

VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇUNA İŞTİRAK VE CEZAİ SORUMLULUK

Participate of Tax Evasion Crime and Criminal Liability

Arş. Gör. Fulya MERCİMEK*

Doç. Dr. Adnan GERÇEK**

ÖZET

Bir tek kişi tarafından işlenebilen bir suç birden çok kişi tarafından işbirliği içinde gerçekleştirildiğinde suça iştirakten söz edilmektedir. 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununda değişiklik yapılmadan önce vergi kaçakçılık suçuna iştirak 360'ıncı maddede düzenlenmekteydi. Değişiklikten önceki Vergi Usul Kanununun 360'ıncı maddesine göre; birden fazla kişi, VUK 359'uncu maddede sayılan fiillere iştirak ettikleri takdirde, fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri, bundan ayrı ayrı maddi çıkar gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılmakta, söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar verilmekteydi. Bu fiillere maddi çıkar gözetmeksizin iştirak edenlere ise söz konusu fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunmakta; ayrıca, kaçakçılık sayılan hallere iştirak etmek suretiyle vergi zıyana sebebiyet verilmesi halinde ise, Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesinde tanımlanan vergi zıya cezası kadar para cezasınahükmolunmaktaydı. 5728 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 360'ıncı maddesinde düzenlenen "iştirak" hükmü kaldırılmış ve madde kenar başlığı "Cezadan indirim" biçiminde değiştirilmiştir. Böylelikle ilgili hüküm sadece iştirake ilişkin bir ceza indirimi müessesesine dönüştürülmüştür. Bu sayede; iştirak açısından vergi suçu, kaçakçılık suçu merkezinde toplanmak suretiyle, iştirak konusunun TCK'nin genel çerçevesi içinde çözümlenmesi amaçlanmıştır. Vergi Usul Kanununun 360'ıncı maddesinin yeni düzenlemesi neticesinde vergi kaçakçılık suçunda "iştirak" uygulaması kaldırılmış değildir. Yalnızca bu konu ile ilgili hükümler Vergi Usul Kanununun yerine TCK'de düzenlenmiş olup, Vergi Usul Kanunu'nda menfaatin olmaması halinde indirim uygulaması ile ilgili özel bir hükme yer verilmiştir. Çalışmamızda, vergi kaçakçılık suçuna iştirak yeni düzenleme çerçevesinde ele alınarak incelenmekte ve vergi ceza hukukunun kendine has özellikleri içindeki özel tartışmalara yer verilmektedir.

* Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi, fulyamer@uludag.edu.tr

** Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, agercek@uludag.edu.tr

Anahtar Kelimeler: Vergi kaçakçılık suçu, suça iştirak yardım, azmettirme, fail, faillik, Vergi Usul Kanunu.

ABSTRACT

If can be processed by a perpetrator of a crime is processed in collaboration with more than one person; participation in the crime is mentioned. Before Tax Procedure Code was amended by Code No 5728, participates in tax evasion crime had arranged art. 360. Before the amendment, according to the Tax Procedure Code of Article 360, more than one person, if they have participated in making acts listed in TPC Article 359, each of the actual processing or directly with the people who committed, provided that individual financial advantage, they are punished penalty of the this acts, also abettors are punished the same penalty. Regardless of the financial of interest those who participated in this acts, they are punished one-quarter of the sentence this acts, also if they caused by participating in the event of the loss of tax they would punish an administrative fine which defined in Article 344. With Code No. 5728, the provision of “Participation”, which regulated in Tax Procedure Code Article 360, was abolished and the title Article modified in the form “Reduction of Punishment”. Thus, this related provision converted into only reduction of punishment of participation. In this way, the participation for the tax crime, collected by the center of the crime of tax evasion, the issue of participation aimed to analyze within the general framework of Turkish Penal Code (No. 5237).As a result of new arrangement of the Tax Procedure Law Article 360, “participation” of tax evasion crime application is not abolished. Only, the provisions dealing with this issue is regulated Turkish Penal Code instead of the Tax Procedure Code, but specific provision, reduction application in the absence of interest, is given by Tax Procedure Code. In this article, participation of tax evasion is examined in new regulatory framework; discussions are given within its own characteristics the tax criminal law.

Keywords: Tax evasion, participation of crime, aiding, abetting, perpetrator, principal, Tax Procedure Law.



GİRİŞ

Vergi kaçakçılık suçu, vergi mükellefleri ve sorumlularıyla, bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin VUK md. 359’da tanımlanan davranış biçimleriyle kasıtlı olarak işledikleri ve neticesinde vergi ziyai şartının aranmadığı, kamu düzenini bozan, yaptırımları ceza muhakemesi usulleriyle ceza mahkemelerinde saptanan bir suç olarak tanımlanabilir. Ceza kanunları ve ceza sistemleri çerçevesinde suçun tüm unsurlarını içermemesine rağmen cezalandırılabilir nitelikte olan ve suçun özel görünümü olarak adlandırılan edilen belirli kurumlar bulunmaktadır. Bunlardan biri de olan “suça iştirak”tir. Suça iştirak,

suçu birlikte işlemek amacıyla bir araya gelip, suçun işlenmesinde değişik davranışlar sergileyen kişilerin sorumluluklarını düzenleyen suçun özel görünüm şeklidir. Günümüz sosyal ve ekonomik hayatı içerisinde soyut olarak bir kişi tarafından işlenebilen vergi kaçakçılık suçunun birden çok kişi tarafından işlenebilmesine rastlanılabilmektedir. Dolayısıyla bir ceza hukuku kurumu olarak suça iştirak görünümü, vergi kaçakçılık suçuna katılanların sorumluluğunun tespitinde de önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, vergi kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin ceza sorumluluğu vergi ceza hukuku ve genel ceza hukuku çerçevesinde ele alınarak incelenmekte ve iştirak görünümünün bu vergi suçu açısından koşulları ve doğurduğu sonuçlar değerlendirilmektedir. Bu çerçevede vergi kaçakçılık suçuna iştirak hali genel ceza hukuku normları, vergi ceza hukuku kapsamındaki özel düzenlemeler, doktrinde tartışılan konular, yargı kararları, Almanya ve ABD'nin vergi kaçakçılık suçuna iştirak görünümünde cezai düzenlemeleri değerlendirilecek ve Türkiye için öneriler ortaya konulacaktır.

I. CEZA HUKUKUNDA İŞTİRAK

A. İştirakin Tanımı ve Hukuki Niteliği

“Suç, isnad kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak cezanın uygulanmasını gerektiren fiildir¹”. Suçun tanımı ve unsurları çerçevesinde, kanuni tanımda yer alan bir suçun işlenebilmesi için esas olarak tek failin bulunması yeterlidir. Ancak çok failli suçlar ve iştirak bu kuralın istisnalarını oluşturmaktadır². Tek bir kişi tarafından işlenebilmesi mümkün olmadığı için birden fazla kişinin fail olarak suçun işlenmesine katıldığı suçlar çok failli suçlar olarak tanımlanabilmektedir³. Bağımsız bir suç kategorisi olarak tabir edilebilen çok failli suçlarda⁴ faillerin birden fazla olacağının kanunda belirtilmesi, bu faillerden her birinin ihmali veya icrai bir harekette bulunması ve bu hareketlerin de kanuni tarifte yer alması gerekmektedir. Bu özellikleri dolayısıyla çok failli suç kavramı suça iştirak ile

¹ Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 372, Ankara, 1975, s. 10.

² Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2009, ss. 445-448.

³ Veli Özer Özbek, **Türk Ceza Kanununun Anlamı (Açıklamalı- Gerekeçli- İctihath): TCK İzmir Şerhi**, Genel Hükümler (Madde 1-75), Cilt I, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 635.

⁴ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2009, s. 272. (Örneğin; suç işlemek amacıyla örgüt kurma, ihaleye fesat karıştırma, rüşvet)

karıştırılmaması gereken farklı bir anlamı içermektedir⁵ ve bu suç tipi ceza kanunlarının özel hükümlerinde düzenlenmektedir⁶.

Ceza hukukunda suçun özel görünüm şekli olarak nitelendirilen iştirak kurumu ise ceza kanunlarının genel hükümlerinde düzenlenmekte olup, soyut olarak bir kişinin işleyebileceği bir suçun birden çok kişi tarafından işlenmesi halinde suç katılanların sorumluluklarını düzenleyen suçun özel görünüm şekli olarak tanımlanabilir⁷. Dolayısıyla iştirak hükümleri suçu failden başkalarına doğru genişletici ve asıl suça ilişkin kurallara göre tamamlayıcı nitelikte olup, suçun tanımına girmeyen hareketlerin de cezalandırılmasını sağlayarak, fail dışındaki kişilerin de sorumluluklarını düzenlemektedir⁸.

İştirakin hukuki esası, birden fazla şahsın aynı suçu işlemek niyetiyle birleşerek hareket etmeleri halinde suçun tekliği veya çokluğu hususuna dayanmaktadır. Suç birliği (tekliği) teorisine göre; iştirakte bir suç vardır ve faillerden her biri işlenmiş olan o suçtan ceza almaktadır. Suç ayrılığı teorisine göre ise; bir suçun birkaç şahıs tarafından işlenmesi halinde bir tek suç değil kaç fail varsa o kadar suç vardır ve faillerden her biri ayrı suç işlemiş gibi sorumlu tutulmalıdır⁹. Geleneksel düşünce, suçun tekliğini savunmakta ve böylece iştirak halinde işlenen suçun bölünemeyeceği ifade edilmektedir. 5237 Sayılı TCK'da, iştirak halinde işlenen suçu tek suç, bir bütün olarak kabul etmiştir. Kanunumuza göre her failin fiili, bir bütünün parçalarını temsil ederek birbirlerini tamamlamaktadır ve farklı fiiller tek bir suçu oluşturmaktadır; dolayısıyla iştirakte cezai sorumluluğun kaynağı suça iştirak edenlerin fiilin asli veya tamamlayıcı yapıcısı sayılmasından kaynaklanmaktadır¹⁰.

Ceza hukuku kurallarında iştirak hükümlerinin amacı, faillik hükümleri kapsamına girenlerin ve suçun oluşumunda kolaylaştırıcı ve tamamlayıcı rol

⁵ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım**, Cilt:II, Yeniden Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 1957/437, İstanbul, 1974, ss. 475-476.

⁶ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 5237 Sayılı TCK ile İlgili Hükümlere Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta, İstanbul, 2008, s. 416.

⁷ Faruk Erem, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt I, , İkinci Bası, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O, Ankara, 1950, s. 411; Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 485; Mehmet Tahir Taner, **Ceza Hukuku Umumi Kısım**, İsmail Akgün Matbaası, 1953, s. 517; Devrim Aydın, **Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak**, Ankara, 2009, ss. 23-24.

⁸ Demirbaş, a.g.e., s. 449. Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s. 416.

⁹ Taner, a.g.e., ss. 523-526.

¹⁰ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, ss. 472-474.

oyunayan suç ortaklarının¹¹ cezai sorumluluğunu belirlemektir. Genel ceza kanunlarında ve ceza içeren özel kanunlarda fail, asli suçludur ve cezai sorumluluğu kanunlarda belirtilmektedir¹². Problem ise fail dışında suçun işlenmesine katkıda bulunan iştirakçilerin sorumluluğunun ve cezasının tespiti noktasında ortaya çıkmaktadır¹³. Genel olarak ceza hukukunda faillik(*asli iştirakçi/principal*), suçu bizzat, birlikte veya başkası vasıtasıyla işleyen; suç ortakları (*fer'i iştirakçi/accessory*) ise suçun işlenmesi esnasında veya suçun işlenmesinden önce faile hukuksuz ve kasti eyleminde kasten yardımda bulunan, suçun işlenmesini teşvik eden, suçu işleyene öğüt veren, yol gösteren veya suçun işlenmesi için araç tedarik eden kişileri ifade etmektedir¹⁴.

Failin, suça yardım edenden ve bir anlamda suçun tamamlayıcı niteliğinde olan diğer iştirakçilerden nasıl ayrılacağına dair objektif ve subjektif muhtelif kriterler ileri sürülmüştür. Objektif kriterlerden yana olanlara göre; suçun tamamlanması için çok etkili hareketi yapanlar fail, hazırlık hareketlerini yapanlar ise yardım eden sayılacaktır. Subjektif kriterlerden yana olanlara göre ise; failin kastına göre değerlendirme yapılmalıdır ve hareketi kendi fiili olarak kabul eden fail, başkasına ait fiil olarak kabul edenler yardım eden olarak nitelendirilmelidir. Bu noktada yardım edenin iradesi asli failin iradesine bağlı olarak görülmektedir¹⁵. Günümüzde doktrinde hâkim görüş olan ve subjektif ve objektif görüşlerin sentezinden oluşan *fiil egemenliği*¹⁶ görüşüne göre; fail fiil egemenliğine sahip olan ve onu engelleyebilen veya hareket ettirebilen iken; suç ortakları kendi fiil egemenliği olmaksızın, fiilin işlenmesine sebebiyet veren veya onu teşvik eden olarak tanımlanabilir¹⁷.

B. İştirakin Genel Şartları

Suçta İştirakin oluşabilmesi için İştirakin genel şartı olarak nitelendirilen iki unsurun var olması gerekir. Bunlar manevi unsur ve maddi unsur olarak

¹¹ 5237 Sayılı TCK'da faillik; tek başına faillik, müşterek faillik, dolaylı faillik olarak tanımlanmaktadır (md. 37). TCK'da suç ortaklığı faillikten ayrı olarak düzenlenmektedir ve azmettiren, yardım eden olarak tanımlanmaktadır. (md. 38, 39).

¹² Michael Jefferson, **Criminal Law**, 9th Edition, Foundation Studies in Law Series, Pearson Longman, England, 2009, s.176, 195, 205.

¹³ Nurullah Kunter, "Suç Ortaklığında Sorum ve Ceza", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt 13, Sayı 1, 1947, s. 5.

