

# VERGİ KAÇAKLIĞI SUÇUNDA İŞTİRAK

## PARTICIPATE OF TAX EVASION OFFENSES

Emre Burak ONAT\*

**Özet:** Suçun özel görünüş şekillerinden biri olan iştirak müessesesinin, vergi kaçakçılığı suçundaki görünümü çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun iştirak halinde, diğer bir ifade ile birden fazla kişi tarafından işlenmesi durumunda, Türk Ceza Kanunu'nun "Genel Hükümler" başlıklı Birinci Kitabı'nda yer alan 37 ila 41. maddelerine bakılması gerekecektir. Bu maddelere göre kaçakçılık suçunda iştirak hali tespit edilecek ve sonrasında iştirakçinin menfaati bulunmuyor ise Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesine göre cezadan indirim yapılacaktır.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi Kaçakçılığı Suçu, Suça İştirak, Müşterek Fail, Azmettirme, Yardım Etme, Cezadan İndirim, Vergi Kanununa Muhalefet, Vergi Ceza Hukuku

**Abstract:** Participation to the offense of tax evasion which is one of the special appearance forms of the offense constitutes the subject of our study. In case that the offense of tax evasion is committed with participation, in other words by more than one person, it will be necessary to consider the articles 37 to 41 of the First Book titled "General Provisions" of the Turkish Penal Code. According to these articles, the participation status in the offense of evasion is determined and after that, penalty will be mitigated pursuant to article 360 of the Tax Procedure Code if there is no interest of the participator.

**Keywords:** Tax Evasion Offence, Participation to Offense (Complicity), Aiding, Abetment, Accomplice, Abating of Penalty, Violation of the Tax Procedural Code, Tax Criminal Law

## GİRİŞ

Vergi suçlarından biri olan kaçakçılık suçu Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller sayılmış ve ihlallerin ağırlıklarına göre değişik hapis cezaları öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanunu'nda özel olarak düzenlenen bu suçun iştirak müessesesi karşısındaki durumu ise bu çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

---

\* Avukat

Ceza hukuku kavramı olan iştirak, suçun özel görünüm şekillerindedir. Suçun birden fazla kişi ile işlenmesi halinde iştirak müessesesi devreye girecektir. Diğer bir ifade ile çalışmamızda, vergi kaçakçılığı suçunun birden fazla kişi tarafından işlenmesi halinde, bu kişilerin durumu ve ortaya çıkabilecek sonuçlar irdelenmiştir.

Çalışmamızda öncelikle, vergi kaçakçılığı suçunda iştirake ilişkin Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeye ve Türk Ceza Kanunu'ndaki iştirak müessesine ilişkin hükümlere genel olarak değinilmiştir. Sonrasında ise iştirak müessesesi, ceza hukuku kapsamında açıklanmış ve devamında; müşterek faillik, azmettirme, yardım etme şeklindeki iştirak türlerinin vergi kaçakçılığı suçundaki görünümü üzerinde durulmuştur. Son olarak ise vergi kaçakçılığı suçuna iştirak halinde ceza indirimi öngören VUK'un 360. maddesinin şartları detaylı şekilde ele alınmıştır.

## I. GENEL OLARAK

Vergi kaçakçılık suçuna iştirak, soyut olarak bir kişi tarafından işlenebilen VUK'un 359. maddesinde sayılı fiillerin, iştirak iradesine sahip birden çok kişi tarafından yapılan ve aralarında nedensel bağlantı bulunan birden çok hareketin varlığıyla işlenmesi olarak tanımlanmıştır.<sup>1</sup>

Kaçakçılık suçunda iştirake ilişkin hüküm VUK'un 360. maddesinde yer almaktadır. Maddenin yapısı 2008 yılında, 5728 sayılı Kanun ile önemli şekilde değiştirilmiştir.<sup>2</sup> Zira mülga 360. madde ile uyumlu olan 765 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) yürürlükten kaldırılmış ve 5237 sayılı TCK 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. VUK'un 360. maddesinin 2008 yılında değiştirilmesi ile 5237 sayılı yeni TCK ile uyum sağlanmıştır.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Fulya Mercimek/Adnan Gerçek, "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)*, Ankara 2013, S. 14, s. 200.

<sup>2</sup> 5728 sayılı "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlara ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 08.02.2008 tarihli ve 26781 sayılı Resmi Gazete'de (RG) yayımlanmış ve Kanun'un 277. maddesi ile VUK'un 360. maddesi değiştirilmiştir.

