. maddesine göre işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur. Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez.

Fail olamayan kişinin işlenen fiilden sorumlu tutulması "bağlılık kuralıyla" belirlenmektedir. Bağlılık kuralı TCK'nin 40. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılması-

nı önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. Suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.

5. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN KAÇAKÇILIK SUÇUNA İŞTİRAK

Vergi suçunun tanımı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yapılmamıştır. Vergi ceza hukukunun temel kavramı olan vergi suçu; kanunlarca ödevli olarak tanımlanmış olan mükellef veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlemlerindeki görevliler tarafından, vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli yükümlülüklerle aykırı olarak yapılan fiillerdir (Pehlivan 200). Bir suçtan söz edilebilmesi için kanundaki tipine uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir fiilin bulunması gerekmektedir. Suçun unsurları, suçun varlığı için bulunması gereken şartlardır. Kanuni unsur (tipiklik), maddi unsur (fiil), manevi unsur (kusur) ve hukuka aykırılık unsuru, suçun kurucu unsurlarıdır ve bir eylemin suç sayılabilmesi için dört unsurun da gerçekleşmesi gerekmektedir (Şenyüz 2011, 346). Kanunilik unsuru; fiilin kanunda yazılı olan tanıma uygun olmasıdır. Hareket unsuru; bir eylemi yapmak (icrai-sahte belge düzenlemek gibi) ve yapmamak (ihmal-beyanname vermemek gibi) şeklinde ikiye ayrılır. Manevi unsur ise kast ve taksir olarak ikiye ayrılmaktadır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Taksir ise dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir.

Vergi suçunun manevi unsurunu, genel olarak mükelleflerin, vergi sorumlularının veya vergilendirme işlemlerinde görevli bulunanların hukuka aykırı fiilleri ile kurulan psikolojik bağ oluştururken, maddi unsurunu, bu kişilerin kanunlara aykırı davranışları oluşturur (Altundiş 2007). Vergi suçları da ceza hukukunun bir parçasını oluşturmaktadır. Vergi suçlarında hareket unsuru temel olarak VUK'da düzenlenmiş olmasına karşın, bu kanunda yer alan "suça iştirak" halini düzenleyen özel hükümler, Türk Ceza Kanunu'ndaki temel suç ve cezalarla uyumlaştırılmak için kaldırılmıştır.

VUK'un "iştirak" başlıklı 338. maddesinde yer alan "ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birden fazla kişi, kaçakçılık yaptıkları veya kaçakçılığa teşebbüs sayılan fiilleri irtikap ettikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için

bu kanunda yazılı cezalar uygulanır” hükmü, 4369 sayılı Kanun’un 82/1-b maddesiyle 1998 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihten sonra vergi hukukunda iştirak halinde vergi suçu işlenmesini açıklayan bir hukuk normu olmamasına karşın bu suçu işleyenlere yönelik cezalar tanımlanmıştır. Bu durum, tanımlı olmayan bir suça ceza verilmesine yönelik bir hukuk sorununa yol açmaktadır.

İştirak hali, uygulamada “iştirak suçu” şeklinde isimlendirilmektedir. İştirak suçu, kaçakçılık suçunun düzenlendiği VUK’un 359. maddesinde sayılan fiillerin³ icrasına birden fazla kişinin dahil olması halinde ortaya çıkmaktadır (Bilici 2011). Suçun unsurları bakımından vergi kaçakçılığı suçuna iştirak, diğer suçlarla aynı özellikleri taşır (Taştan 2013). Suçun manevi unsuru olan kasta katılımın varlığı iştirak suçunda bir koşul olarak arandığı için VUK’da iştirak müessesesi, tüm vergi cezaları yerine özel olarak sadece kaçakçılık suçunu kapsayacak biçimde düzenlenmiştir (Edizdoğan ve diğerleri 2007). Bu maddede tanımlanmış suçlar için mükellef veya sorumlu olma zorunluluğu yoktur, üçüncü kişi olarak da bu suç işlenebilir (Saban 2006). Bununla birlikte VUK’un 341. maddesine göre vergi ziyana ancak mükellef veya sorumlu tarafından neden olunabilir.