¹⁴ Julia Fionda, Michael J.Bryant, **Briefcase on Criminal Law**, Second Edition, Cavendish Publishing Limited, London, Sydney, 2000, s. 133.

¹⁵ Dönmezer, Erman, ss. 497-498. Kunter, a.g.m., s. 70. Soyaslan, a.g.e., ss. 474-484.

¹⁶ Bkz. İzzet Özgenç, **Suçta İştirakin Hukuki Esası ve Faillik**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Müşavirliği Yayın No:2, İstanbul, 1996, s. 83. Alman Ceza Hukuku Doktrini büyük ölçüde fiil hakimiyeti teorisini benimsemektedir.

¹⁷ Demirbaş, a.g.e., s. 454-455.

nitelendirilmektedir¹⁸. Suça iştirak edenlerin belirli bir suçun işlenmesine iştirak ettiklerini bilmiş ve bunu istemiş olmaları gerekmektedir, dolayısıyla faillikte, suça yardım eden veya azmettiren kişilerde suça iştirak kastı bulunmalıdır. Bu çerçevede İştirakin manevi unsuru “suça iştirak iradesi”dir¹⁹ ve iştirak kastı, suça İştirakin manevi unsuru oluşturmakta ve iştirakin şartı sayılmaktadır. Bu çerçevede bilmeden suça iştirak ile hata neticesinde işlenilmiş suça iştirak halinde suça iştirak iradesi bulunmamaktadır²⁰. Dolayısıyla suça İştirakin gerçekleşebilmesi için belirli bir suça katılma bilinci ile hareket edilmelidir. Ancak suça katılan kişinin suçun tüm ayrıntılarını bilerek suça katılması şart değildir. İştirakin “subjektif şartı” veya “iştirak kastı” olarak ifade edilen bu durumda kusurlu bir fiilin varlığı suçun kurucu unsuru olduğu için kusurlu bir fiil olmadan İştirakin varlığı da yeterli değildir²¹.

İştirak halinde suç, birden fazla kimselerin fiillerinin birleşmesinden oluşmaktadır. Dolayısıyla İştirakin maddi unsuru, bu suç bütünlüğüne etkili bir şekilde illiyet bağı çerçevesinde “katılmak” ile meydana gelmektedir. Dolayısıyla İştirakin maddi unsuru faillerin çokluğunu içermektedir ve tamamlanmış veya en az teşebbüs derecesinde olan bir suçun gerçekleştirilmesine bu kişilerin katılması olarak tanımlanabilen maddi unsur, suça İştirakin genel şartı olarak nitelendirilmektedir²².

C. İştirakçilerin Ceza Sorumluluğuna Dair Sistemler

Bir suçun birden fazla kişinin iştirakı halinde işlenmesi durumunda suçun işlenişine katkıda bulundukları iştirak katkıları arasında bir ayırım yapılması düşüncesi eski Roma Hukuku’na değin dayanmaktadır. Ancak, normatif olarak iştirak ile ilgili genel hükümlere ilk kez 16. yüzyılda Ortaçağ İtalyan hukukçularının etkilerini yansıtan 1507 tarihli Bambergensis (md. 203) ve 1532 tarihli Carolina (md. 177) ceza kanunlarında rastlanmıştır²³. Dolayısıyla eski bir tarihe dayanan iştirake ilişkin hükümler asıl kuralı genişleterek tamamlayan hükümlerdir. Hangi fiillerin asıl kuralı ne derecede genişleteceği ise suç ve cezaların kanuniliği gereği ülkelerin ceza sistemleri aracılığıyla iştirak hükümlerinde düzenlenmiştir²⁴. Bu bağlamda iştirak kurumu, iştirakin esası ve

¹⁸ Erem, a.g.e., s. 414.

¹⁹ Faruk Erem, “Suça İştirak”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1946, Cilt 3, Sayı 1, s. 67.

²⁰ Erem, a.g.m., s. 67.

²¹ Aydın, a.g.e., ss. 110-111.

²² Erem, a.g.e., s. 418. Erem, a.g.m., s. 71.

²³ Özgenç, *Suça İştirakin Hukuki Esası ve Faillik*, a.g.e., s. 23, 37.

²⁴ Soyaslan, ss. 472-474.

belirli bir suçta iştirak edenlerin sorumluluğu hakkında farklı sistemlerin uygulanabilirliği nedeniyle ceza kanunlarında farklı biçimlerde düzenlenebilmektedir.

İştirak hükümleri açısından çeşitli ceza sistemleri incelendiğinde asli iştirakçi²⁵, suçun oluşumunda daha büyük ve ciddi katkısı olan olarak nitelendirilmekteyken, suçta yardım ve teşvik edenlerin fiilleri ise suçun tamamlayıcı unsurları olarak anılmaktadır²⁶. Bu konuda failin cezai sorumluluğu kanunlarda net bir şekilde tespit edilebilirken; diğer suç ortakları olarak nitelendirilen yardım ve azmettirmeye yönelik fiillerini gerçekleştirenlerin failden daha az cezalandırılıp cezalandırılmayacağı konusunda yasal sistemler üçe bölünmektedir. Bu sistemler; eşitlik sistemi, ikilik sistemi ve cezanın faile göre tespiti sistemidir²⁷. Eşitlik sisteminde (*objektif güç birliği*) bütün iştirakçiler fail gibi sorumlu tutularak eşit bir ceza ile cezalandırılmakta ve bu noktada iştirak ceza yönünden bölünmez bir bütün teşkil etmektedir. Bu sistem iştirak halinde işlenen bir suç için “biri hepsi, hepsi biri için” formülünün uygulanarak, tüm iştirakçilerin eşit sorumlulukta olduğu bir ceza esasına dayanmaktadır²⁸. İştirakçilerin ceza sorumluluğunda eşitlik sistemi doktrinde eleştirilen bir konudur. Başlıca savunucusu Manzini olan ikilik sistemine (*klasik sistem*) göre²⁹ ise asli-fer’i fail ayrımı yapılmaktadır ve bütün şerikler hakkında eşit bir ceza tayin edilmeyerek, değişik bireylerin suçtan elde ettiği çıkar eşit olmadığı görüşü ile rollerine göre bir ayrıma tabi tutulmaktadırlar ve asli failler suçun tam cezası ile cezalandırılırken fer’i faillerin cezalarında bir indirim yapılması kabul edilebilmektedir. Böylece iştirakçilerin sorumluluğu iştirakçilerin suçta katkı ve suçtan çıkarı çerçevesinde adalet esası temelinde ele alınmaktadır³⁰. İkilik sisteminin sakıncası her olayda asli ve fer’i iştirakçilerin saptanmasındaki ve fer’i failin rolünün daha büyük olması halinde ortaya çıkan zorluk olarak nitelendirilebilir³¹. İkilik sisteminin sakıncalarını gidermek üzere öne sürülen cezanın faile göre tespiti sisteminde ise asli ve fer’i fail ayrımı saklı tutulmakla

²⁵ 756 Sayılı Mülga TCK iştirakı asli iştirak ve fer’i iştirak olarak düzenlemiştir. Bu kapsamda asli iştirak asli maddi (fail) ve asli manevi (azmettiren) olarak kabul edilirken; Fer’i iştirak ise fer’i maddi, fer’i manevi, zorunlu fer’i iştirak olarak düzenlenmekteydi. 5237 Sayılı TCK’da iştirak faillik ve şeriklik olarak ayrı maddede düzenlenmektedir. Faillik kendi içinde tek başına faillik, dolaylı faillik, müşterek faillik olarak düzenlenirken, suç ortaklığı azmettirme ve yardım etme olarak düzenlenmektedir.

²⁶ George P. Fletcher, **Basic Concepts of Criminal Law**, Oxford University Press, America, 1998, ss. 188-189.

²⁷ Kunter, a.g.m., s. 72.

²⁸ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 493.

²⁹ Aydın, a.g.e., ss. 64-71.

³⁰ Dönmezer, Erman, a.g.e., ss. 496-497.

³¹ Özbek, ss. 637-638.

birlikte, her failin kişiliğine uygun gelecek ceza tayin edilebilmektedir³² ve gerekirse suça yardım edene müşterek failden daha fazla ceza verilebilmektedir³³.

Amerikan ve Fransız ceza kanunları eşitlik sistemini esas alarak tüm iştirakçıların fail gibi cezalandırılması gerekliliğini kabul ederken; Belçika, Hollanda, Portekiz, Alman ve Rusya ceza kanunları ikilik sistemine göre fer'i iştirakçilerin faile göre daha az cezalandırılması gerekliliğini öngörmektedir. Eşitlik teorisinde suçun işlenmesinde tamamlayıcı hareketleriyle yardım ve teşvik edenler de fail gibi sorumlu tutulmaktadır. Bu nitelendirilen ceza kanunlarına göre fail ve iştirakçilerin cezai sorumluluğu bir bütündür³⁴.Örneğin, Fransız Ceza Kanunu eşitlik sistemini kabul etmiştir ve yardım edenlerin ve azmettirenlerin fail gibi cezalandırılacağını öngörmektedir³⁵.ABD Ceza Kanunu da (*Criminal Law Act (CLwA) 1977 ile değiştirilen*³⁶ *Accessories and Abettors Act 1861*) iştirakçilerin fail gibi cezalandırılacağı bir sistem kabul etmiştir³⁷.1889 tarihli İtalyan Ceza Kanunu İCK (Zanardelli Kanunu) ile 1930 tarihli İCK (Rocco Kanunu), iştirak konusunda farklı sistemler benimsemiştir. 1930 sayılı İtalya ceza kanunu eşitlik sistemini, 1889 tarihli İtalya Ceza Kanunu ikilik sistemini benimsemiştir³⁸.

Alman ceza sistemine göre³⁹ iştirak görünümü failer⁴⁰ ve şerikler⁴¹ olarak farklı iki kategori altında ele alınarak her kişi suçtaki fiil egemenliği ve katkısı göz önüne alınarak cezalandırılmaktadır⁴².Faillik çatısı altında, müşterek failler ve dolaylı failer fail gibi cezalandırılmaktadır. Suç ortakları ise azmettirenler ve yardım edenler olarak ikiye ayrılmakta; azmettirenler fail gibi cezalandırılmakta; yardım edenlerin cezası ise indirimli uygulanabilmektedir⁴³. Alman ceza

³² Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 505.

³³ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, TCK Haziran 2009 Değişiklikleri İşlenmiş, Yeni Anayasa Mahkemesi Kararları ve Yargıtay İçtihatlarıyla Genişletilmiş 8. Baskı, Seçkin, Ankara, 2009, s. 387.

³⁴ Fletcher, a.g.e., s. 189.

³⁵ *Criminal Code of the French Republic, Title II of Criminal Liability, Articles 121-1 to 122-8, Chapter I General Provisions*, <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes>.

³⁶ Mike Molan, Denis Lanser, Duncan Bloy, **Bloy and Parry's Principles of Criminal Law**, Fourth Edition Cavendish Publishing Limited, London, 2000, s. 112.

³⁷ Elliott, Quinn, a.g.e., s. 213. Jefforson, a.g.e., s. 164. Thomas J. Gardner Terry M. Anderson **Criminal Law**, Tenth Edition, The Thomson Corporation, 2009, s. 71.

³⁸ Soyaslan, a.g.e., s. 498.

³⁹ *Beteiligung*(Participation, İştirak)

⁴⁰ Täterschaft (Principal, Faillik): Mittelbare Täterschaft (principal by proxy), Nebentäterschaft (independent multiple principals), Mittäterschaft (joint principals).

⁴¹ *Teilnahme*(secondary participant): *Anstiftung*(abetting), *Beihilfe*(aiding).

⁴² Michael Bohlander, **Principles of German Criminal Law**, Oxford and Portland, Oregon, 2009, s. 154.

⁴³ *German Criminal Code, Section 27, 28/ Abetting, Aiding*, http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_stgb/englisch_stgb.html.

kanununu cezanın faile göre tespiti ve ikilik sistemini benimsediğini söyleyebiliriz. Keza Alman Mahkeme kararları ve doktrinlerindeki tartışmalarda failin suçun işlenmesinde araç ve asıl tamamlayıcı olması nedeniyle sorumlu tutulması gerekliliği ancak bu suç sahnesinin arka planında rol oynayanların fail olarak sorumlu tutulamayacağını savunulmaktadır⁴⁴. Dolayısıyla Alman ceza kanununa göre suçun işlenmesine yardım edenler faile göre daha düşük bir cezaya muhatap olabilmektedir⁴⁵.

Büyük ölçüde İtalyan Zanardelli Kanunu'na dayanan ikilik sistemini esas alan 1926 tarihli 756 Sayılı Mülga TCK'dan farklı olarak, 5237 Sayılı TCK Alman Ceza Kanunu'ndan esinlenilerek düzenlenmiştir. Mülga TCK'nın yürürlükte olduğu dönemde, 5237 Sayılı TCK'nın 37. md gerekçesinde belirtildiği üzere uygulanan asli, fer'i iştirak ayrımı iştirak edenlerin hangi iştirak biçimi ile sorumlu tutulacakları duraksamaya yer vermeyecek biçimde saptanamamaktaydı ve asli fail ve fer'i fail ayrımında sistematize edilmiş belirli kriterler bulunmamaktaydı; hâkimin takdiri yetkisiyle fail ve yardım eden ayrımı yapılmaktaydı⁴⁶. Dolayısıyla bazı durumlarda bu kriterlerin yetersizliği nedeniyle asli iştirakçi fer'i iştirakçi olarak cezalandırılmaktaydı. 5237 Sayılı TCK ile Mülga TCK'da yer alan asli iştirak-fer'i iştirak ayrımı kaldırılmıştır. 5237 sayılı TCK gerekçesinde eski sistemin en önemli sakıncası, kişinin suçun işlenişine katkısının, gerçekleştirilen suçun bütünlüğü içerisinde değil, ondan bağımsız olarak ele alınması olarak gösterilmektedir⁴⁷. 5237 Sayılı TCK hükümleri çerçevesinde İştirakin suç bütünlüğü içerisinde ortak hâkimiyet esasına göre faillik ve şeriklik ayrımı çerçevesinde ele alınması ve yargı içtihatları ile bu ayırmadan ortaya çıkan sorunlar giderilmeye çalışılmaktadır⁴⁸. 5237 Sayılı TCK'da, Mülga TCK'da olduğu gibi asli ve fer'i iştirakçi ayrımı yapılmamışta olsa fail ve suç ortakları ayrımı yapılarak bir anlamda ikilik sistemi benimsenmiştir⁴⁹. TCK asli-fer'i fail ayrımını görünüşte olsa da kaldırmış; fakat cezanın faile göre belirleneceği konusunda ise açık bir düzenleme getirmemiştir. Bu açıdan Mülga TCK ikilik sistemini benimsenmişken 5237 Sayılı TCK'da

⁴⁴ Fletcher, a.g.e., s. 198.