<sup>3</sup> 765 sayılı TCK'nın 64. maddesinde "asli maddi iştirak" ile "asli manevi iştirak" halleri ve 65. maddede ise "fer'i iştirak" halleri düzenlenmiştir. VUK'un mülga 360. maddesi de 22.07.1998 tarihli ve 4369 s. Kanun ile TCK'nın ilgili maddelerine paralel hale getirilmiştir. Ancak 5237 sayılı TCK'nın yürürlüğe girmesiyle

5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce VUK'un **mülga 360. maddesinin başlığı** "İştirak" olup vergi kaçaklığı suçuna iştirak edilmesi halinde verilecek ceza, ilgili maddede düzenlenmiş idi.

5728 sayılı Kanun ile VUK'un 360. maddesinin başlığı "Cezadan İndirim" olarak değiştirilmiş ve vergi kaçaklığına iştirak edene, belli şartların varlığı halinde uygulanacak ceza indirimi düzenlenmiştir. Maddenin değişiklikten önceki ve sonraki hali aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: VUK'un 360. maddesinin 08.02.2008 tarihinden önceki ve sonraki hali.	
VUK MÜLGA 360. MADDE	VUK MEVCUT 360. MADDE
<b>İştirak</b>	<b>Cezadan İndirim</b>
<p><i>Birden fazla kişi 359. maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap 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 hükümlenir.</i></p> <p><i>Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte bir hükümlenir.</i></p>	<p><i>359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.</i></p>

Mülga 360. maddede, 765 sayılı mülga TCK'da benimsenen "asli iştirak", "fer'i iştirak" ayırımına uygun olarak; asli maddi, asli manevi ve fer'i maddi olmak üzere üç tür iştirak bulunduğu görülmektedir.<sup>4</sup> Ancak VUK'un **mülga 360. maddesinde**, 765 sayılı Mülga Kanun'un 64 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş bulunan **iştirak uygulamasından farklı bir düzenlemeye gidilmiştir**. Buna göre, vergi kaçaklığı fiillerine iştirak halinde, 765 sayılı TCK hükümlerinden farklı olarak, iştirak edene verilecek ceza bakımından maddi menfaat gözetip, gözetmemesine göre ikili bir ayırım yapılmıştır.<sup>5</sup>

VUK'un mülga 360. maddesi TCK ile uyumsuz hale düşmüş ve değiştirilme gerekliliği doğmuştur. Bakınız (Bkz.) 5278 sayılı Kanun gerekçesi.

<sup>4</sup> Şükrü Kızılot/Zuhal Kızılot, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım, Ankara 2009, s. 593.

<sup>5</sup> VUK'un Mülga 360. maddesindeki maddi menfaat gözetme ayırımı, 4369 sayılı Kanun'un 15. maddesiyle getirilmiştir. Söz konusu Kanun 29.7.1998 tarihli ve

Mülga Ceza Kanunu'nda iştirak konusunda, şeriklerin menfaat gözetmeleri veya menfaatin şeriklerden birine veya hepsine ait olup olmaması hususunda bir ayırım yapılmamışken; Vergi Usul Kanunu'nun Mülga 60. maddesinde menfaat unsuruna önem verilerek, asli maddi **şeriklerin, kaçakçılık fiiline mahsus ceza ile cezalandırılabilmesi** için her birinin ayrı bir maddi menfaat gözetmesi şartı koşulmuştur.<sup>6</sup> Müsterek faillik (asli iştirak) nedeniyle suçu irtikap eden veya beraber gerçekleştiren kişilerin fiile mahsus ceza ile cezalandırılmaları için "menfaat gözetme şartı" aranmıştır.<sup>7</sup> Buna göre, bir hareketin asli maddi iştirak olarak değerlendirilmesi için, "fiile katılım veya fiili birlikte işleme", "katılma iradesi" ve ek olarak "maddi menfaat gözetme" şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir.<sup>8</sup>

Mevcut düzenleme ile 2008 öncesi düzenleme karşılaştırıldığında, mülga 360. maddedeki "asli maddi iştirak" kavramı, mevcut düzenlemede "müsterek faillik" olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak mülga düzenlemeden farklı olarak, "asli maddi iştirak" için aranan "maddi menfaat gözetme" şartı maddenin mevcut şeklinde aranmamıştır.<sup>9</sup>

Asli manevi iştirak, vergi kaçaklığı suçunu işleme niyeti olmayan bir kimseyi suç işlemeye azmettirmektir. Azmettiren için maddi menfaat gözetip gözetmemesi açısından bir fark getirilmemiştir.