Örneğin, matbaa olarak faaliyet gösteren A işletmesi, giderlerini artırarak vergi matrahını azaltmak için belgesi olmadığı halde belli bir tutarı hesaplara kaydedebilir. Herhangi bir ticari ilişkisi olmayan bir kişi adına ona borcu varmış gibi göstererek hesap açabilir. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde notere tasdik ettirilmemiş başka defterlere (ajandaya, bilgisayar vb.) veya ortamlara kaydedebilir. Tutulması gereken bir defterin üzerindeki bilgileri kazıyarak ya da kimyasal maddelerle silerek tahrif edebilir, bu defterlerin sayfalarını koparabilir ya da defteri tamamen yok edebilir. Noter tarafından tasdik edildiği vergi idaresi tarafından bilinen bir defteri inceleme sırasında gizleyebilir. Vergi ziyana sebebiyet vermek veya başkalarının vergi ziyana yol açmasına destek olacak şekilde sahte⁴ ya da muhteviyatı (içeriği) itibariyle yanıltıcı belge⁵ düzenleyip kullanabilir ya da başkasının düzenlediği bu belgeleri kullanarak hesaplarına kayıt yapabilir. Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapmadan mükellefler adına belge basabilir. Verilen örneklerde A işletmesi vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olarak suça konu olan eylemi gerçekleştirebilir ya da

3 Hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçekte olmayan kişiler adına hesaplar açmak, çift defter kullanmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak, defter, kayıt veya belgeleri yok etmek, defter sayfalarını kopartarak yok etmek, sahte belge düzenlemek veya kullanmak, anlaşmasız matbaalarca basılan belgeleri kullanmak.

4 Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

5 Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

başka kişilerin yapmış olduğu eylemlere maddi menfaat gözeterek veya gözetmeksizin iştirak edebilir.

Suçun yasal tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur (asli maddi iştirak- TCK m. 37/1), başkasını suç işlemeye azmettiren kişi de işlenen suçun cezası ile cezalandırılır (asli manevi iştirak- TCK m. 38/1). Fer’i iştirak ise VUK’un 360 maddesinde “ceza indirim” başlığıyla düzenlenmiştir. Bu maddeye göre vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde maddi menfaat bulunması durumunda iştirak edenlere TCK’nin suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısı indirilir. Fer’i iştiraki, asli iştiraktan ayıran ölçüt “çıkart gözetmektir” (Öncel ve diğerleri 2008, 216). Örneğin (Karaarslan 2006); tüzel kişiliğe haiz bir şirkette, patronun, vergi işlemleriyle ilgili olarak muhasebecinin vergi kayıtlarında tahrifat yapmasını istemesi ve şirket muhasebecisinin bunu yapması durumunda patron asli manevi iştiraktan, muhasebeci ise normal ücretinden başka bir şey almadığı takdirde ferî iştiraktan, normal ücreti dışında bir maddi çıkar sağladığı takdirde o da asli iştiraktan (irtikap eden sıfatı ile) yargılanacaktır.

Ortakları A ve B olan bir Ltd Şti’nin muhasebeciliğini C yapmaktadır. A aynı zamanda şirket müdürüdür. Bu şirketin tüm faaliyetinin sahte fatura düzenlemek olduğu gerçeği karşısında, bu firmanın muhasebesini tutan ve vergi beyannamelerini veren serbest muhasebeci mali müşavirin (SMMM) ceza hukuku karşısındaki durumu ne olacaktır? Buna göre sahte fatura suçunun işlenmesinde SMMM’nin eylem ve işlemleri olmasaydı suç işlenmeyecek ise SMMM’nin fail olması gerekir. Bu durumda SMMM, TCK 37. maddesi 1. paragrafına göre asli fail olarak mı, yoksa yardım etme olarak yardım eden sıfatı ile ferî fail olarak mı kabul edilecektir? SMMM’nin eğer faturanın düzenlenmesi aşamasında bir eylemi yok ise yardım etme fiili ile yargılanmalıdır. Eğer SMMM, sahte olan faturaların muhasebe kayıtlarına işlenmesi, beyannamelerinin verilmesi ve fiilin ortaya çıkmaması için Ba, Bs formlarını⁶ hatalı olarak düzenlemekte ve şirketin sahte fatura düzenlediğini bilmesine rağmen yine de fiili ortaya çıkmasını diye muhasebe kayıtlarını ve vergi beyanlarını buna göre yapıyor ise yardım etme fiiline göre ferî iştirak hükümleri kapsamında yargılanmalıdır. Mahkeme SMMM’yi suça ferî iştirakçi kabul ederse vereceği cezada TCK 37/2. maddesine göre ½ oranında indirim yapacaktır. Yine burada SMMM, söz konusu suça iştirak fiili sebebiyle maddi menfaatinin bulunmaması durumunda yine kendisine