⁴⁵ Catherine Elliott, Frances Quinn, **Criminal Law**, Third Edition, Pearson Education Limited, England, 2000, s. 227.

⁴⁶ Özgenç, **Suç İştirakin Hukuki Esası ve Faillik**, a.g.e., s. 120.

⁴⁷ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Yeni TCK'ya Göre Yenilenmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 254. **Yeni Türk Ceza Kanunu**, Derleyen: Erdener Yurtcan, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 2004, s. 82-84.

⁴⁸ Yrg 6. CD. 15.04.2010, E.2007/5900 K.2010/4364, Yrg 1. CD. 15.12.2010, E.2009/3034 K.8132.

⁴⁹ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Yeni TCK'ya Göre Yenilenmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 253.

ikilik sistemi ve cezanın faile göre belirlenmesi sistemleri arasında karma bir sistem benimsendiği görülmektedir⁵⁰.

II. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇUNA İŞTİRAK

Vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu md. 359’da sayılan fiiller ile vergi kaçırmaya yönelik hukuka aykırı hareketleri içeren, kast unsurunu içinde barındıran ve vergi ziyai şartının aranmadığı bir vergi suçudur⁵¹. Bireysel olarak da işlenebilen vergi kaçakçılığı suçu en az iki veya birden çok kişi arasında işbirliği gerektiren bir yapı arz edebilmektedir ve bu nedenle ortak bir iştirak hali vergi kaçakçılığının en önemli kriteri haline gelebilmektedir⁵². Günümüzde de vergi kaçırmaya yönelik hareketlerin birden fazla vergi ödeyicisinin işbirliği halinde gerçekleştiği görülebilmektedir⁵³. Keza vergi suçuna iştirak hali, kaçakçılık suçu açısından suç fiilinin işlenmesini kolaylaştıran bir birliktelik yaratmaktadır⁵⁴. Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçuna iştirak, soyut olarak bir kişi tarafından işlenebilen bir VUK md.359’da sayılı fiillerin iştirak iradesine sahip birden çok kişi tarafından yapılan ve aralarında nedensel bağlantı bulunan birden çok hareketin varlığıyla işlenmesi olarak tanımlanabilir.

200

A. TCK’nın İştirak Hükümleri Çerçevesinde Vergi Suçuna İştirakin İncelenmesi

Türkiye’de vergi kabahat, suç ve cezaları, büyük ölçüde genel ceza hukuku dışında kendine özgü niteliği bulunan özel kanunla (VUK) düzenlenmiştir. Özel kanun-genel kanun ilişkisi normları içerisinde ve genel kanun niteliğine haiz 5237 Sayılı TCK’nın 5 maddesinde “*Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*” hükmü neticesinde özel kanunlarda hüküm bulunmadığı hallerde diğer kanunlarda yer alan suçlar için de TCK’nın genel hükümlerinin uygulanacağı vurgulanmaktadır. Bu nedenle, VUK’da hüküm bulunmayan hallerde TCK hükümlerinin vergi suçlarında suçun özel görünüş şekillerinin değerlendirilmesinde esas alınması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu’nda

⁵⁰ Özbek, a.g.e., s. 636.

⁵¹ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s. 449.

⁵² Robin Boadway, Nicolas Marceau, Steeve Mongrain, “Joint Tax Evasion”, **Canadian Journal of Economics/Revue Canadienne D’économique**, Volume 35, Issue 3, 7 JAN, 2003, s. 417.

⁵³ Robin Boadway, Nicolas Marceau, Steeve Mongrain, “Tax Evasion and Trust”, **Cahier de recherche/Working Paper**, No. 104, 2000, s. 1.

⁵⁴ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 4. Baskı, Ekin, Bursa, 2013, s. 251.

iştirak açısından cezada indirim müessesesi⁵⁵ hariç vergi suçlarında iştirake yönelik hüküm bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanununun Cezadan İndirim başlıklı 360'ıncı maddesinde “359'uncu maddede yer alan suça iştirak eden suç ortaklarının suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması halinde, TCK'nin suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısının indirileceği” belirtilmiştir. Buna göre; kaçakçılık suçuna iştirak konusunda TCK'nin 37 ila 41'inci maddeleri arasında düzenlenen hükümler geçerli olacak ancak; menfaat gözetmeksizin iştirakte bulunanlar bakımından Vergi Usul Kanununun 360'ıncı maddesindeki indirim devreye girecektir. Dolayısıyla, vergi kaçakçılık suçunda İştirakin incelenmesi ve değerlendirilmesi açısından TCK'nın iştirake ilişkin hükümleri geçerli olacaktır ve bu hükümler çerçevesinde vergi kaçakçılığına iştirak hali incelenecektir.

TCK'da iştirak, faillik yanında suç ortaklığını (şerikliği) de içeren üst bir kavramdır. Faillik; kendi içinde tek başına faillik, müşterek faillik, dolaylı faillik olarak üçe; suç ortaklığı ise azmettirme ve yardım etme olarak ikiye ayrılmaktadır⁵⁶. TCK'da tek başına fail, dolaylı fail ve müşterek failler için suç üzerinde ortak hâkimiyet kurma kriteri aranırken, suç ortaklarının (yardım, azmettiren) sorumlulukları bağlılık kuralına göre tespit edilmektedir. Dolayısıyla bir suçun işlenmesinde asıl sorumluluk faile aitken; yardım eden ve azmettirenler, fiil üzerinde hâkimiyet kuramadıkları veya özel faillik vasfını taşımadıkları gerekçesiyle 40. maddede yer alan bağlılık kuralı gereğince⁵⁷ sorumlu tutulmaktadırlar⁵⁸.

5237 Sayılı TCK'nın genel hükümleri arasında düzenlenmiş olan iştirak koşulları⁵⁹ VUK'daki vergi suçları açısından da uygulama alanı bulacağı için vergi kaçakçılık suçuna İştirakin koşullarını şöyle sıralayabiliriz:

- i.** Birden çok kişi tarafından yapılan ve aralarında nedensel bağlantı bulunan birden çok hareketin varlığı (*Objektif koşul: maddi unsur*).
- ii.** Suça katılma kastı (*İştirak iradesi: sübjektif koşul: manevi unsur*).
- iii.** Fiil egemenliği (*Faillik için*).
- iv.** Karar verilen suçun işlenmesi (*Bağlılık kuralı: Yardım eden ve azmettirenler için*).

⁵⁵ VUK md. 360 ceza indiriminde özel iştirak düzenlemesi hariç.

⁵⁶ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 254.

⁵⁷ Yrg 7. CD 14.02.2008 E.2007/14821 K.2008/1118.

⁵⁸ Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, **Suç Teşebbüs, İştirak, İltima ve Yaptırımlar**, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 95.

⁵⁹ Özbek, a.g.e., ss. 640-641.

1. Faillik

TCK'da faillik⁶⁰ kendi içinde tek başına faillik, birlikte faillik, dolaylı faillik olarak üçe ayrılmaktadır. Tipik fiil üzerinde ortak hâkimiyet kuranlar yani hem tipik hareketleri yapanlar (fiili irtikâp edenler) hem de tipik hareketlerin yapılması için zorunlu olan ancak tipik olmayan diğer hareketleri yapanlar da (doğrudan doğruya beraber işleyenler) fail olarak değerlendirilmelidir⁶¹. Bu noktada vergi kaçakçılık suçunda müşterek failler ve dolaylı failler fail olarak sorumlu tutulabilecek ve bazı durumlarda dolaylı failin cezası failden daha fazla olabilecektir. Bu çerçevede faillik, bir fiilin doğrudan, dolaylı, birlikte işlenmesi iken; suç ortaklığı, bir suça azmettiren veya yardım eden olarak katılma halinde kişilerin sorumluluğunu düzenleyen hükümlerden oluşmaktadır⁶².

a. Tek Başına Faillik

Vergi kaçakçılığı suçunu müşterek halde veya başkası vasıtasıyla işlemeyen ve suçun kanuni tanımında yer alan fiili tek başına gerçekleştiren kişi tek başına faildir ve kanuni tanımında yer alan suçun cezası ile cezalandırılır. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçunu VUK md. 359/a.f1., a.f.2 de yer alan⁶³ fiillerle işleyenlere 18 aydan 3 yıla kadar, VUK md. 359/b de yer alan fiillerle⁶⁴ işleyenlere 3 yıldan 5 yıla kadar, VUK md. 359/c'de yer alan

⁶⁰ 5237 Sayılı TCK md. 37 hükmü gereğince "(1) Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur. (2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır."

⁶¹ Aydın, a.g.e., s. 132.

⁶² Demirbaş, a.g.e., s. 451.

⁶³ a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında 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 itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.

⁶⁴ b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar 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.

fiillerle⁶⁵gerçekleştirenler 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür ve yargılamayı yapacak mahkeme Asliye Ceza Mahkemesidir⁶⁶.

b. Birlikte Faillik (Müşterek Faillik)

5237 Sayılı TCK'nın 37. maddesinin 1. fıkrasına göre suçun kanuni tanımında öngörülen fiili gerçekleştirilen kişi fail olup; suçun birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi durumunda, bu kişilerin her biri müşterek fail olarak sorumlu tutulacaklardır. Birlikte faillik hükümleri suçun gerçekleşmesinde merkezi rol oynayan ve suçun işlenmesine az katkısı olsa dahi suç üzerindeki egemenlik kuran fonksiyonel katkısı neticesinde, ortak iradenin ve doğrudan doğruya etkili hareketleri ifa edenlerin cezai sorumluluğunu düzenlemektedir⁶⁷. Bu nedenle suç fiili üzerinde ortak hâkimiyete dayanan hareket, suçun başarıyla işlenmesi açısından zorunluluk arz ediyorsa veya “o hareket olmasaydı suç işlenemeyecekti” varsayımı nedeniyle birlikte faillik söz konusu olacaktır⁶⁸. Bu çerçevede birlikte suç işleme kararının yanı sıra, fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulduğu için, her bir suç ortağının suçun icrasında oynadığı rol bir anlamda asli fail sayılmanın bir neticesidir⁶⁹. Bir suçun failine, onun haberi olmaksızın, tek taraflı iradeyle, suçun işlenmesine başlamadan önce veya suçun icrası sırasında yardım edilmesi halinde, müşterek faillik değil, yardım etme söz konusu olacaktır. Dolayısıyla bir suçta birlikte faillikten söz edilebilmesi için objektif ve subjektif iki unsurun bir arada bulunması gerekir⁷⁰. Vergi kaçakçılık suçunda müşterek faillik için bulunması gereken bu unsurlar:

i. Objektif unsur: Vergi kaçakçılık suçunu doğuran fiilin birlikte ve işbölümüne dayalı olarak icra edilmesidir.

ii. Subjektif unsur: Birlikte vergi kaçakçılık suçunu işleme kararının var olmasıdır. Birlikte faillik için fiilin birlikte icra edilmesi ve failin suçun icrasına olan işlevsel katkısı subjektif unsur olmadığı takdirde yeterli değildir⁷¹. Faillerin her birinde suçu birlikte eylem ve fikir irligi halinde işleme kararı bulunmalı ve fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulmuş olmalıdır⁷². Suç ortaklarının suçun

⁶⁵ Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabilecekleri belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

⁶⁶ Şenyüz, a.g.e., ss. 449-502.

⁶⁷ Hakeri, a.g.e., s. 410.

⁶⁸ İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleniş 6. Bası, Seçkin, Ankara, 2011, s. 448.

⁶⁹ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 571.

⁷⁰ Özbek, a.g.e., s. 647.

⁷¹ Yrg 11. CD, 09.05.2002, E.2002/1198, K.2001/3995.

⁷² Dn. 4. D. 27.11.1991, E.1988/4197, K.1991/3810.

işlenişine ilişkin kastlarının doğrudan veya olası kast gibi farklılık göstermesinin, müşterek fail olarak sorumlulukları üzerinde bir etkisi yoktur.

Bu iki unsurun varlığı çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçu için müşterek faillğin şartlarını ise şöyle sıralayabiliriz⁷³:

a. İştirakin Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan ve kaçakçılık suçunun maddi unsuru olan eylemlerin gerçekleştirilmesine yönelik olması⁷⁴.

b. Bu eylemlerin icrasının birden fazla kişi tarafından ve önceden anlaşarak yapılması.

c. 359. maddede yer alan eylemlerden her birine iştirakten, müşterek faillerin birbirinden bağımsız olarak suçun kanuni unsurunu oluşturan bu eylemlerinin faillerden her birinin eyleminin diğer ortakların eylemleriyle birlikte maddede yazılı kaçakçılık suçlarından birini oluşturmaması.

d. Müşterek faillerin birbirinden bağımsız olarak suçun kanuni unsurunu oluşturan eylemlerinin karşılıklı olarak birbirini tamamlanması, bir iş bölümüne dayanması.