Fer'i maddi iştirakte, suç işleyen bir kişinin icrasının maddi fiillerle kolaylaştırılması söz konusudur. Maddi menfaat gözetilmemesi halinde iştirak eden, "yardım eden (fer'i iştirak)" olarak değerlendirilerek suç için öngörülen cezanın dörtte biri ile cezalandırılacaktır. Suç fiilleri başkası tarafından işlenmeli, yardım maddi hareketlerle bilerek ve isteyerek yapılmalı ve maddi çıkar gözetilmemelidir.<sup>10</sup>

765 sayılı Kanun'da, genel kanun-özel kanun ilişkisi, "ceza kanunu-

23417 sayılı RG'de yayımlanmış ve ilgili 15. madde, Kanun'un 86-c maddesi gereğince 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>6</sup> Adnan Çavuş, "Vergi Kaçaklığı Suçuna İştirak", *Yaklaşım Dergisi*, Ankara 2000 Haziran, S: 90, <http://www.yaklasim.com>, s.e.t. 25.01.2018.

<sup>7</sup> Engin Akın, "Türk Ceza Kanunu'na Uyum Çalışmaları Bağlamında Vergi Suçlarında Yapılacak Değişiklik Çalışmaları", *Yaklaşım Dergisi*, Ankara 2006 Kasım, S. 167, <http://www.yaklasim.com>, son erişim tarihi (s.e.t.) 25.01.2018.

<sup>8</sup> Kızılot/Kızılot, s. 593.

<sup>9</sup> Kızılot/Kızılot, s. 595.

<sup>10</sup> Kızılot/Kızılot, s. 594; Mercimek / Gerçek, s. 213.

*na aykırı olmayan özel kanun hükümlerinin uygulanacağı” şeklinde düzenlenmiştir (765 s. K. madde 10). Buna göre, VUK’taki vergi kaçakçılığı suçunda iştirake dair hükümlerden Türk Ceza Kanunu’na aykırı olmayanlar uygulanmıştır.*

765 sayılı Türk Ceza Kanunu’ndaki **iştirak müessesesi ile Vergi Usul Kanunu’nun mülga 360. maddesindeki iştirak müessesini karşılaştırırsak; Mülga 360. maddenin hükmünün, 765 sayılı TCK’nın iştirake ilişkin hükümlerini madde içinde topladığı görülmektedir.**<sup>11</sup>

**İki kanundaki düzenleme arasındaki temel farklılığın asli-fer’i iştirak ayırımında olduğu görülmektedir. Vergi Usul Kanunu’nda bu ayırım iştirak edenin maddi bir menfaat gözetip gözetmemesine göre yapılmaktadır. Oysa Türk Ceza Kanunu’ndaki ayırım, iştirak edenin fiilindeki yoğunluğa göre yapılmıştır. Bu bağlamda; suç işlemeye teşvik, fiil işlendikten sonra yardım vaadi, suçu işleme kararını takviye, suçun işlenme şekli ile ilgili talimat verme, iş ve vasıta tedariki halleri fer’i iştiraktır. Bunların cezalarında belli bir indirim öngörülmüştür. Ancak mülga TCK’nın 65. maddesinin son fıkrasında belirtildiği üzere; fer’i iştirak hallerinden biri olmadan fiilin işlenmesi mümkün değil ise, bu halde o fer’i şerik indirimden yararlanamayacaktır. Oysa Vergi Usul Kanunu’nda bu tür bir düzenleme yapılmamıştır.**<sup>12</sup>

765 sayılı TCK’nın 64. maddesinin birinci fıkrası ile VUK’un mülga 360. maddesinin birinci fıkrasının içeriği, Vergi Usul Kanunu’ndaki maddi menfaat şartı dışında, tamamen aynıdır. TCK’nın 64. maddesinin ikinci fıkrasının ilk cümlesindeki azmettirme ile VUK’un 360. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesindeki azmettirme ile ilgili düzenleme tamamen aynı ise de; Türk Ceza Kanunu’ndaki devam eden madde metninde, eğer fiili işleyen o fiili işlemekte şahsi bir menfaati olursa cezasında indirim yapılacağı düzenlenmiştir. Oysa Vergi Usul Kanunu’nda benzer bir düzenleme azmettiren açısından yapılmamıştır. VUK’ta, fiili irtikap eden ile doğrudan doğruya beraber işleyenlerin bundan ayrı bir maddi menfaat gözetmemiş olmaları halinde cezalarında indirim yapılacağı düzenlenmiştir. Buna benzer bir düzenleme azmettirme halinde ise yapılmamıştır.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> Mehmet Taştan, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2015, 2. Baskı, s. 115.