⁶ Ba ve Bs Formları: Form Ba ve Form Bs olmak üzere 2 adet formdan oluşur. Form Ba’daki “B” harfi “bildirim”, “a” harfi “alış” anlamına gelmektedir. Form Bs’deki “B” harfi “bildirim”, “s” harfi de “satış” anlamına gelmektedir. Ba Formu, “mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu” ve Bs Formu ise “mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu” anlamına gelmektedir.

verilecek cezada ayrıca ½ indirim yapılacaktır. Ancak SMMM, suça iştirak ederken maddi menfaat elde etmiş ise verilecek cezada ayrıca bir indirim yapılmayacaktır. Burada SMMM normal muhasebe ücreti haricinde bir ücret almış ise maddi menfaat elde etmiş, aksi takdirde maddi menfaat elde etmemiş kabul edilecektir.

İştirak için beraber işlenen fiilin aynı suçu oluşturması gerekmektedir. Örneğin sahte fatura düzenlemek ile kullanmak her ne kadar aynı madde (VUK md. 359/b) içinde düzenlenmiş ise de “düzenlemek” ve “kullanmak” şeklinde iki ayrı fiile konu olduğundan kullanan, düzenleyenin – düzenleyen, kullananın suçuna iştirak etmiş olmayacak aksine, kullanan bir suçun faili veya düzenleyen ise yine bir suçun faili olacaktır (Şentürk 2010, 73). Örneğin yukarıda örnek verdiğimiz A matbaası, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde B işletmesi için 10 cilt fatura düzenlemesi halinde, VUK’un 359. maddesinin “c” bendindeki fiili (düzenlemek) gerçekleştirdiği için kaçakçılık suçunu işlemiş olacaktır. B işletmesi de düzenlenen bu belgeleri kullanarak, 359. maddenin “b” bendinde yer alan fiili (kullanmak) gerçekleştirerek kaçakçılık suçu işlemiş olacaktır. Ancak bu belgelerin basılmasına aracılık eden ve sahte olan basılan belgeleri kullanarak B’nin beyannamelerini hazırlayan B işletmesinin muhasebecisi, “belgeleri kullanmak” suçuna iştirak etmiş olacaktır.

5728 sayılı Kanunla, VUK’un 360. maddesi, iştirake ilişkin bir ceza indirimi müessesesine dönüştürülmüştür. Bu düzenlemeyle; vergi suçu, kaçakçılık suçu merkezinde toplanarak iştirak konusunun TCK genel çerçevesi içinde (madde 37-41) çözümlenmesi amaçlanmıştır (Kössekoğlu 2011, 17). Buna göre; VUK’da tanımlanmış olan kaçakçılık suçuna iştirak konusunda TCK hükümleri geçerli olacaktır. Bununla birlikte bu suça herhangi bir menfaat gözetmeksizin iştirak edenler için VUK’un 360. maddesi uygulanacaktır. Yeni düzenleme ile kaçakçılık suçunda “iştirak” uygulaması kaldırılmamış, suça iştirak ederek maddi menfaat sağlanmaması durumunda verilecek cezada indirim yapılacağı belirtilmiştir. Örneğin kurumlar vergisi mükellefi olan bir limited şirketin müdürlüğünü de yapan kanuni temsilcisinin işlediği fiillerde şirkette muhasebe memuru olarak çalışan görevli suça iştirak edebilecektir. Muhasebe memuru maaşı dışında herhangi bir çıkar gözeterek bu suça iştirak etmiş ise 360. maddede belirtilen indirimden⁷ yararlanamayacak, maaşı dışında bir çıkar söz konusu değilse indirimden yararlanabilecektir.