204

TCK md. 37'de ortak hâkimiyet kurulup kurulmamasının saptanmasında suç ortaklarının suçun icrasındaki rolleri ve katkılarının taşıdığı önemin göz önünde bulundurulması belirtilmiştir. Dolayısıyla sahte faturayı birlikte fikir birliği halinde iş bölümüne dayalı olarak düzenleyen birden fazla kişi var ise; her üçü de asli fail olarak cezalandırılacaktır⁷⁵. Örneğin; birlikte önceden verilen bir karar neticesinde ortak bir hâkimiyet altında defter sayfalarının yok edilip yerine başka sayfalar konulması fiilini içeren vergi kaçakçılığının varlığı durumunda, defterlerin sayfalarını yırtan vergi mükellefinin bu eylemi ile bu sayfaların yerine konulacak sayfaları kurallarına göre düzenleyen muhasebecinin eyleminde bu kişilerin hepsi müşterek fail olarak fail gibi sorumlu tutulacaktır. Vergi kaçakçılığına müşterek faillik için eylemlerin karşılıklı olarak birbirlerini tamamlaması gerekir. Dolayısıyla kaçakçılık fiili olan defter sayfalarının yok edilmesi eyleminde birden fazla failin iştiraki halinde her failin sayfa yırtma

⁷³ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, ss. 202-203.

⁷⁴ Bu fiiller sonucunda vergi ziyayı kabahati oluşuyorsa idari vergi cezası da verilecektir. Vergi kabahatlerine iştirak hali VUK'ta düzenlenmektedir ve iştiraka ilişkin para cezası iştirakin niteliği fark etmeksizin vergi ziyasına eşittir. VUK md. 344/2: *"Vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır."*

⁷⁵ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, 2008, s. 155. *"Örneğin biri fatura için kâğıt temin etse, diğeri faturanın biçimini çizse ve üçüncüsü de bu faturayı matbaasında bassa her üçü de eylemin asli failidirler."*

eylemi, diğerinin aynı tür eylemiyle aynı zamanda birbirini tamamlar nitelikte olmalıdır⁷⁶.

Vergi kaçakçılık suçuna müşterek fail olarak iştirak görünümünde önem arz eden bir husus da belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, halinde gündeme gelmektedir. Bu konu sahte belge düzenleyen şahsın bu suçuna uygun cezasının yanında, düzenlediği sahte belgeler ile diğer mükelleflerin sahte fatura kullanmaları suçuna iştirak etmiş sayılarak durumuna uygun ilave bir ceza ile cezalandırılıp cezalandırılmayacağıdır. Doktrinde tartışmalı olan bu husus için VUK md. 359/b uyarınca ceza verilmesi yanında sahte fatura düzenleyenlerin, sahte faturayı verdiği şahısların kullanma fiillerine iştirak ettiklerinin de kabul edilerek, sahte fatura kullanan şahıs için istenilen cezanın aynısı ile cezalandırılması önerilmektedir⁷⁷. Yargıtay kararına göre de sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma eylemi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlardır. Bu nedenle fatura düzenleme eylemi ile bu şekilde düzenlenen fatura kullanma eylemi, failleri tarafından sahte fatura kullanma eylemine iştirak sayılmamaktadır ve dolayısıyla bu kimseler ayrı ve bağımsız kaçakçılık suçu ile cezalandırılmaktadır⁷⁸.

c. Dolaylı Faillik

Dolaylı faillik, TCK'nın 37. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir⁷⁹. Maddenin gerekçesinde de gösterildiği gibi kişi suçu bir başkasını araç olarak kullanmak suretiyle gerçekleştirdiğinde dolaylı faillik söz konusudur. Dolaylı faillik başka bir şahsın hareketinin suçun işlenişinde vasıta olarak ikame edilmesidir⁸⁰ ve bu nedenle arka plandaki kişi, suçun icrai hareketlerini gerçekleştiren şahsın ve hareketinin üzerinde hâkimiyet kurmaktadır ve bu hâkimiyet nedeniyle, fail olarak sorumlu tutulmaktadır. Bu durumda sadece bir suç işlenmemekte, kendisini yönlendirme yeteneği olmayan kişiler istismar da edilmektedir. Bu nedenle suçun işlenmesinde kusur yeteneği olmayan kişilerin araç olarak kullanılması durumunda, dolaylı faile verilecek olan cezanın bu nedenle artırılması kabul edilmiştir.

⁷⁶ Candan, a.g.e., ss. 203-205.

⁷⁷ İ. Halil Bağdın, "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, (Şubat 2008), s. 51.

⁷⁸ Yrg. 11.CD 29.12.2008, E:2008/458, K:2008/13886

⁷⁹ Bu madde hükmüne göre "Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır"

⁸⁰ Özgenç, **Suç İştirakın Hukuki Esası ve Faillik**, a.g.e., s. 197.

Esasen dolaylı faillik, ikilik kurumunun meydana getirdiği sakıncaları ortadan kaldırmak için getirilen ve asıl failin hukuka uygun hareket ettiği veya kasten hareket etmediği ve cebir sonucu suç işlemiş olduğu hallerde; isnat yeteneği veya kusuru olmayan kişiyi denetleyeni sorumluluğunu düzenleyen hükümleri barındırmaktadır⁸¹. Dolaylı faillikte kişi suçu başkasını araç olarak kullanarak gerçekleştirmekte ve suçun icrai hareketlerini gerçekleştiren şahsın ve hareketinin üzerinde hâkimiyet kurmaktadır ve bu hâkimiyet nedeniyle, fail olarak sorumlu tutulmaktadır⁸². Bu çerçevede başka bir kimseyi üzerinde etkinlik kurmak suretiyle suç işletmekte araç olarak kullanan kişi dolaylı faildir. Araç olarak kullanılan ve suçun icrai hareketlerini gerçekleştiren kimse kusur yeteneğine sahip olmayabilir, kendisinde cezasızlık sebebi bulunabilir ya da hataya düşürülmüş bir kişi olabilir. Dolayısıyla bu failliğin özelliği, başkasını suçun işlenmesinde araç olarak kullanılan kişinin fail gibi sorumlu tutulmasıdır⁸³. Bu kapsamda VUK md. 359’da belirtilen fiillerden birinin işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanarak gerçekleştirenler, fail olarak kabul edilecek; araç olarak kullanılan kişinin kusur yeteneğinin olmaması durumunda da nedeni yönlendirme yeteneği olmayanların istismar edilmesi nedeniyle failin cezası artırılacaktır⁸⁴.

206

Bir işletme sahibi, işletmesinde çalışan birey üzerinde hâkimiyet kurarak işletmede kullanılan defterlerden sayfa koparmasını sağlamışsa dolaylı fail olarak asli fail gibi cezalandırılacaktır⁸⁵. Burada bir başkasını araç olarak kullanan kişi dolaylı fail olarak fail sıfatıyla, fiili işleyen ise bunu kusurlu olarak yapmışsa fail olarak cezalandırılacaktır. Çocuğun üzerinde hâkimiyetten yararlanarak, Vergi Usul Kanunu’na göre tutulması gereken defterin yok edilmesini sağlaması da dolaylı faillğe örnek olarak verilebilir. Araç olan kullanılanlar kusur yeteneği olmayanlar ise suçun işlenmesinde kullananlar da dolaylı fail olarak kabul etmektedir. Araç olarak kullanan kişi kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullandığında ise cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır⁸⁶. Dolaylı faillik kast unsurunu barındırmaktadır ve bu kapsamda ihmali davranışların olması halinde dolaylı faillik olmayacaktır⁸⁷.

⁸¹ Aydın, a.g.e., ss. 141-143; Hakeri, a.g.e., s. 415. Demirbaş, a.g.e., s. 463.

⁸² Mustafa Artuç, Yıldırım Bayyurt, **TCK-CMK CGİK**, Yenilenmiş 5. Baskı, Kartal Yayınevi, Ankara, 2007, ss. 85-86.

⁸³ Özbek, a.g.e., ss. 647-648.

⁸⁴ Süleyman Üstün, Gülden Şişman, “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 339, (Kasım 2009), s. 146.

⁸⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 543.

⁸⁶ Donay, a.g.e., s. 156

⁸⁷ Demirbaş, a.g.e., s. 463.

2. Şeriklik (Suç Ortaklığı)

Faillik, her bir suça ilişkin olarak kanunun tanımladığı haksız fiilin gerçekleşmesi halinde ve “fiil egemenliği” kapsamında söz konusu olmaktadır. Suç ortaklığı kavramı altında yardım eden ve azmettirenler ise “bağlılık prensibi” gereğince failin gerçekleştirdiği haksızlıktan sorumlu tutulmaktadır⁸⁸. Dolayısıyla tipikliğe göre tek bir fail tarafından işlenebilen bir suçun birden fazla kimseler tarafından, işbirliği yaparak işlenmesinde birden fazla kişi, tipikliğin gerçekleşmesine katıldıklarında, faillik ve şeriklik ayrımı ortaya çıkmaktadır ve faillik pozitif olarak ifade edilirken, tali bir kavram olan şeriklik fiil üzerinde hâkimiyet kurmadan, gerçekleştirdiği eylem suçu icra eden kadar önem arz etmeyen suça iştirak halinde cezai sorumluluğun tespiti için bir eksikliği tamamlamaktadır. Bu nedenle iştirak şekilleri arasındaki fark nicelik değil bir nitelik farkıdır⁸⁹.

Bağlılık kuralı 5237 Sayılı TCK md. 40’da düzenlenmiştir⁹⁰ ve madde hükmüne göre; bir suça şerik olarak iştiraktan söz edilebilmesi için bir başka kişinin işlediği yasal tanıma uygun suç oluşturan bir eylemin varlığı gerekir. Dolayısıyla suça azmettiren veya yardımda bulunanların başkasının gerçekleştirdiği bu eylemden dolayı sorumlu tutulabilmeleri için hukuksal bir bağlaca gerek vardır; buna ise öğretide bağlılık kuralı denilmektedir⁹¹. Bağlılık kuralının gereği olarak, diğer suç ortaklarının azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilmesi için, failin işlediği fiilin kasten işlenmesi ve hukuka aykırı olması, suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması ve suç ortaklarının maddi veya manevi nitelikteki hareketlerinin asıl fiile bağlılık içinde suçun işlenmesine uygun bir ön koşul değerinde illiyet değerinin bulunması gereklidir⁹². Bağlılık kuralı, suç ortaklarından bazılarında faillik için aranan şartların bulunmaması halinde, bu kişilerin işlenen suçtan sorumluluğunu sağlamaktadır. Böylece; suçun işlenişinde hâkimiyet kuramadığı veya özel faillik niteliğini taşımadığı için fail olarak sorumlu tutulamayan bir suç

⁸⁸ Özgenç, **Suç İştirak Hukukî Esası ve Faillik**, a.g.e., s. 139,141, 143.

⁸⁹ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 254.

⁹⁰ “(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 iştiraktan dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.”

⁹¹ Murat Volkan Dülger, “Yeni Türk Ceza Kanununda Suç Ortaklığı (Suça İştirak)”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, Sayı 2, (Ocak 2005), ss. 109-110.

⁹² Demirbaş, a.g.e.,ss. 465-470.

ortağı, bağıllık kuralının uygulanması ile özel faillik niteliği bulunmayan kişilerin suça iştiraki halinde bu kişiler de sorumlu tutulabilecektir.

Bağıllık kuralının gereği olarak, vergi kaçakçılık suçunda suç ortaklarının azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilmesi için, failin işlediği fiilin kasten işlenmesi ve hukuka aykırı olması gerekir ve yeterlidir. Failin bu fiil nedeniyle ayrıca kusurlu olmasına gerek bulunmamaktadır ve cezayı hafifleten veya ortadan kaldıran kişisel nedenler, ancak ilgili suç ortağı açısından hukuki sonuç doğurmaktadır. Özgü suçlarda özel faillik niteliği taşımayan diğer kişiler azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilir madde hükmü vergi kaçakçılık suçu açısından etkisizdir ve vergi kaçakçılık suçu belirli kişilerce işlenebilen özgü bir suç olmadığı için bir başkası da fail olabilir.

a. Azmettirme

Suç ortaklığının bir çeşidi olan azmettirme fiili 5237 Sayılı TCK'nin 38. maddesinde düzenleme altına alınmıştır⁹³. Azmettirme, belli bir suçu işleme hususunda henüz bir fikri olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemeye karar verdirilmesidir. Azmettiren, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. Çünkü azmettiren, failde bulunmadığı halde suç işleme kararı uyandırmış ve bu kararı vermesini sağlamıştır. Bağıllık kuralının bir sonucu olarak da azmettirenin cezai sorumluluğu için fiili irtikap edenin suçun icra hareketlerine başlamış olması gerekir. Azmettirme bakımından azmettirmede kullanılan araç önemli değildir. Azmettirmeye çıkar vaat edilmesi de azmettirmeyi ortadan kaldırmaz⁹⁴. Azmettirme bir kişinin suç işleme kararı almasında manevi egemenlik kapsamında ana etkidir. Ancak bir kimsenin suç işlemesine vesile olmak durumunda veya bir kimsenin asıl faile yardım etmesi için azmettirilmesi halinde azmettirme söz konusu değildir⁹⁵. Bu kapsamda asıl faile sahte fatura düzenlemesine yardım eden kişi bu fiili için azmettirilmişse, azmettiren kişi yardım eden olarak sorumlu tutulacaktır.

⁹³ Bu madde gereğince; (1) Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. (2) Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme hâlinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi hâlinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz. (3) Azmettirenin belli olmaması hâlinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine on beş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hâllerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir.

⁹⁴ Özbeke, a.g.e., ss. 664-665.

⁹⁵ Hakeri, a.g.e., s. 421.