<sup>12</sup> Çavuş, s.e.t. 25.01.2018; Taştan s. 115.

<sup>13</sup> Çavuş, s.e.t. 25.01.2018.

Görüldüğü üzere, 360. maddenin 5728 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girmeden önceki hali, vergi suçlarında kendine özgü bir yöntem belirlemiştir. Buna göre, kaçakçılık suçuna alı maddi şerik olarak katılan kişi icra hareketleriyle bunu yapabileceği gibi (fili irtikap eden), icra hareketlerinin dışında kalarak ve suçun işlenmesinde ciddi rol oynayarak da (doğrudan doğruya beraber işleyen) bu suçun aslı faili gibi cezalandırılabilir ve o fiil için kanunda tanımlı cezaya tabi olabilmekteydi. Ceza hukukuna uygun olarak, kişiyi kaçakçılık yapmaya azmettirenler de yine kanunun o fiil için **öngördüğü** cezayla cezalandırılmaktaydı. Ancak bunun için mutlaka her bir iştirakçinin ayrı ayrı maddi menfaat gözetmiş olması, aksi halde asli maddi **iştirakten** sorumlu olamayacağı düzenlenmekteydi. **Örneğin tüzel kişiliğe haiz bir şirkette, patronun, vergi işlemleriyle ilgili olarak muhasebecinin vergi kayıtlarında tahrifat yapmasını istemesi ve şirket muhasebecisinin bunu yapması** durumunda patron asli manevi iştirakten muhasebeci ise normal ücretinden başka bir şey almadığı takdirde ferî **iştirakten**, normal ücreti dışında bir maddi çıkar sağladığı takdirde ise; o da asli iştirakten (irtikap eden sıfatı ile) yargılanmaktaydı. İkinci fıkraya göre ise **iştirakte maddi bir menfaati olmayanlar için** cezada dörtte uç oranında indirim öngörülmüş, bir nevi "iştirakte menfaatin bulunmaması" kaçakçılık suçuna iştirak bakımından hafifletici sebep olarak düzenlenmişti.<sup>14</sup>

Mezkur açıklamalar, VUK madde 360'da yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 08.02.2008 tarihi öncesinde işlenen kaçakçılığa iştirak fiilleri için uygulanabilecektir. Değiştirilen maddede ise mülga düzenlemenin aksine "iştirak" müessesesi madde metninde açıklanmamıştır. TCK'nın "Genel Hükümler" kitabında yer alan "suça iştirak" hükümlerine atıf yapılarak 5237 sayılı TCK'nın ruhuna paralel bir düzenleme yapılmıştır.<sup>15</sup> Keza 5237 sayılı Kanun'un genel gerekçesine göre, 765 sayılı Kanun'da yer alan iştirak hükümlerinin yazılış tarzı duraksamalara neden olmuş ve bazı suçlara ilişkin özel iştirak hükümleri anlamsız sonuçların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

5237 sayılı TCK'nın 5. maddesinde özel ceza kanunları ile genel kanun arasındaki ilişki açıklanmıştır. 765 sayılı Kanun'daki, genel ka-

<sup>14</sup> Taştan, s. 115-116.

<sup>15</sup> Taştan, s. 116.

nun-özel kanun ilişkisi, 5237 sayılı Kanun'da genişletilmiş ve önceki kanundan farklı olarak, genel kanundaki esasların, özel kanunlar için de uygulanacağı belirtilmiştir.<sup>16</sup> 5237 sayılı Kanun'un ilgili 5. maddesi, "bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" şeklindedir. Bu maddenin amacı; özel ceza kanunlarında ve ceza içeren kanunlarda teşebbüs, iştirak ve içtima gibi konularda Türk Ceza Kanunu'nda benimsenen ilkelerle çelişen hükümlere yer verilmesinin önüne geçilmesidir. Böylece ceza kanununda benimsenen genel kurallara aykırı uygulamalar ve temel ilkelerin dolanılması engellenmiştir. Ayrıca hukuk uygulamasında birliği sağlamak ve hukuk güvenliğini sağlamak için; diğer kanunlarda sadece özel suç tanımlarına yer verilmesi ve bu suçlarla ilgili yaptırımların belirlenmesi ile yetinilmelidir. Buna karşılık, suç ve yaptırımlarla ilgili olarak bu kanunda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından da uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir. Aksi yöndeki düzenlemeler, hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturacaktır<sup>17</sup>.