Vergi hukukumuzda kaçakçılık fiilini gerektiren fiiller ve bu fiilleri işleyenle-

⁷ Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.

re öngörülen cezaların yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nun "kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359. maddesi, 5728 sayılı kanunun 276. maddesiyle değiştirilmiştir. Bu değişikliğe göre;

"a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler ile bu defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında⁸ on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde, 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği, bu

⁸ 5904 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle değişen ifade (Yürürlük: 03.07.2009)

ziyaa 359. maddede yazılı fiillerle⁹ sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 359 maddesinde tanımlı suçların işlenmesine iştirak edenlere ilişkin cezanın belirlenmesi, cezadan indirim başlıklı 360. maddesinde "359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir" şeklinde belirtilmiştir.

VUK'un 344, 359 ve 360. maddeleri vergi kaybına iştirak halinde sebebiyet verilmesi durumunda hem maddi hem de hürriyeti bağlayıcı cezaların verilmesini öngörmüştür. Yasa kaçakçılık fiiline iştirak ederek vergi kaybına yol açanlara maddi olarak kayba uğratılan verginin bir katını öngörürken aynı zamanda 359. maddede tanımlı hürriyeti bağlayıcı cezaları da belirlemiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda parasal olarak yaptırımı olan cezaların yanında suçu işleyenlerin hürriyetini de bağlayıcı yaptırımı olan cezalar da düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçları hem para hem de hürriyeti bağlayıcı cezaları içermektedir. Para cezaları söz konusu olduğunda uyumsuzluk durumunda vergi mahkemeleri görevli mahkeme iken, hürriyeti bağlayıcı cezalar söz konusu olduğunda yargılama yetki ve görevi bakımından ceza mahkemeleri görevlidir. Bu nedenle kaçakçılık suçları için ikili bir yargılama sistemi bulunmaktadır. Kaçakçılık suçunda iştirak fiilinin tespiti halinde, Vergi Usul Kanunu'na göre vergi ziyayı cezası, iştirak edene, kayba uğratılan verginin bir katı olarak uygulanır. Ayrıca TCK'ye göre verilecek hürriyeti bağlayıcı cezanın da yarısı (VUK 360) uygulanır.

İştirak fiili, Vergi Usul Kanunu'nda tanımlı olmadığı için fiilinin tespit, değerlendirme ve cezalandırma bakımından vergi mahkemeleri yetkili ve görevli değildir. (Gören 2013 364). Bununla birlikte VUK'un 360. maddesi çok açık biçimde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine atıfta bulunmaktadır. Buna göre, yürürlükten kaldırılan 338. madde de yer alan suçun işlenmesinde maddi menfaatin olması ön şartı, ceza yargılamasında dikkate alınacak ve bu halin tespiti durumunda cezanın $\frac{1}{2}$ si indirilecektir. Ceza mahkemesi iştirak halini tespit ettikten sonra, iştirak edenin maddi menfaati olup olmadığını da tespit eder ise, iştirak edenin cezasını asıl failin cezasının $\frac{1}{2}$ 'sine indirecektir.

Yine VUK'un "bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul" başlıklı 367. maddesinde, 359. maddede yazılı suçların işlendiğinin inceleme

⁹ Bakınız dipnot 4

elemanlarınca tespit edilmesi halinde, olayın vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi gerekmektedir. Durumun Cumhuriyet savcılığına intikali sonrasında olay artık VUK'dan ziyade Ceza Muhakemesi Kanunu'nun hükümleri çerçevesinde görülmeye başlanır ve işlenen fiilin durumuna göre asliye veya ağır ceza mahkemesinde dava görülmeye başlanır. Yine 367. maddeye göre bu suçlar nedeniyle cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Ceza mahkemesinin verdikleri kararlar, VUK' da yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz. Bu madde hükmünden iştirak durumunda vergi kaybına yol açtığı için VUK' a göre maddi ceza almış bir yükümlünün ceza mahkemesinde beraat edebileceği sonucu çıkarılabilir. Bu durumda ceza mahkemesi kararına göre suçta iştirak ettiği konusunda beraat eden yükümlüye uygulanacak işlemler ayrı bir tartışma konusu olacaktır.