Azmettiren⁹⁶, ikna ederek failin kim olacağını belirlemekte ve işlenecek suç ve suçun mağdurunu da somutlaştırmaktadır⁹⁷. 5237 sayılı TCK ile asli ve fer'i faillik sistemin terk edilmesi ve faillerin ceza sorumluluğunun belirlenmesinde "eylem üzerinde hâkimiyet" ilkesinin benimsenmesiyle azmettirme failliğin bir türü olarak değil, bağıllık ilkesine uyumlu bir şekilde şerikliğin bir türü olarak düzenlenmiştir. Çünkü azmettirmede, azmettiren kişinin suç oluşturan eylem üzerinde bir hâkimiyeti yoktur. Her ne kadar azmettirene ceza olarak fail gibi suçun tam cezasının verilmesi öngörülmekteyse de bu yasa koyucunun azmettirmeye verdiği öneminin bir sonucudur; yoksa kuramsal açıdan azmettirmenin bir faillik türü olduğu için değildir⁹⁸.

Kasıtlı bir suçun işlenmesi için azmettirme söz konusudur, keza taksirli suçta azmettirmeden söz edilemez. Azmettirmenin varlığı için azmettirilen kişinin bunu idrak edebilmesi yani isnat yeteneği olarak tanımlanan anlama ve isteme yeteneğine sahip olması gerekir, çünkü isnat yeteneği olmayan kişilerin ya da kendi iradesi ile davranma olanağı bulunmayan kişilerin azmettirilmesi olanaklı değildir. Bu durumda dolaylı faillik söz konusu olacaktır⁹⁹. Bu koşullar vergi kaçakçılığı suçuna azmettirmede aynen geçerlidir.

Azmettirenin eyleminden dolayı suçun cezasına muhatap kılınabilmesi için azmettirme eylemi ile mükellef veya vergi sorumlusunun vergi kaçırma eylemi arasında illiyet bağı bulunması yani mükellef veya vergi sorumlusunun kaçakçılık cezasıyla cezalandırılmasına gerektiren eylemi doğurabilecek nitelikte olması gerekir¹⁰⁰. Vergi kaçakçılık suçu işleme konusunda aklında en ufak fikir olmayan kişiyi bu suça işlemeye yönlendiren kişi, işlenen bu suçun cezası ile cezalandırılacaktır. Örneğin; bir kişi, bir başkasını defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapması hususunda azmettirmesi halinde, işlenen suçun cezası ile cezalandırılacaktır. Azmettiren, eğer alt soy üst soy ilişkisinden kaynaklanan nüfuzunu kullanmış ise bu defa cezası üçte birden yarısına kadar artırılacaktır ve esas failden daha fazla ceza dahi alabilecektir. Çocukların vergi kaçakçılık suçuna azmettirilmesi halinde ise cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmayacaktır ve ceza doğrudan artırılabilir. Örneğin

⁹⁶ Bu özellikleri nedeniyle azmettiren, suçun manevi unsuruna ilişkin bir iştirak biçimidir ve azmettiren de Mülga TCK'daki asli manevi iştirakçidir. 765 Eski TCK'nın düzenlemesi değerlendirilirken ikilik sistemin de etkisiyle azmettirme "öngörülen ceza nedeniyle asli faillik olarak" açıklanmıştır. Ancak bu hüküm azmettirmenin etkisini tam olarak açıklayamamaktadır; çünkü azmettirmede suçun maddi unsurunu oluşturan eyleme doğrudan bir katkı yoktur.

⁹⁷ Aydın, a.g.e., s. 166.

⁹⁸ Dülger, a.g.m., s. 111. Artuç, Bayyurt, a.g.e., s. 88.

⁹⁹ Aydın, a.g.e., ss. 166-168.

¹⁰⁰ Candan, a.g.e., s. 207

şirket çalışanına sahte fatura düzenlettiren şirket ortağı, vergi kaçakçılığına azmettiren olarak sorumlu olacak ve fiil için öngörülen 3 yıldan 5 yıla kadar hâkimin takdir yetkisine göre hapis cezası ile cezalandırılacaktır. Söz konusu örnekte çalışan ortağın oğlu ise azmettiren için hükmolunacak ceza üçte birden yarısına kadar arttırılabilecektir¹⁰¹.

Azmettiren kimse, azmettirme ile yetinmeyip müşterek fail veya yardım eden olarak suça katılmışsa; hem azmettirdiği hem de suça başka şekilde katıldığı için iki kez cezalandırılmaz. Yargıtay Ceza Genel Kurulu içtihadına göre; bu gibi hallerde, en ağır cezayı gerektiren azmettirmeden dolayı ceza verilmelidir¹⁰². Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçunda da eğer azmettiren müşterek fail olarak da suça katılırsa azmettirene tek ceza verilecektir ve bu gibi hallerde birey en ağır cezayı gerektiren, dolayısıyla cezası artırımı olarak da uygulanabilen azmettirmeden dolayı cezalandırılmalıdır¹⁰³.

b. Yardım Etme

Yardım etme 5237 Sayılı TCK'nin 39 maddesinde¹⁰⁴.düzenleme alanı bulmuştur¹⁰⁵.Asıl faile doğrudan doğruya iştirak halinde bulunmayan kimselere verilecek cezaların da hem fiil olanlara nazaran daha hafif olması önem arz etmektedir. Keza yardım ederek suça iştirak edenlere nazaran müşterek faillere daha ağır ceza öngören kanunlar asıl faile tehlikelere aynı derecede göğüs gerecek bir diğerini bulmak kolaylığını yok etmek amacını taşımaktadır¹⁰⁶. TCK'nın "Yardım" başlıklı 39. maddesinde suçun işlenmesine yardım eden kişiler için öngörülen cezalar hükme bağlanmış olup buna göre fiilin ağırlaştırılmış müebbet veya müebbet hapis cezasını gerektirmesi haricindeki

¹⁰¹ Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı 213, (Eylül 2010), s. 134.

¹⁰² Yrg CGK 07.03.1988 E. 1987 / 1-590, K. 1988 / 72.

¹⁰³ Demirbaş, a.g.e., s. 470.

¹⁰⁴ 5237 Sayılı TCK md. 39'da Mülga TCK'daki "fer'î iştirak" yerine yardım etme ifadesi benimsenmiştir. Bu uygulama açısından bir farklılığın doğmamasına ve bugüne kadar bu konuda verilen yargı kararlarının da aynen geçerli anlamına gelmektedir

¹⁰⁵ (1) Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, on beş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hâllerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez. (2) Aşağıdaki hâllerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur: a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek. b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak. c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.

¹⁰⁶ Cesare Beccaria, **Suçlar ve Cezalar**: Beşeriyetin Mecellesi, Çev: Muhiddin Göklü, 2. Baskı, Güven Yayınevi, İstanbul, 1964, s. 172.

hallerde; yani süreli hapis cezası gerektiren durumlardaki vergi kaçakçılık suçları ve diğer vergi suçlarında cezanın yarısının indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

TCK'nın 39. maddesinin birinci fıkrası fer'i iştirakin manevi ikinci fıkrası ise maddi türünü nitelendirir. Yardım edenler başlığı altında suça nedensel katkıları asli olmayan, ancak tipik fiilin işlenmesine maddi veya manevi katkıda bulunanların sorumluluğuna yer verilmiştir¹⁰⁷. İştirakin irade ve nedensellik unsurlarının sonucu olarak, yardım etme biçimde bir iştiraktan söz edilebilmesi için fiilin belirgin ve somut olması gerekir. Bu kapsamda maddi yardım türleri; fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak, suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak; manevi yardım türleri ise; suç işlemeye teşvik, suç işleme kararını kuvvetlendirmek, suç işlendikten sonra yardımda bulunmayı vaat etmek, suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek olarak sayılabilir¹⁰⁸. Örneğin, fiilin işlenmesinde icrasında kullanılmaya elverişli bir vasıtanın faile temin edilmesi ve bunu da suç işlenirken kullanılması halinde yardım fiili söz konusu olacaktır¹⁰⁹.

Yardım, bir başkasınca işlenmekte olan bir suçun icrasının kasten desteklenmesi olduğu gibi failin suç teşkil eden fiili işlerken bir başkasınca desteklendiğinin bilincinde olması bir zorunluluk değildir, keza yardım bir faillik türü değildir¹¹⁰. Yardımda, suç işlemeye azmettirmeden farklı olarak failde esasen mevcut olan suç işleme düşüncesi vardır ve bu suç işlenirken belirtilen şekillerde yardım edilmektedir. Örneğin muhasebecinin, vergi ödemeyi düşünmeyen ve bunun için birtakım yollar arayan yakınına muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve muhasebe kayıtlarında bir sorun çıkarsa kendisinin yardım edeceğini söylemesi, kişinin suç işleme kararını güçlendirecek ve teşvik edecek bir manevi yardımdır. Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde belge basmak isteyen bir kişiye basma işini gerçekleştirecek makinenin bulunması halinde ise vergi kaçakçılığına maddi yardım söz konusu olacaktır¹¹¹.

Yardım asıl failin kasıtlı olarak işlediği suç fiiline yönelik fonksiyonel bir egemenliği olmaksızın kasten yapılan maddi ve manevi desteğidir¹¹². Dolayısıyla vergi kaçakçılığına yardım cezası kesilebilmesi için kaçakçılık olduğu bilinen bir fiilin işlenip tamamlanması fiili ile kolaylaştırma şartı aranmaktadır¹¹³. Örneğin;

¹⁰⁷ Özbek, a.g.e., s. 659; Aydın, a.g.e., s. 175.

¹⁰⁸ Aydın, a.g.e., ss. 178-190.

¹⁰⁹ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 580.

¹¹⁰ Özgenç, **Türk Ceza Hukuku**, a.g.e., s. 477.

¹¹¹ Üstün, Şisman, a.g.m., s. 147.

¹¹² Demirbaş, a.g.e., s. 472.

¹¹³ Dn. 4. D. 31.01.2005, E:2004/1210, K: 2005/133.

az veya hiç vergi ödememeyi düşünen bir kişiye bu konuda nasıl sahte evrak düzenlemesi gerektiğinin ve böyle bir düzenleme ile başarılı olacağını söylemek suç işleme düşüncesini takviyedir. Suçun işlenmesinden sonra yardım edeceğini söyleme, sahte fatura düzenlendikten sonra kendisini kaçıracağını söylemek veya suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek, başka ikinci bir defterin nasıl tutulacağını göstermek halinden oluşabilir. Suçun işlenmesinde araç sağlamak faturaların basımı için özel bir baskı makinesi temin etmek, suçun işlenmesin önce ve sonra yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak ise sahte belge kullanmada örneğin renkli boyaları sağlamak¹¹⁴, faili sahte fatura ticareti yapan kişilerle tanıştırmak, fiilin işlenmesinden sonra kendisinin saklanmasına veya hapisteyken çocukların bakacağına ve yardım edeceğini söylemek, belgeler üzerinde nasıl tahrifat yapacağını açıklamak, biçiminde olabilir¹¹⁵.

Görüldüğü üzere yardım etme kasten işlenmekte olduğu bir suçun icrasının kasten desteklenmesi anlamına gelir. Manevi yardım türü olan suç işlemeye yardımda, azmettirmede olduğu gibi önceki bir anlaşmaya gerek yoktur; keza suçun işlenmesinden sonra yardımda bulunmayı vaat etmek fiilinde vadin tutulup tutulması da önemli değildir. Ancak yardım türlerinden suçun işlenmesinde kullanılan araçları temin etmek, suçu oluşturan hareketten önce olmalıdır; keza eş zamanlı ortak hâkimiyet olup olmadığına göre değerlendirmeye göre somut olayda faillik söz konusu olabilecektir; yine suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında maddi yardımda bulunarak icrasını suçun oluşumunu kolaylaştırmakta işbirliği olmamalıdır¹¹⁶.

B. Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirakin Değerlendirilmesi

Vergi kaçakçılık suçu kendine has özellikler ihtiva eden ve bu nedenle iştirak görünümünde özel düzenlemeler içerebilen bir suçtur. Bu çerçevede vergi kaçakçılık suçuna iştirakte menfaat kriteri nedeniyle ceza indirimi, vergi kaçakçılık suçunun neticesiz bir suç vasfı niteliğinde olması nedeniyle iştirak edenlerin cezai sorumluluğuna etkili olup olmadığı, bu suç nedeniyle ayrıca idari para cezası verilebilmesi nedeniyle non-bis in idem ilkesinin iştirakçılar açısından değerlendirilmesi gereklidir.

1. İştirakte Menfaat Kriteri

5728 Sayılı Kanunla VUK'un 344. ve 360. maddelerinde yapılan değişiklik üzerine, vergi kaçakçılığı fiiline katılanlar adına;

¹¹⁴ Donay, a.g.e., s. 157.

¹¹⁵ Şenyüz, a.g.e., ss.545-546.

¹¹⁶ Parlar, Hatipoğlu,a.g.e.,ss. 95-98.

i. Vergi ziyayı kabahati varlığı halinde VUK md. 344/2 gereği katılma şekline bakılmaksızın (faillik, azmettiren, yardım eden) bir kat vergi ziyayı cezası kesilecektir¹¹⁷.

ii. Bu kişilerin VUK md. 359’de düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezalar karşısındaki iştirak görünümüleri ise TCK’nın genel hükümleri açısından değerlendirilecek ve bu kapsamda adlarına hürriyet bağlayıcı ceza hükmedilmesi halinde VUK’un 360. maddesi hükümleri de dikkate alınacaktır¹¹⁸.

a. Eski Düzenlemenin Değerlendirilmesi

5728 sayılı “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Vergi Usul Kanunu’nda bazı değişiklikler yapılmıştır. Düzenlemeyle vergi kaçakçılığına katılanlar adına hükmolunacak hürriyeti bağlayıcı cezalar yönünden iştirak hükümleri Vergi Usul Kanunu’ndan çıkarılmış ve bu kişilerin ceza hükümleri karşısındaki durumu 5237 Sayılı TCK’nın iştirak hükümlerine göre değerlendirilmektedir¹¹⁹.