İzah edilen nedenlerle, 5237 sayılı Kanun'un "Genel Hükümler" başlıklı birinci kitabında yer alan iştirak hükümleri, Kanun'un 5. maddesi gereği, VUK'ta düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu bakımından da uygulanacaktır.

Bu suretle, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak koşulları ve cezası, TCK'nın 37. ila 41. maddelerine göre belirlenecektir.<sup>18</sup> Sonrasında VUK'un 360. maddesindeki özel hüküm(suçun işlenmesinde menfaatin bulunmaması halinde TCK'ya verilecek cezanın yarısının indirileceği) göz önünde tutulacak ve iştirakte menfaat gözetilmediğinde, cezada indirim yapılacaktır.<sup>19</sup>

<sup>16</sup> Bkz. 5237 sayılı Kanun'un genel gerekçesi.

<sup>17</sup> Bkz. 5237 sayılı TCK'nın 5. maddesinin gerekçesi.

<sup>18</sup> Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan, Ankara 2014, 23. Baskı, s. 215; Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin, Ankara 2016, s. 107; İbrahim Nihat Bayar, Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi, Ankara 2013, s. 134; Mercimek/Gerçek, s. 201; Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", *Yaklaşım Dergisi*, Ankara 2010 Ekim, S. 213, <http://www.yaklasim.com>, s.e.t. 25.01.2018; Ömer Gören, "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", *Ankara Barosu Dergisi*, Ankara 2013, S. 2013/2, s. 364; Bkz. 5278 sayılı Kanun gerekçesi.

<sup>19</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin, Bursa 2016, 9. Baskı, s. 439.



Ayrıca, VUK'un 360. maddesinde öngörülen indirim yalnızca VUK'un 359. maddesindeki fiiller için geçerli olup diğer vergi suçları açısından bu özel iştirak hükmü uygulanmayacaktır.<sup>20</sup>

Son olarak belirtmek gerekir ki; sahte fatura düzeltilmek, sahte fatura kullanmak, muhteviyatı itibariyle sahte belge düzenlemek veya kullanmak gibi vergi kaçakçılığı suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğundan, sahte fatura kullananın, sahte fatura düzenleyene, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenine yine muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanana iştiraki mümkün değildir.<sup>21</sup>

İştirakin varlığı ve türleri TCK'ya göre belirleneceğinden, vergi kaçaklığı suçunda iştirakin anlaşılabilmesi için ceza hukukunda iştirak kavramı ve türlerinin irdelenmesi gerekmektedir.

## II. CEZA HUKUKUNDA İŞTİRAK KAVRAMI VE TÜRLERİ

İştirak, bir tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun birden çok kişi ile bir işbirliği içinde işlenmesidir.<sup>22</sup> Tanımdan da anlaşılacağı üzere iştirak için ilk koşul, o suç için kanunun öngördüğü kişiden daha fazla kişiyle suçun işlenmesidir. Örneğin tek fail tarafından işlenebilen bir suç, en az iki kişi tarafından gerçekleştirilmelidir.<sup>23</sup>

TCK'nın 40/3. maddesine göre, iştiraktan bahsedebilmek için suçun işlenmesi veya en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, tahrik veya suç işleme konusunda anlaşma yapılması gibi hallerde, suçun icrasına başlanmadığından iştiraktan söz edilmesi mümkün değildir.<sup>24</sup>

Kişinin, suça iştirak etmiş sayılması için gerek maddi katılmada gerekse manevi katılmada katılanın, suçun gerçekleşmesinin olmazsa olmaz şartını gerçekleştirmesi aranmamakta; suçun işlenmesini des-

<sup>20</sup> Mercimek/Gerçek, s. 214; Şenyüz, s. 440-441; Karakoç, s. 108; Taştan, s. 117.

<sup>21</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:21.04.2008, E:2008/110, K:2008/3537 sayılı kararı: "sanığın sahte faturaları kullandığının belirtilmesi ve sahte fatura düzenlemek ile kullanmak suçlarının ayrı suçlar olup kullananın düzenleyene iştirakinin mümkün olmayacağı karşısında..."; Taştan, s. 118;

<sup>22</sup> Hakan Hakeri, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet, Ankara 2013, 16. Baskı, s. 493; Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş, Ankara 2007, 10. Baskı, s. 272.

<sup>23</sup> Toroslu, s. 281.

<sup>24</sup> İstisnalar için bkz. TCK m. 214 ve m. 316.



teklemesi, kolaylaştırması, daha muhtemel hale getirmesi yeterli olmaktadır.<sup>25</sup>

Suçun işlenmesinden sonra sağlanan yardım, iştirak olarak değerlendirilmeyecek ancak öncesinde bunun vaat edilmiş olması, iştirak fiilini oluşturacaktır.