İştirak halinde uygulanacak cezaların belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken diğer önemli bir unsur da tüzel kişilerin sorumluluğudur (VUK m. 333). Bu madde hükmüne göre; *“Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10. maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. Bu Kanun'un 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360. maddelerinde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolünür”* ifadesiyle doğrudan fiilleri işleyenlerin işaret edilmesi vergi hukukundan ziyade ceza hukuku ilkeleri ile ilişkilidir. Vergi cezalarına yönelik ilkelere farklı olarak yapılan bu düzenleme, Anayasa ve TCK'de yer alan cezaların şahsiliği ilkesinin gereği ve doğal bir sonucudur.

Anayasa'nın 38. maddesinde suçta ve cezada kanunilik ilkesini de kapsayacak ancak bundan daha geniş bir şekilde *“suç ve cezalara ilişkin esaslar”* düzenlenerek güvence altına alınmıştır. Yeni TCK'nin 2. maddesinde suç ve cezada kanunilik/belirlilik ilkesi eski kanuna göre daha ayrıntılı ve güçlü bir şekilde ifade edilerek, bu kanun hükümlerinin bütün özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir (TCK m. 5).

Suçta ve cezada kanunilik (ve belirlilik) ilkesine ilişkin olarak şunlar söylenebilir: Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz ve güvenlik tedbiri uygulan-

maz. Kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Kanunsuz suç ve ceza olmaz prensibi, bir yandan kişisel hürriyet ve masumiyeti (dokunulmazlığı) temin eder, bir yandan da bu hürriyeti tahdit eder (sınırlar). Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz. Ceza sorumluluğu şahsidir (Uğur 2010, 303). Cezanın şahsiliği ilkesi, cezada kollektif sorumluluk ilkesinin yerine geçmiştir. Evrensel bir ceza hukuku normu olan şahsilik ilkesinin korunması için kanun koyucu, suçludan başkasına ceza öngören kanun yapmamak ya da bu tür düzenlemeleri kanunlardan çıkartmakla görevlidir. Bu açıdan ele alındığında, 5237 sayılı TCK'de yer alan "ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz" (md. 20) ve "suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir" (md. 21) şeklindeki hükümler ile Anayasamızda "ceza sorumluluğu şahsidir" şeklinde ifade edilen ilke doğrultusunda fiili işleyen kişi, suçun cezasına katlanacak kişi olmak durumundadır (Şentürk 2010, 71). Bu nedenle tüzel kişiliklerde suç işleme kastı kimde oluşmuşsa ve bu fiilleri kim işlemişse o kişiler fail olmalıdır. Nitekim Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 27.09.2001 tarihli (Esas: 2001/5007, Karar: 2001/8710)¹⁰ ve Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 17.12.1990 tarihli (Esas: 1990/9-312, Karar: 1990/340)¹¹ kararları bu doğrultudadır ve cezai sorumluluğun suçu işleyenlere ait olduğu belirtilmiştir.

6. SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nda bir kişi tarafından gerçekleştirilmesi mümkün olan kaçakçılık fiilinin maddi bir menfaat gözeterek veya gözletmeyerek birden

10 "Vergi mükellefi olan tüzel kişilerin vergi kanunlarına göre üzerine düşen görevleri kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilerek, kanunda öngörülen cezalar da bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanır. Tüzel kişilerin, kanuni temsilcisi dışındaki personelinin bu cezai fiilleri işlemeleri halinde asıl olan kişilerin istihdam ettiği personelin, kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş gördüğüdür ve işlenen fiillerden, kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin, temsilcilerinin irade, istek ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez. Ancak bu durumun kanıtlanması gerekir."