Eski düzenleme değerlendirildiğinde; maddi menfaat gözeterek suça doğrudan doğruya birlikte iştirak edenlere o fiile mahsus ceza verilmekteyken; işlenen fiilleri azmettirenler de aynı ceza uygulanmaktaydı. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeden iştirak edenler ise yardım eden olarak nitelendirilerek yasada o fiil için öngörülen cezanın dörtte birine hükmediliyordu. Bu çerçevede mülga maddede bir anlamda faillik ve yardım etme görünümü “bir çıkar gözetme” kriteri ile birbirinden ayrılmaktaydı ve vergi ceza hukukuna özgü özel bir iştirak hali düzenlenmekteydi¹²⁰. Eski düzenlemede iştirak kurumunda sorumluluk için vergi ziyayı aranmaması öngörülmesine rağmen, iştirak kurumunda sorumluluk için her tamamlayıcı rol oynayanların suç nedeni ile menfaat gözetmesi

¹¹⁷ VUK md. 344/2.Dn.VDDK, E. 1996/189, K. 1997/192: Haksız KDV iadesi alan bir ihracatçı şirkete, X Ticaret Limited Şirketince fatura düzenlendiğinde, limited şirketten tahsil edilemeyen vergi ziyayı cezası açısından, bu eyleme birlikte fail olarak iştirak ederek katılan şirket müdürüne kesilen vergi ziyayı cezasında faturada gösterilen KDV miktarı esas alınacaktır ve belirtilen miktarı aşan kısım tahsil edilemeyecektir.

¹¹⁸ Azmi Demirci, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Fiilleri ve Bu Fiillerde Ceza Kesme Yetkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 312, (Mayıs 2008), ss. 33-35.

¹¹⁹ Mülga maddede iştirak ayrı bir başlı altında düzenlenerek “Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte bir hükmolunur” ifadesi yer almaktaydı.

¹²⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s. 216.

aranmıştır. İştirakin oluşumu menfaat sakine bağlanmakta ve iştirak kurumunda sorumluluk için azmettirenler dışında maddi menfaat gözetme şartı aranmaktaydı¹²¹.

b. Yeni Düzenlemenin Değerlendirilmesi

Yeni düzenleme ile 5728 Sayılı Kanun'un 277. maddesi ile VUK'un 360. maddesi başlığıyla birlikte değiştirilmiştir¹²². Bu durumda vergi suçuna iştirakte menfaat şartı aranmayacaktır ancak menfaat gözetmeyen suç ortakları hakkında indirimli ceza uygulanabilecektir. Bu madde hükmünde vergi kaçakçılık suçuna İştirakin TCK genel hükümleri uygulanacağı ve ayrıca özel olarak VUK'a göre iştirak görünümünde menfaat kriteri düzenleneceği belirtilmektedir. Dolayısıyla vergi suçlarına iştirak görünümünde TCK'nın genel hükümleri geçerli olacağı; ancak vergi kaçakçılık suçlarına iştirakte menfaat gözetilmediğinde cezada indirim yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre; 359. Maddedeki fiiller ile suça menfaat gözetmeden iştirak edenlere TCK'ya göre verilecek cezanın yarısı indirilebilecektir. Diğer vergi suçlarında ise böyle bir indirim söz konusu değildir ve TCK'da yer alan genel hükümler esastır. Görüldüğü üzere VUK md.359'da yazılı eylemlere menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere, iştirak türüne göre öngörülen cezaların yarısı indirilerek uygulanacaktır. Diğer vergi suçlarında ise menfaat saiki dışında, TCK'daki iştirake ilişkin hükümler olduğu gibi uygulama alanı bulacaktır ve diğer vergi suçları için VUK'un bu özel iştirak hükmü geçerli olmayacaktır¹²³.

Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçuna iştirak edilmesi halinde önce İştirakin niteliğine göre TCK'nın hükümlerine göre ceza belirlenecek sonra iştirakçinin menfaatinin bulunmamasına bağlı olarak TCK'ya göre verilen ceza üzerinden ayrıca VUK'daki indirimle gidilecek indirim gerçekleştirilerek sonuç ceza hüküm altına alınacaktır. Cezada indirim açısından menfaatin neye göre belirleneceği, manevi menfaatin de bu kapsamda ele alınıp alınamayacağı veya menfaat suç sonrasında elde edilmiş ise hükmün uygulanıp uygulanamayacağı hali, suç ortakları kavramı belirsizdir¹²⁴. Bu nedenle vergi kaçakçılık suçuna iştirak için

¹²¹ Donay, a.g.e., s. 154. Engin Akın, "Türk Ceza Kanunu'na Uyum Çalışmaları Bağlamında Vergi Suçlarında Yapılacak Değişiklik Çalışmaları", **Yaklaşım**, (Kasım 2006), s. 287. Kızılot-Kızılot, a.g.e., s. 598.

¹²² VUK 360. Maddesine göre "359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir" hükmüne yer verilir.

¹²³ Candan, a.g.e., s. 396.

¹²⁴ Engin Akın, "Türk Ceza Kanunu'na Uyum Çalışmaları Bağlamında Vergi Suçlarında Yapılacak Değişiklik Çalışmaları", **Yaklaşım**, (Kasım 2006), s. 287.

özel cezadan indirim hükmü yeni TCK ile hem uyumsuz hem de belirsiz bir hüküm ihtiva etmektedir.

c. Menfaat Kavramı

VUK'un 359. maddesindeki fiillere iştirak edilmesi halinde iştiraki düzenleyen TCK md. 37 devreye girecek ve önce suçun faili ardından 38. ve 39. maddeler çerçevesinde İştirakin nevi belirlenecek ve bu belirlendikten sonra menfaatin olmadığı için cezanın yarısı indirilecektir. Bu indirim olukça yüksek olduğundan, yargıcın iştirak edende menfaatinin bulunup bulunmadığı konusunda çok dikkatli davranması gerekir. Keza Danıştay kararları ceza yargısını bağlamasa da temel konularda bu kararlarının getirdiği ilkelerden yararlanılmasında ve suçların nitelendirilmesinde yardımcı olacak içtihatların ceza uygulamasına da aktarmakta yarar vardır¹²⁵.

VUK md. 360 gereğince, VUK md. 359'daki eylemlerin gerçekleşmesine menfaat gözetmeden katkı sağlayanlar hakkında indirimli ceza öngörülmektedir ve bu cezaların gündeme gelmesi için suç sayılan fiile iştirak edilmesi yeterli olup, bu tür eylemler neticesinde vergi kaybının oluşmasına da gerek bulunmamaktadır. Ancak bu durumda VUK'a göre yarısı indirilecek ceza TCK'ya göre verilen indirimli ceza mı olacağı yoksa böyle bir indirim olmasaydı verilecek ceza mı olacağı belirsizlik arz etmektedir. TCK'nın yardım edenler hükmüne istinaden yarısı indirilecek cezanın, yarısı da VUK 360. maddesindeki hükme istinaden indirilip indirilemeyeceği yönünde doktrinde farklı görüşler mevcuttur¹²⁶ ancak TCK'ya göre verilen indirimli ceza üzerinden eğer yardım eden menfaat gözetmemişse VUK'a göre de TCK'ya göre verilen indirimli cezanın yarısının uygulanması doğru bir yaklaşım olacaktır¹²⁷.

VUK mülga hükmünde maddi menfaat¹²⁸ kavramı kullanılırken yeni hükmünde menfaat kavramı kullanılmıştır ve doktrinde maddi ve manevi menfaat kavramları ortaya çıkmıştır. Manevi menfaat örneğin bir kimseye zaafın olma veya ondan intikam alma veya saiklar cezadan indirim yapılması için

¹²⁵ Donay, a.g.e.,ss. 154-158.

¹²⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 547. Şükrü Kızılot, Zuhul Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 598. Fehmi Günay, "5728 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanundaki Suç ve Ceza Hükümlerinde Yapılan Yeni Düzenlemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 237, (Haziran 2008), s. 89. Şükrü Kızılot, Zuhul Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 598.

¹²⁷ Şenyüz, a.g.e.,s. 547

¹²⁸ Bu kavramın manevi unsur kapsamında düzenlendiği bir suç türü için bkz. Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, R. Murat Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 6. Baskı, Seçkin, Ankara, 2008, s. 95.

yeterli olmadığı yönünde görüşler bulunmaktadır¹²⁹. VUK'un Cezadan İndirim başlıklı maddesine göre gözetilen menfaatin maddi olmasının gerekli olmadığı yönünde de görüşler bulunmaktadır ve manevi menfaat gözetilerek, dostluk kurulması amacıyla gerçekleştirilen iştirakte de indirim olabileceği öngörülmektedir¹³⁰.

Menfaat saiki subjektif bir olgu olduğu için, bu saik altında bir zarar doğmuş olması zorunlu değildir. Ancak gözetilen menfaatin iştirak eyleminin karşılığı olması gereklidir¹³¹. Dolayısıyla zarar doğurmayan menfaat saiki de iştirakte geçerli olabilir. Ancak böyle bir saikin bulunması oldukça zor ve yanıltıcı olabilir¹³². Danıştay bir kararında davacının kaçakçılık suçunun işlenmesine fiili katkıda bulunduğu dair somut bir tespiti yer verilmediği gibi davacının bir dönem söz konusu firmanın muhasebecisi olmasının menfaati göstermeyeceğini ya da kaçakçılık suçuna iştirak ettiğine ilişkin kanıt teşkil etmediğini belirtmiştir. Keza muhasebecinin aldığı ücret 359. maddede yazılı eylemlere iştirak etmesinin karşılığı değildir. Muhasebecilik hizmetinin karşılığı dışında ikinci bir maddi menfaat sağlanması; örneğin kaçırılan vergiden belli pay almış olmasına bağlıdır¹³³. Örneğin şirketlerin kanuni temsilcilerinin işlediği fiillerde muhasebe görevlileri suça iştirak eden olabilecektir. Bu kişiler suç nedeniyle kendi maaşı dışında bir menfaat amacıyla hareket ediyorsa indirimden yararlanamayacak, maaşı dışında menfaat amaçlamıyorsa indirimden faydalanabilecektir.

Menfaatin bulunup bulunmasının objektif şartlara göre mi yoksa subjektif şartlara göre mi tayin edileceği ise belirsizdir. Bununla birlikte iştirak edenin menfaat elde etme amacı olsa bile, suç sonrasında menfaat elde etmiş olması halinde ne olacağı konusunda belirsizlik söz konusudur¹³⁴.

2. İştirakte Vergi Zıyayı Şartının Aranmaması

Vergi kaçakçılığı, failin vergi ödememeye veya eksik ödemeye yönelik iradesi ile vergi zıyaına kasten neden olunması olarak nitelendirilebilir¹³⁵. Yasa koyucunun sadece hareketi tanımlayıp ayrıca netice aramadığı suçlar neticesi harekete bitişik suçlardır¹³⁶. Kaçakçılık suçlarının gerçekleşmesi için vergi zıyayı şart değildir ve

¹²⁹ Donay, a.g.e., s. 157.

¹³⁰ Candan, a.g.e., ss. 211-213. Şenyüz, a.g.e., s. 547.

¹³¹ Dn. VDDK, 11.04.1997, E:1996/189, K:1997/192.

¹³² Donay, a.g.e., s. 157.

¹³³ Candan, a.g.e., s. 213.

¹³⁴ Batun, a.g.m., s. 135.

¹³⁵ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, 1989, s. 236.

¹³⁶ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 246.

bu suçlarda netice aranmaz. Pek tabi ki, vergi kaçakçılık suçunun bu unsuru hareket yapıldığında netice olmadığı anlamına da gelmez. 4369 Sayılı Kanunla yapılan yeni düzenlemeler ile önceden VUK'un 344. maddesinde yer alan kaçakçılık suçu, aynı kanunun 359. maddesine aktarılmıştır¹³⁷. Bu düzenleme ile VUK'un "Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları" başlıklı bölümünde sayılan fiillerin "vergi kaybına" yol açıp açamayacağına ve tarh dönemi içerisinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın kesilecek vergi ziyai cezası yanında kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmasını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır. 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle vergi kaçakçılığı suçun cezalandırılması için vergi kaybı şartı kaldırılmış, "şekli suç" ya da "sırf hareket suçu" denen suç haline getirilmiştir ve bu suç, "zarar suçu" olmaktan çıkarılarak "tehlike suçu" haline getirilmiştir ve tarihimizde ilk kez vergi kaçakçılığına hapis cezası getirilmiştir¹³⁸. Yapılan düzenleme ile kaçakçılık suçunun oluşumu için vergi kaçakçılığı fiilin sonucunda vergi ziyai oluşması gerekmemekte olup kanunda tanımlanan fiilin işlenmesi ile birlikte suç meydana gelmektedir¹³⁹. 4369 Sayılı Kanunla kaçakçılık cezası vergi ziyai gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın uygulanır hale getirilerek hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğine büründürülmüştür. Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçunun ve bu suça iştirakin oluşması için, vergi ziyainın varlığı öngörülmemektedir. Dolayısıyla vergi ziyai olmasa da, fiilleri tespit edilirse (VUK md. 359), kaçakçılık suçuna iştirak ortaya çıkabilecektir.

VUK 359. maddesinin yer alan çift defter tutma fiili haricinde¹⁴⁰ tüm fiiller ve kaçakçılığa iştirak için vergi ziyai olmasa dahi bugünkü yasal düzenleme hapis cezası öngörmüştür. Kıta Avrupası ve Anglo-Amerikan hukuku içerisinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller vergi ziyai sonucunu gerektirir. Almanya, Fransa, İngiltere, Avusturya ve Amerika'da kasten (hileli fiillerle) vergi ziyaina yol açmak şeklindeki fiiller kaçakçılık suçu olarak tanımlanmakta ve hapis cezasına çarptırılmaktadır¹⁴¹. Bu çerçevede VUK gereğince vergi kaçakçılığı

¹³⁷ Faruk Güçlü, **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı :(4369 sayılı yasanın yorumuyla birlikte)**, Ekim 1998, Ankara, s. 14-16.