İştirak için bulunması gereken manevi unsur, bir suçun gerçekleştirilmesinin bilinmesi ve istenmesi, diğer ortakların yaptıkları, yapmakta oldukları ve yapacakları davranışların bilinci, kendi davranışı ile suçun gerçekleşmesine diğerleriyle birlikte katkıda bulunmak bilinci ve iradesidir. Birlikte faaliyette bulunma bilinci ve iradesine sahip olmayan kişi, şartları oluşmuş ise tek faili suçtan sorumlu olacaktır.<sup>26</sup>

Ayrıca TCK'nın 40. maddesi, iştiraktan söz edebilmek için fail tarafından kasıtlı ve hukuka aykırı olarak bir fiilin gerçekleştirilmesini zorunlu tutmuştur.<sup>27</sup> Ancak iştirak edenler cezalandırılırken failin cezalandırılabilir olması aranmamıştır.<sup>28</sup> Bu nedenle, "cezalandırılabilirlik" değerlendirilirken fail ve iştirak eden ayrı ayrı ele alınmalıdır.

Suçta iştirak, faillik ve şerikliği kapsayan üst bir kavramdır. Faillik, suçun; doğrudan, dolaylı veya müştereken işlenmesidir. Şeriklik ise "azmettirme" ve "yardım etme"yi kapsamaktadır.<sup>29</sup>

## A. FAİLLİK

Fail, suçun icrasını şekillendiren, anahtar rol oynayan, planlı şekilde yöneten veya yön veren yani suçun oluşum sürecine hâkim olan

<sup>25</sup> Toroslu, s. 288.

<sup>26</sup> Toroslu, s. 292.

<sup>27</sup> Hakeri, s. 494.

<sup>28</sup> Toroslu, s. 279.

<sup>29</sup> Mahmut Koca/İlhan Üzülmez, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin, Ankara 2011, 4. Baskı, s. 360. Hakeri tarafından azmettirme kavramı asli iştirak başlığı altında incelenmiş ve azmettirenin asli fail olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bkz. Hakeri, s. 533. Ancak Yargıtay azmettirmeyi şeriklik içinde değerlendirmektedir. Bkz. Yargıtay 16. Ceza Dairesi, T:15.02.2018, E:2017/3156, K:2018/382: "TCK'da suçta iştirakte, faillik ve şeriklik ayrımı öngörülmemiş, azmettirme ve yardım etme şeriklik kavramı içinde değerlendirilmiştir."; Yargıtay 8. Ceza Dairesi, T:20.11.2017, E:2016/12565, K:2017/12892: "Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 15.09.2015 tarih ve 2013/1-823 esas ve 2015/278 karar sayılı kararı ile birçok kararında belirtildiği üzere; '5237 sayılı Türk Ceza Kanun'unda 765 sayılı Kanun'daki Asli İştirak-Feri İştirak ayrımı terk edilerek suçta iştirakte faillik ve şeriklik ayrımı ön görülmüş, azmettirme yardım etme şeriklik kavramı içinde değerlendirilmiştir.'"

kişi(ler)dir.<sup>30</sup> Faillik; doğrudan faillik, müşterek faillik ve dolayısıyla (dolaylı) faillik olmak üzere 3 türdür.

Doğrudan (müstakil) faillik, kanunda tanımlanan haksızlığın kişinin davranışlarıyla tek başına gerçekleştirmesi, suçun tüm unsurlarının tek başına gerçekleştirilmesidir.<sup>31</sup>

Müşterek faillik, birden fazla kişinin birlikte suç işleme kararına bağlı olarak suçun kanuni tanımında yer alan fiil üzerinde müşterek hâkimiyet kurmaları halinde ortaya çıkan iştirak şeklidir. Müşterek faillik için “*fülin birlikte icrasına gerçekleştirilen katkı*” ve “*birlikte suç işleme kararı*” unsurları birlikte bulunmalıdır.<sup>32</sup>

Dolayısıyla faillik ise isnat edilebilme yeteneği olmayan, cezalandırılmayan veya kusurlu sayılmayan bir insanı, bir suçu işlemek için maddi bir araç gibi kullanmaktır. Örneğin küçüğü ve akıl hastasını suça azmettiren veya bir kişiyi maddi manevi cebirle bir suçu işlemeye zorlayan kişi dolayısıyla faildir.<sup>33</sup> TCK'nın 37/2. maddesinde bu durum açıkça belirtilmiş ve suçun işlenmesinde araç olarak kullanılan kişinin kusur yeteneğinin bulunmaması, dolayısıyla fail için ağırlaştırıcı neden olarak sayılmıştır. Bahsedilen durumlarda, suça iştirak değil, dolayısıyla faillik durumu söz konusu olacak ve kişi, şerik olarak değil, fail olarak sorumlu tutulacaktır.