11 "...333/son maddesinde < Bu kanununun 344/1-6 numaralı bentlerine giren fiiller ile 358 ve 361 inci maddelerinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359,360 ve 361 maddelerinde öngörülen cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükümlenir > hükümleri yer almaktadır. Görüldüğü gibi 10. maddede; tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin de tüzel kişilerin temel organlarını oluşturanlar gibi vergiden sorumlu olacakları belirlenmiş başka bir söyleyişle tüzel kişiliği olmayan kuruluşları yönetenlerin de vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekle görevli oldukları ve vergi yasalarına aykırı kusurlu davranışları nedeniyle kuruluştan alnamayan vergi ve cezaların bu kimselerden alınacağı açıklanmıştır. 16.07.1961 gün ve 17402 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 143 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ'inin ceza hükümlerinde yapılan değişiklikler başlıklı bölümünde ise <Bilindiği üzere, genel ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın suçu bilfiil işleyen kimselere çektilmesi de cezada şahsilik prensibinin gereğidir. Yapılan düzenlemede bu prensibe ait kalınarak tüzel kişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir > fakat genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasından rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır.

fazla kişi tarafından işlenmesine yönelik yapılan düzenlemeler, yapılan değişiklikler nedeniyle istikrarlı bir yapıya kavuşmadığı için ortaya çıkan olaylar karşısında tartışmalara neden olmaktadır.

VUK'un "iştirak" başlıklı 338. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu boşluğu doldurmak için düzenlenen 360. maddesi ise "iştirak" halini düzenlemekten ziyade "cezada indirim" halini açıklayan bir yapıdadır. VUK'un 359. maddesinde tanımlanan kaçakçılık fiili eğer vergi ziyana da neden olmuşsa 344. maddeye göre bu fiillere iştirak edenlere, kayba uğratılan verginin bir katı vergi ziyayı cezası kesilecektir. Öte yandan iştirak durumunda vergi kaybına yol açtığı için VUK'a göre maddi ceza almış bir yükümlü, ceza mahkemesinde beraat edebilir. Bu durumda ceza mahkemesi kararına göre suça iştirak ettiği konusunda beraat eden yükümlüye uygulanacak işlemler ise ayrı bir tartışma konusu olmaktadır. Eğer vergi ziyana sebebiyet verilmeyen bir kaçakçılık fiiline neden olunmuşsa o zaman da 344. madde yerine 360. madde hükümleri uygulanacaktır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu hükümleri yerine Türk Ceza Kanunu hükümleri esas teşkil edecektir.

Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak, hem TCK 37 hem de VUK 360. madde kapsamında önem arz etmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için gerçek bir alım satım olmadan yani gerçek bir işlem veya muamele olmadan, bu işlemler var kabul edilerek fatura ve benzeri belge düzenlenmesi halinde atılı suç oluşmaktadır. Buradan hareket ederek bu suça iştirak etme fiilini değerlendirirken, fatura düzenleme aşamasında bir katkı olup olmadığı eylemiyle suçun ortaya çıkmaması ve kolaylaştırılması için yapılan eylemi ayrıca belirlemek, bu sonuca göre failin fiilini değerlendirmek gerekmektedir. Eğer faturanın düzenlenmesi aşamasında bir eylem var ise (örneğin, faturanın düzenlenmesi için müşteri bulunması vb eylemler) suça iştirak eden failin TCK 37/1. maddesine göre asli fail olarak kabul edilmesi, aksi takdirde suça iştirak suçun ortaya çıkmaması ve kolaylaştırılması şeklindeki bir eylemle işlenmiş ise TCK 37/2. maddesine göre yardım etme olarak kabul ederek ferî iştirakçi kabul edilmesi gerekmektedir. Ayrıca VUK'un 360. maddesine göre maddi menfaat sağlanıp sağlanmaması hali bundan sonra ayrıca değerlendirilecek ve buna göre sanığa verilecek ceza tespit edilecektir.

iştirak halinde işlenen kaçakçılık suçları, tüzel kişilikler için de tartışmalı bir durumdur. Anayasamızın "suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38. maddesinde yer alan "ceza sorumluluğu şahsîdir" hükmü ve TCK'nin 20. maddesinde yer alan "ceza sorumluluğu şahsîdir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz" hükümleri, suça neden olan fiili işlemeyen kişi-

lerin sorumlu tutulmayacağını belirtmektedir. Tüzel kişiliklerde suç işleme kastı kimde oluşmuşsa ve bu fiilleri kim işlemişse o kişilerin fail olması gerekmektedir. Ancak bir tüzel kişilik için kaçakçılık fiilinin işlenmesi halinde her biri münferiden temsil ve ilzam konusunda yetkili olan yönetim kurulu üyeleri (fiili yalnız bir tanesi veya bazıları işlemişse) VUK'un 10. maddesine göre sorumlu tutulmaktadır. Bu durum Anayasamızın 38. maddesi ile çelişmektedir.