¹³⁸ Bekir Baykara, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?", **Maliye Postası**, Sayı 505, (Eylül 2001), s. <http://www.baykarayymm.com/makaleler/>. Güçlü, a.g.e., s. 3.

¹³⁹ Tahir Erdem, "Yeni Ceza Yasası Sonrası Kaçakçılık Suç ve Cezaları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 205, (Ekim 2005), s. 105.

¹⁴⁰ Kanun netice açısından çift defter tutma fiilini diğerlerinden farklılaştırmıştır. (VUK md. 359 a.f.1 Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri "vergi matrahının azalması" sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler.) Ayrıntılı Bilgi için bkz. Şenyüz, a.g.e., ss. 495-496.

¹⁴¹ Elif Sonsuzoğlu, "Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyai Şart mı?", **Yaklaşım**, Yıl 18, Sayı 210, (Haziran 2010), s. 30.

cezası vermek için olması gereken suçun netice suçu olarak düzenlenmesi ve bu yolla vergi ziyaına yol açması halinde hapis cezası gerektirecek şekilde düzenlenmesi önerilmektedir¹⁴².

3. Ne Bis İn İdem İlkesi Çerçevesinde İştirak Görünümü

Vergi kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller aynı zamanda idari nitelikte olan vergi ziyaı kabahatiyle de cezalandırılabilir. Bu çerçevede vergi kaçakçılık suçuna iştirak görünümünde, iştirakçiler hem vergi ziyaı hem de hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılabilecektir, bu durum ne bis in idem ilkesi (çifte yargılanma yasağı) açısından önemlidir.

Fikri içtima, tek bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasında sebebiyet verilmesidir ve bu durumda fail en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır. Bu durum da aslen kanunların içtimadır ve meydana gelen neticelerde fail hakkında gerçek içtima kurallarının uygulanması mümkün iken kanun koyucunun tercihi ile en ağır olan suçun cezası verilmektedir. Fikri içtimada ortada birden fazla farklı suç vardır; yasa koyucu suç siyaseti düşüncesiyle suçları tek suç kabul eder. Bu kuruma yer verilmesinin nedeni ise *nonbis in idem* (hiç kimse bir fiil için iki kez cezalandırılmaz) kuralıdır¹⁴³. Bu ilke pek çok ülkede anayasal bir temele dayanmakta ve bunun yanında ceza kanunlarında düzenlenmektedir. Bu ilke iki anlamı ihtiva etmektedir. İlk anlamı Usul hukukunda iki kez aynı suçtan dolayı yeni bir kovuşturma yasağı yaratmasıdır. Diğerisi ise esasa ilişkin maddi bir yönünü oluşturmakta ve bu ilke iki kez cezalandırılmayı yasaklamamaktadır¹⁴⁴.

359. maddede yer alan vergi kaçakçılığı seçimlik fiilleri aynı zamanda vergi ziyaı kabahatinin de maddi unsurunu oluşturmaktadır. Bu durumda birey işlediği tek fiile iştirak nedeniyle VUK md. 341'e göre mevcut düzenleme çerçevesinde vergi ziyaı cezasının 1/3 kadar idari para cezası ve TCK'ya göre de iştirak biçimine göre hürriyeti bağlayıcı bir cezayla cezalandırılabilir. Kabahatler Kanunu 15/3 md. göre "*Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir*". Dolayısıyla bir fiil nedeniyle ortaya çıkan vergi kaçakçılık suçu ve vergi ziyaı kabahati açısından Kabahatler Kanunu, sadece suçtan dolayı ceza öngörmektedir. Buna rağmen özel nitelikte olan ve Kabahatler Kanunu'na göre vergi kaçakçılık suçu ve vergi ziyaı kabahati

¹⁴² Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemi Üzerine", **Yaklaşım**, Yıl 17, Sayı 196, (Nisan 2009), s. 31.

¹⁴³ Özбек, a.g.e., s. 732.

¹⁴⁴ JoséLuis de La Cuesta, "Les Compétences Criminelles Concurrentes Nationales Et Internationales Et Le Principe 'Ne BisInIdem'", **RevueInternationale De DroitPénal**, 2002/3, Vol. 73, s. 676.

çerçevesinde öncelikli esas alınan VUK 340. md gereğince; “*Bu Kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*” hükmü geçerli olacaktır. Bu kapsamda bir fiil ile vergi kaçakçılığı ve vergi ziyayı kabahatinin oluşumu ayrı cezalandırma çerçevesinde çözümlenecek ve hem idari hem de adli cezaya hükmedilebilecektir.

İHAS 7. Protokolün 4. maddesinde de ele alınan “non bis in idem ilkesini” çerçevesinde vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçunda hapis cezası ile cezalandırılan fiillerin aynı zamanda vergi ziyasına sebebiyet vermesi halinde vergi cezası ile yaptırıma bağlanıyor olması, bu madde bağlamında değerlendirilmesi gereken bir husustur. Söz konusu fiiller hakkında ceza mahkemelerinde verilen hapis cezaları ile idarece uygulanan para cezalarının çifte ceza meselesi altında değerlendirilip değerlendirilmediği ele alınmalıdır. Bu konuda İHAM vergi hukukunda, tek fiil ile vergi kabahati ve vergi suçu oluşması durumunda; *Ponsetti* davasında hem vergi ziyayı kabahatinin hem de vergi suçunun cezalarının ayrı ayrı kesileceğini karara bağlamıştır. İHAM, vergi kaçakçılığı suçunun kusura dayalı olarak uygulandığını, bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsurlarının diğer mali suçun unsurlarından farklı olduğunu, vergi kaçakçılığından hapis cezası verilebilmesi için kasıt veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğu, buna karşılık para cezasında bu unsurun aranmadığını içtihatlarında belirtmektedir. Ayrıca söz konusu cezalarının amacının da aynı olmadığını ifade ederek çeşitli başvuruları kabul edilemez bulmaktadır¹⁴⁵.

Bu çerçevede vergi kaçakçılık suçuna iştirak görünümünde aynı fiile iştirak neticesinde iki farklı iştirak cezası verilmesi ne bis in idem ilkesinde aykırılık olmayacaktır. Bu durumda iki farklı yargılama mercisi de (vergi mahkemeleri ve ceza mahkemeleri) önlerine gelen bu ayrı uyumsuzluklar için ayrı cezalar verebilir.

Danıştay kararları ceza yargısını bağlamasa da temel konularda bu kararlarının getirdiği ilkelerden yararlanılmasında ve suçların nitelendirilmesinde yardımcı olacak içtihatların ceza uygulamasına da aktarmakta yarar vardır¹⁴⁶. Keza Anglo Sakson hukuk sisteminde mahkeme içtihatlarının bağlayıcı etkisi ve hâkimler tarafından yaratılmış hukuk (judge-made law) sisteminin aksine Kıta Avrupası Hukuk sisteminde mahkeme kararları birbirini bağlamamaktadır¹⁴⁷. Ülkemizde

¹⁴⁵ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, ss. 159-160.

¹⁴⁶ Donay, a.g.e., ss. 154-155.

¹⁴⁷ Wolfgang Weigel, “Looking at Legal Norms From an Economic Viewpoint”, **Economics of the Law**, Routledge, London and New York, 2008, s. 2.

idari yargının içerisinde yer alan vergi yargısında da maddi konuya yönelik mahkeme içtihatları bağlayıcı hukuk normu olarak kabul edilmemektedir, ancak vergi yargısının içtihat yaratma işlevinin vergi kanunlarının tutarlı yorumlanması açısından önemli bir kaynaktır¹⁴⁸. Ceza mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında bu içtihatlardan yararlanma yargılamada da tutarlı sonuçlar elde edilmesine yardımcı olacaktır. Keza Medeni Kanun'un 1. Maddesinin son fıkrası¹⁴⁹ hukuk mahkemelerinde yargısal içtihatların yol gösterici rolüne doğrudan ışık tutmaktadır. Bu bağlamda içtihatların rol gösterici rolü Türk hukuk sisteminin de vazgeçilmez bir parçası olmalıdır¹⁵⁰. Kıta Avrupası hukuk sistemine dâhil ülkemiz açısından da vergi kaçakçılık suçunun ve vergi ziyai kabahatinin yargılama sürecinde belli bir içtihadi bağımlılığın yaratılması gereklidir. Bu konuda vergi kaçakçılık suçuna iştirak halinde Ceza mahkemesi yargılama sürecinde Danıştay içtihatlarından da yararlanılmalıdır. Ayrıca yargılanacak bu uyuşmazlıklar arasında var olan bağlantının nedeniyle usul hukuku çerçevesinde ihtiyari olan bekletici sorun sayma çözüm yolu ile ceza mahkemesi vergi mahkemesinin kararını bekleyebilir. Ancak bu durum ceza mahkemesinin vergi mahkemesi ile her zaman aynı yönde karar vermesi anlamında bir yöntem değildir. Bekletici mesele yüzünden muhakemenin durdurulması, her mahkemenin yetkisi içinde iş görerek çelişik kararlar çıkmasını önlemek bakımından önemlidir; ancak bu bir anlamda zaman kaybı ve bütün meselenin tek bir hâkim tarafından ele alınmasını önleyecek bir sonuç da içerir¹⁵¹.

Ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin aksine karar verebilir; keza suç konusunda uzman olan mahkeme ceza mahkemesidir. Bu nedenle vergi ziyai şartının aranmadığı vergi kaçakçılık ve vergi ziyai suçu açısından “adli yargının mı idari yargıyı, idari yargının mı adli yargının kararını bekleyerek cezaya hükmetmesi doğru olacak tartışması çerçevesinde” iki yargı kolunun birbirlerinin içtihatlarından yararlanması ve bekletici sorun ile daha doğru bir hükme ulaşılabileceği göz önüne alınmalıdır. Böylece usul hukukunda

¹⁴⁸ Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, 2. Baskı, Ekin, Bursa, 2012, s. 52.

¹⁴⁹ “Hâkim, karar verirken bilimsel görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanır.”

¹⁵⁰ Necip Bilge, “Yargısal İchtihatların Bağlayıcı Etkileri ve İchtihat Birleştirme Kararları”, **Dr. A. Recai Seçkin’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 351, Ankara, 1974, s. 228.

¹⁵¹ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi Ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl 2000 Cilt 49 Sayı 1-4, s. 92.; Bkz. Nur Centel, Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 7. Bası, Beta, İstanbul, 2010, s. 573. Nurullah Kunter, Ferudun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, Onsekizinci Baskı, Beta, İstanbul, 2010, s. 136-139.

uygulamada idari ve adli ceza politikası uygulamasında kısmen de olsa birlik yaratılabilecektir.

C. Alman ve Amerikan Vergi Ceza Sisteminde Vergi Kaçakçılığına İştirak Görünümünde Cezai Sorumluluk

Tıpke'nin değimi ile “*Vergi kaçakçılığı Alman vergi ceza hukukunun merkezindedir*”¹⁵². Vergi suçlarının düzenlendiği Alman Vergi Usul Kanunu'na (Abgabenordnung) göre “vergi kaçakçılığı”nın cezası 5 yıla kadar hapis cezası ve ya para cezası (370/1), özellik arz eden ağır nitelikli vergi kaçırma eylemleri için de 6 ay ila 10 yıl hapis cezası olarak düzenlenir(370/3). Cezanın artırılması açısından fiil niteliğine göre bir artırım değil, hâkimin takdir yetkisi kapsamında bir artırım öngörülmektedir. Alman Vergi Usul Kanununda vergi kaçakçılık suçuna iştirak hükümleri düzenlenmemekte vesec. 369. p.2'ye (the Fiscal Code: Abgabenordnung) göre hüküm bulunmayan hallerde¹⁵³. Alman Ceza Kanunu'nun ilgili genel hükümlerinin geçerli olacağı yönünde atıf yapılmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçuna iştirak halinde Alman Ceza Kanunu hükümleri aynen geçerli olacaktır. Bu kapsamda Alman vergi ceza sistemi genel ceza hukuku sistemine uygun olarak fiil egemenliğine göre faillik ile suç ortaklığı (yardım ve azmettiriciler) ayrımı çerçevesinde vergi kaçakçılık suçuna iştirak görünümünde cezai sorumluluk açısından ikilik sistemi uygulanmaktadır¹⁵⁴. Bu noktada vergi kaçakçılık suçuna iştirakte dolaylı failler ve müşterek failler fail olarak kabul edilirken (sec. 25); yardım eden (sec. 26) ve azmettirenler (sec. 27) faillikten ayrı bir düzenlemede ele alınmakta ve bazı durumlarda yardım edenlerin cezası indirilebilmektedir(sec. 49/1)¹⁵⁵.

ABD İç Gelir Kanunu'nda (Internal Revenue Code of 1986 Section 7201'de) vergi kaçakçılık suçunun tanımı yapılmaktadır. Bu tanıma göre kasten yasanın

¹⁵² Prof. Dr. Klaus TIPKE'nin “Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması”, başlıklı Sempozyumuna gönderdiği tebliğden bir alıntıdır, (Yayınlanmamıştır. Düzenleyen: Doç. Dr. Funda Başaran Yavaşlar), İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 20-21 Mart 2013.

¹⁵³ The Fiscal Code of Germany, Translation provided by the Language Service of the Federal Ministry of Finance, Version information: The translation includes the amendment(s) to the Act by Article 5 of the Act of 22.12.2011 (Federal Law Gazette I p. 2959), 2012 juris GmbH, Saarbrücken, http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/.

¹⁵⁴ German Criminal Code, Translation of the German Criminal Code Sec. 25,26,27. Provided by Prof. Dr. Michael Bohlander Criminal Code in the version promulgated on 13 November 1998, Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3322, last amended by Article 3 of the Law of 2 October 2009, Federal Law Gazette I p. 3214 http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_stgb/german_criminal_code.pdf.