## B. ŞERİKLİK

Kanuni tanımında yer alan fiili gerçekleştiren kişiler fail; suça katkı sağlayan, fakat gerçekleştirdiği davranışı faillik oluşturmayan kişiler ise şerik olarak kabul edilmektedirler.<sup>34</sup> Suçun işlenişine iştirak etmekle birlikte, suça olan katkısı ile tipiklikte yer alan fiil üzerinde hâkimiyet kurmamış kişilere şerik denilmektedir.<sup>35</sup> TCK'da şeriklik halleri “azmettirme” (m. 38) ve “yardım etme” (m. 39) olarak düzenlenmiştir

<sup>30</sup> Koca/Üzülmez, s. 361.

<sup>31</sup> Koca/Üzülmez, s. 362.

<sup>32</sup> Koca/Üzülmez, s. 363.

<sup>33</sup> Toroslu s. 281.

<sup>34</sup> Ömer Çelen, “Bir İştirak Şekli Olarak Yardım Etme (Asli Fail Yardım Eden Ayrıımı)”, Doktora Tezi (yayımlanmamış), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2015, s. 67.

<sup>35</sup> Koca/Üzülmez, s. 444.

Azmettirme, bir manevi iştirak türü olup belli bir suç işleme hususunda henüz bir düşüncesi olmayan kişide, bir başkası tarafından suç işleme kararının oluşmasının sağlanmasıdır.<sup>36</sup> Ancak bir başkasında suç fikrinin doğmasına neden olan her davranış, azmettirme olarak nitelendirilemez. Azmettirmenin varlığı için gerçekleştirilen davranışın, azmettirilenin iradesi üzerinde kesin etkili olması gerekir.<sup>37</sup> Bu nedenle, belli bir ikna boyutuna ulaşmayan tavsiye, telkin veya rica şeklindeki davranışlar azmettirmeden dolayı sorumluluk doğurmayacaktır. Azmettirmenin kabulü için, azmettirilenin icra hareketlerine başlamasını sağlamaya yönelik yoğun bir faaliyet gereklidir. İştirakte bağlılık kuralı gereğince bir başkasında suç işleme düşüncesinin oluşturulması yeterli değildir. Fail, en azından tipik ve hukuka aykırı olan fiilin icrasına başlamış olmalıdır.<sup>38</sup>

Azmettirme ile dolayısıyla faillik ayrımında, “*füli hâkimiyet*” prensibine bakılmalıdır. Arkadaki kişi, fiilin icrası sırasında üstün konumdaysa, olayları başından sonuna kadar kontrolünde tutuyorsa dolaylı faildir. Azmettiren kişi ise suç işleme iradesini böyle bir iradesi olmayan kişiye intikal ettirmekte ancak suçun işlenmesi sırasında olaylara hâkimiyeti bulunmamaktadır.<sup>39</sup>

Asli iştirakin dışında kalan fakat suçun meydana gelmesi bakımından nedensellik değeri taşıyan hareketler ise yardım etmeyi ifade etmektedir. Burada fiil üzerinde hâkimiyet kurulmamakta, sadece suçun icrası kolaylaştırılmaktadır. Yardım edenin hareketi, asli faillere nazaran suçu yaratıcı, yapıcı nitelik taşımaz; sadece destekleyici, hazırlayıcı, kolaylaştırıcıdır. Yardım etme, maddi ve manevi yardım şeklinde olabilir.<sup>40</sup>

TCK'nın 39. maddesinde yardım şekilleri sayma suretiyle belirlenmiştir. Buna göre “suç işlemeye teşvik etmek, suç işleme kararını

<sup>36</sup> Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:11.06.2013, E:2013/1-107, K:2013/288 (www.kazanci.com).

<sup>37</sup> YCGK, T:12.11.2002, E:2002/6-231, K:2002/381: “Azmettirmede temel öge, azmettirenin azmettirilenin iradesi üzerinde suç işleme hususunda icra eylediği kesin etkidir. Azmettiren, başkasını bir suç işlemeye karar verdiren kişidir. Hâlbuki sanık Hacı Y.'nin, diğer sanığa söylediği sözler bir ricadan ibaret olup, iradesini suç işlemek için kesin olarak etkileyecek nicelik ve yeterlilikte değildir.”