Sonuç olarak; vergi ceza hukuku kapsamında yukarıda sayılan tartışmaları ortadan kaldıracak ve yaşanan hukuki boşlukları dolduracak şekilde yasal düzenleme yapılması gerekmektedir. Kaçakçılık fiilinin birden fazla kişi tarafından işlenmesi durumuna ilişkin olarak iştirak (katılma) hali açıkça tanımlanmalı ve bu suçun maddi menfaat gözeterek veya gözetmeksizin yapılması durumunda verilecek olan cezalar açık olarak belirlenmelidir.

7. KAYNAKÇA

Akbulut, B. 2010. "Bağlılık Kuralı" Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV. Sayı 1: s. 167 -214

Altundiş, M. 2007. "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi" Ankara Barosu Dergisi Yıl 65. Sayı 1: 168-179

Artuk, M. E., Gökçen, A. ve Yenidünya, A. C. 2011. Ceza Hukuku Özel Hükümler, 11. Baskı Ankara: Turhan Kitapevi

Bilici, N.2011. Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık

Birtek, F. 2012. Pratik Ceza Hukuku (Genel Hükümler). Genişletilmiş 2. Baskı İstanbul: Legal Kitapevi

Darende, M. İ. "Yeni TCK'da İştirak", http://www.turkhukuksitesi.com/makale_182.htm (E.T. 18/06/2014)

Dülger, M. V. 2005 . "Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Suç Ortaklığı (Suça İştirak)" Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. I. Sayı 2: s.85-137

Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çetinkaya A. 2007. Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım

Hafızoğulları, Z. "5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Fail, İsnat Yeteneği, İsnat Yeteneğini Azaltan veya Kaldıran Nedenler", <http://www.abchukuk.com/makale/makale308.html> (E.T. 17/06/2014)

Gören, Ö. 2013. "Vergi Ceza Hukukunda İştirak" Ankara Barosu Dergisi 2013/2: s. 358-368

Hakeri, H. 2013. Ceza Hukuku, Genel Hükümler. 15. Baskı Ankara: Adalet Yayınevi

Karaarslan, M. 2006. "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi" Türkiye Barolar Birliği Dergisi Sayı 64: s. 115-150

Kaymaz, S. 2012. "5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçiş Sorunu" Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVI, Sayı.2: s.117-167

Keçelioğlu, E. 2006. "Alman Ceza Hukukunda Faillik" Türkiye Barolar Birliği Dergisi Sayı: 65: s. 73-88

Kössekoğlu, A. 2011. "Vergi Usul Kanununun 359/b Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu" Adalet Dergisi Sayı 39: s.161-187

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. Vergi Hukuku. 2008. 16. Baskı Ankara:Turhan Kitapevi

Özen, M.2007. "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakış" Türkiye Barolar Birliği Dergisi Sayı 70: s. 239-253

Pehlivan, O.2007. Vergi Hukuku. Trabzon: Derya Kitapevi

Saban, N. 2006. Vergi Hukuku. İstanbul: Beta Basım AŞ

Şentürk, A. G. 2010. "Vergi ve İlişkili Olarak Ceza Hukuku Yönünden Suç ve Cezalar ile Muhataplarına Yönelik Genel Bir Değerlendirme" Dayanışma Dergisi Ocak: s. 63-75

Şenyüz, D. 2011. Vergi Ceza Hukuku. 5. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım

Taştan, M.2013. "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt Ve Belgeleri Gizlemek Suçu" Adalet Dergisi Sayı 45: s. 161-187

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. 1982

Türk Ceza Kanunu. 2004

Uğur, H. 2010. "Suçta Ve Cezada Kanunilik İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları Karşısında Yaptırımsız Kalan Bazı Suçlar" Türkiye Barolar Birliği Dergisi Sayı 91: s. 300-334

Vergi Usul Kanunu. 1961