¹⁵⁵ Bohlander, a.g.e, s. 154; Bkz. German Criminal Code, Translation of the German Criminal Code Sec. 25,26,27.

öngördüğü vergi yükümlüğünün ihlaline yol açacak davranış biçimiyle vergi kaçırma fiili işleyen vergi kaçakçılık suçundan dolayı suçlu sayılmaktadır¹⁵⁶. ABD ceza sisteminde iştirakçilerin sorumluluğunda eşitlik sistemi kabul edilmekte ve yardım ve teşvik edenler de fail gibi sorumlu tutulabilmektedir¹⁵⁷. ABD’de vergi kaçakçılık suçunun cezai sorumluluğunun türetilmesinde 18 USC § 2/a (Crimes and Criminal Procedure) önem arz etmektedir ve kanuna göre suça yardım, azmettirme, yol gösterme, teşvik ederek iştirak edenler fail olarak cezalandırılabilir ve Anglo Sakson hukuk sisteminin bir özelliği olarak vergi kaçakçılığına iştirak halinde mahkeme içtihatları oldukça önem arz etmektedir¹⁵⁸

Ülkemizde VUK’a göre idari nitelikli vergi kabahatleri için 359. maddede yazılı fillere iştirak edenlere bu kabahatin failine verilen vergi ziyai cezasının üçte biri öngörülürken, faile göre vergi ziyai kabahatine yardım ve azmettiren olarak iştirak edenler daha az oranda idari para cezasına tabi olmaktadır. Adli nitelikli vergi kaçakçılık suçuna iştirak görünümü için ise iştirak edenlerin cezai sorumluluğuna dair VUK’da bir düzenleme bulunmamaktadır ve TCK’nın genel hükümleri çerçevesinde, faillik (tek başına fail, dolaylı fail, müşterek fail) ve suç ortaklığı (yardım eden, azmettiren) ayrımı ile vergi suçlarına iştirakte cezai sorumluluk çözümlenmektedir.

SONUÇ

Vergi kaçakçılık suçuna iştirak görünümü vergi ceza hukuku ve genel ceza hukuku kesişim noktasında yer almaktadır ve ülkemizde bu suça iştirakte cezai sorumluluğun tespiti, genel ceza kanunu çerçevesinde çözümlenmektedir. Ancak bu suça müşterek fail, dolaylı fail; yardım eden ve azmettiren olarak katılan suç ortaklarının sorumluluğuna vergi kaçakçılık suçunun belirli özelliklerinin yansıdığı görülmektedir. Bu noktada vergi kaçakçılık suçuna iştirakte vergi ziyai şartının aranmaması, bu suça menfaat gözetmeksizin katılan suç ortaklarının cezasında indirimle gidilebilmesi, menfaat saikin belirsiz niteliği, iştirak neticesinde ayrıca idari makamlarca vergi ziyai cezasının da kesilebilmesi, ceza ve vergi mahkemeleri açısından suça iştirakte farklı kararlar verilebilmesi bu özelliklerden bazılarıdır.

¹⁵⁶ <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201>.

¹⁵⁷ Elliott, Quinn, a.g.e., s. 213. Jefforson, a.g.e., ss. 164. Gardner, Anderson, a.g.e., s.71

¹⁵⁸ John A. Townsend, “Theories of Criminal Liability for Tax Evasion”, Working Papers Series, Social Science Research Network, Houston, (May 15, 2012), s. 17; ayrıntılı hüküm için bkz. <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/2>.

Özellikle Vergi Usul Kanunu’nda özel cezada indirim hükmü olarak nitelendirebileceğimiz VUK’un 360. maddesi hariç, kaçakçılık suçuna iştirak görünümünde herhangi bir düzenleme bulunmaması, bu maddede yer alan suç ortakları kavramının yeni TCK’ya göre kavramsal anlamı, TCK’ya göre örneğin yardım fiiline verilecek indirimli ceza varlığında, indirimli cezanın da yarısının indirilip indirilemeyeceği, menfaat saikinın subjektif bir olgu olması durumunda hâkimin hüküm vermedeki ölçütlerinin ne olacağı gibi belirsizlikler bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçuna iştirak görünümü uygulamada sıkıntılı bir ceza kurumudur.

Kaçakçılık suçuna iştirakin önleminde kanunların sadeliğinin, manalarının aydınlatılmasının önem arz eder. Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu’nda kaçakçılık suçuna özel iştirak hükümlerinin Mülga TCK’ya yapılan atıflardan arındırılmış ve 5237 Sayılı TCK’ya uyumlu olarak düzenlenmesi bir gerekliliktir. Alman Vergi Usul Kanunu’nda olduğu gibi vergi kaçakçılık suçuna iştirak halinde TCK’nın belirlediği müsterek faillik, dolaylı faillik ve yardım eden azmettiren görünümleri için öngörülen cezalar geçerlidir. Burada önemli olan nokta TCK’daki genel hükümlerin vergi suçları için geçerli olmasının yanında, eğer VUK’ta özel madde düzenlemeleri yapılacaksa bu düzenlemelerin TCK ve ceza hukukunda iştirak suçu bağlamında çelişkili uygulamalar yaratmaması gereklidir.



KAYNAKÇA

Akın, Engin: “Türk Ceza Kanunu’na Uyum Çalışmaları Bağlamında Vergi Suçlarında Yapılacak Değişiklik Çalışmaları”, Yaklaşım, (Kasım 2006).

Akkaya, Mustafa: “Vergi Mahkemesi Ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2000 Cilt 49 Sayı 1-4.

Alacakaptan, Uğur: Suçun Unsurları, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 372, Ankara, 1975.

Artuç, Mustafa Yıldırım Bayyurt: TCK-CMK CGİK, Yenilenmiş 5. Baskı, Kartal Yayınevi, Ankara, 2007.

Aydın, Devrim: Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak, Ankara, 2009.

Bağdınlı, İ. Halil: “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 233, (Şubat 2008).

Batun, Mehmet: “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 18, Sayı 213, (Eylül 2010).

Baykara, Bekir: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?”, Maliye Postası, Sayı 505, (Eylül 2001).

Beccaria, Cesare: Suçlar ve Cezalar: Beşeriyetin Mecellesi, Çev: Muhiddin Göklü, 2. Baskı, Güven Yayınevi, İstanbul, 1964.

Bilge, Necip: “Yargısal İctihatların Bağlayıcı Etkileri ve İctihat Birleştirme Kararları”, Dr. A. Recai Seçkin’e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 351, Ankara, 1974.

Boadway, Robin Nicolas Marceau, Steeve Mongrain: “TaxEvasionandTrust”, Cahier de recherche/WorkingPaper, No. 104, 2000.

Boadway, Robin Nicolas Marceau, SteeveMongrain, “JointTaxEvasion”, Canadian Journal of Economics/Revue Canadienne D'économique, Volume 35, Issue 3, 7 JAN, 2003.

Bohlander, Michael: Principles of German Criminal Law, Oxford and Portland, Oregon, 2009.

Candan, Turgut: Vergi Suçları ve Cezaları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

Centel, Nur Hamide Zafer, Özlem Çakmut: Türk Ceza Hukukuna Giriş, 5237 Sayılı TCK ile İlgili Hükümlere Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta, İstanbul, 2008.

Criminal Code of the French Republic: Title II of Criminal Liability, Articles 121-1 to 122-8, Chapter I General Provisions, <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes>.

Demirbaş, Timur: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2009.

Demirci, Azmi: “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Filleri ve Bu Fiillerde Ceza Kesme Yetkisi”, Vergi Dünyası, Sayı 312, (Mayıs 2008).

Doğrusöz, Bumin: “Vergi Ceza Sistemi Üzerine”, Yaklaşım, Yıl 17, Sayı 196, (Nisan 2009).

Donay, Süheyl: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta, İstanbul, 2008.

Dönmezer, Sulhi- Sahir, Erman: Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım, Cilt: II, Yeniden Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 1957/437, İstanbul, 1974.

Dönmezer, Sulhi-Sahir, Erman: Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım, Cilt: II, Yeniden Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 1957/437, İstanbul, 1974.

Dülger, Murat Volkan: “Yeni Türk Ceza Kanununda Suç Ortaklığı (Suça İştirak)”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.1, Sayı 2, (Ocak 2005).

Elliott, Catherine Frances Quinn: Criminal Law, Third Edition, Pearson Education Limited, England, 2000.

Erdem, Tahir: “Yeni Ceza Yasası Sonrası Kaçakçılık Suç ve Cezaları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 205, (Ekim 2005).

Erem, Faruk: “Suça İştirak”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 1946, Cilt 3, Sayı 1.

Erem, Faruk: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Cilt I, , İkinci Bası, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O, Ankara, 1950.

Fionda, Julia Michael J.Bryant: Briefcase on Criminal Law, Second Edition, Cavendish Publishing Limited, London, Sydney, 2000.

Fletcher, George P.: Basic Concepts of Criminal Law, Oxford University Press, America, 1998.

Gardner Thomas J. Terry M. Anderson: Criminal Law, Tenth Edition, Thomson Wadsworth, a part of The Thomson Corporation, 2009.

German Criminal Code: Translation of the German Criminal Code provided by Prof. Dr. Michael Bohlander Criminal Code in the version promulgated on 13 November 1998, Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3322, last amended by Article 3 of the Law of 2 October 2009, Federal Law Gazette I p. 3214 http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_stgb/german_criminal_code.pdf.

German Criminal Code: Section 27,28/ Abetting, Aiding, http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_stgb/englisch_stgb.html.

Güçlü, Faruk: Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı :(4369 sayılı yasanın yorumuyla birlikte), Ekim 1998, Ankara.

Günay, Fehmi:“5728 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanundaki Suç ve Ceza Hükümlerinde Yapılan Yeni Düzenlemeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 237, (Haziran 2008).

Hakeri, Hakan: Ceza Hukuku, Genel Hükümler, TCK Haziran 2009 Değişiklikleri İşlenmiş, Yeni Anayasa Mahkemesi Kararları ve Yargıtay İçtihatlarıyla Genişletilmiş 8. Baskı, Seçkin, Ankara, 2009.

Jefferson, Michael: Criminal Law, 9th Edition, Foundation Studies in Law Series, Pearson Longman, England, 2009.

Kaneti, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul, 1989, s. 236.

Kızılot, Şükrü Zuhul Kızılot: Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

Kumrulu, Ahmet Nami Çağan: Vergi Hukuku, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.

Kunter, Nurullah: “Suç Ortaklığında Sorum ve Ceza”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 13, Sayı 1, 1947.

Kunter, Nurullah-Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Onsekizinci Baskı, Beta, İstanbul, 2010.

La Cuesta, JoséLuis de,“Les Compétences Criminelles Concurrentes Nationales Et Internationales Et Le Principe 'Ne Bis In Idem'”, Revue Internationale De Droit Pénal, 2002/3, Vol. 73.

Molan, Mike DenisLanser, DuncanBloy: *Bloyand Parry's Principles of Criminal Law*, Fourth Edition Cavendish Publishing Limited, London, Sydney, 2000.

Nur Centel, Hamide Zafer: Ceza Muhakemesi Hukuku, 7. Bası, Beta, İstanbul, 2010.

Özbek, Veli Özer: Türk Ceza Kanunun Anlamı (Açıklamalı- Gerekçeli-İçtihatlı):TCK İzmir Şerhi, Genel Hükümler (Madde 1-75), Cilt I, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

Özgenç, İzzet: Suça İştirakin Hukuki Esası ve Faillik, İstanbul Üniversitesi Hukuk Müşavirliği Yayın No:2, İstanbul, 1996.

Özgenç, İzzet: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleniş 6. Bası, Seçkin, Ankara, 2011.

Öztürk, Bahri Mustafa Ruhan Erdem: Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Yeni TCK'ya Göre Yenilenmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

Öztürk, Bahri Mustafa Ruhan Erdem: Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Yeni TCK'ya Göre Yenilenmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

Parlar, Ali Muzaffer Hatipoğlu: Suça Teşebbüs, İştirak, İçtima ve Yaptırımlar, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2010.

Saban, Nihal: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2008.

Sonsuzoğlu, Elif: “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyat Şart mı?”, Yaklaşım, Yıl 18, Sayı 210, (Haziran 2010).

Soyaslan, Doğan: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.

Şenyüz, Doğan Mehmet Yüce, Adnan Gerçek: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 4. Baskı, Ekin, Bursa, 2013.

Şenyüz, Doğan: Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.

Taner, Mehmet Tahir: Ceza Hukuku Umumi Kısım, İsmail Akgün Matbaası, 1953, s. 517.

Tezcan, Durmuş Mustafa Ruhan Erdem, R. Murat Önok: Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, 6. Baskı, Seçkin, Ankara, 2008.

The Fiscal Code of Germany: Translation provided by the Language Service of the Federal Ministry of Finance, Version information: The translation includes the amendment(s) to the Act by Article 5 of the Act of 22.12.2011 (Federal Law Gazette I p. 2959), 2012 juris GmbH, Saarbrücken, http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/.

Toroslu, Nevzat: Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara, 2009.

Townsend, John A.: “Theories of Criminal Liability for Tax Evasion”, Working Papers Series, (May 15, 2012), s. 17. <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/2>.

Üstün, Süleyman Gülden Şişman: “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 339, (Kasım 2009).

Weigel, Wolfgang: “Looking at Legal Norms From an Economic Viewpoint”, Economics of the Law, Routledge, Londonand New York, 2008.

Yaltı, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006,ss. 159-160: bkz. Ponsettiand Chesnel v. France, Admissibility Decision, Third Section, Application no. 36855/97 and 41731/98, 14.9.1999.

Yeni Türk Ceza Kanunu: Derleyen: Erdener Yurtcan, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 2004.

Yüce, Mehmet: Türk Vergi Yargısı, 2. Baskı, Ekin, Bursa, 2012.

Hukuk Türk: Hukuk Bilgi Bankası: <http://www.hukukturk.com/>.

<http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201>.