<sup>38</sup> Çelen, s. 69.

<sup>39</sup> Koca/Üzülmez, s. 369.

<sup>40</sup> Hakeri, s. 480.

kuvvetlendirmek, fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek, suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek, fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak ya da suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak" şeklindeki katkılar yardım etmeden dolayı sorumluluğa yol açacaklardır. Yardım etmeden sorumlu tutulabilmek için sağlanan katkıların, suç ve cezada kanunilik ilkesi gereği TCK m. 39'da sayılan fiillerden birini oluşturması gerekir.<sup>41</sup> Kanunda yardım edenlere, faile oranla daha az ceza verilmesini öngörülmüştür.

### III. İŞTİRAK TÜRLERİNİN VERGİ KAÇAKLIĞI SUÇUNDA GÖRÜNÜMÜ

İştirak, suçun kararlaştırılması veya gerçekleştirilmesi aşamasında söz konusu olabilir. Kararlaştırma aşamasında, kararın doğmasını sağlamak veya kuvvetlendirmek; gerçekleştirme aşamasında ise suçun işlenmesi için gerekli hareketleri kısmen veya tamamen yapmak veya yapanlara yardım etmek yahut yapılmasını kolaylaştırmak şeklinde olmaktadır. Söz konusu hareketlere göre farklı iştirak türleri belirlenmiştir.<sup>42</sup> İştirak edenlerin, suçun işlenmesindeki katkılarına göre farklı ağırlıkta cezalandırılması benimsenmiştir.<sup>43</sup>

#### A. FAİLLİK

TCK'nın 37/1. maddesinde müşterek faillik düzenlenmiş ve *suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her birinin fail olarak sorumlu olacağı* belirtilmiştir. Suç sayılan fiilin tamamlanması veya tamamlanamaması faillerden herhangi birinin fiilinin mevcudiyeti ile olabiliyor veya bu failin fiilinin olmaması ile de oluşmuyor ise suça iştirak anlamında müşterek faillik tamamlanmaktadır.<sup>44</sup> Ayrıca maddenin gerekçesine göre, "*fiili birlikte gerçekleştirme*" unsurunun saptanmasında, suç ortaklarının suçun icrasındaki rolleri ve katkılarının taşıdığı önem göz önünde bulundurulacaktır. Bu suretle, suçu oluşturan tipik fiili gerçekleştirmemekle birlikte, tipik fiili gerçekle-

<sup>41</sup> Çelen, s. 70.

<sup>42</sup> Toroslu, s. 273.

<sup>43</sup> Toroslu, s. 280.

<sup>44</sup> Gören, s. 362.

tiren failin davranışıyla hem zaman olan fiilin işlenmesi yönünden önem taşıyan davranışları gerçekleştiren kimse müşterek faildir.<sup>45</sup> Ancak suçun işlenişine katkının her zaman hem zamanlı olması gerekmemektedir.<sup>46</sup>

Vergi kaçaklığı suçunda da müşterek faillik için TCK'nın 37. maddesine bakılması gerekmektedir. Buna göre, VUK'un 359. maddesindeki fiili birlikte gerçekleştiren, fiil üzerinde ortak hâkimiyet kuran, suçun icrasında doğrudan doğruya hareketi yapan kimseler fail olarak sorumlu tutulacaktır. Örneğin, VUK'un 359/c maddesinde, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananların iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu suçun işlenmesinde, tasarımı yapan ve pozlamayı gerçekleştiren kişi ile siparişi alarak bu belgeyi basan kişi müşterek fail olarak vergi kaçaklığı suçundan sorumlu olacaklardır.<sup>47</sup> Zira bu kişiler suçu oluşturan fiili birlikte ve işbölümüne dayalı olarak gerçekleştirmiş olan ve suçun icrasında doğrudan hareketi yapan kimselerdir.

Müşterek faillik için VUK madde 359'da tanımlanan suçu doğuran fiilin birlikte ve işbölümüne dayalı olarak icra edilmesi (objektif unsur) ve birlikte vergi kaçakçılık suçunu işleme kararının olması (sübjektif unsur) gerekmektedir.<sup>48</sup>

Vergi kaçaklığı fiiline iştirak eden kişinin, illa vergi mükellefi veya sorumlusu olması gerekmemektedir.<sup>49</sup> Vergi suçunu herhangi bir kişi işleyebilir.<sup>50</sup> **Örneğin**, defter ve belgelerin gizlenmesi suçunu mirasçıların veya sahte belge düzenleme suçunu işletmede çalışan birinin işlemesi söz konusudur.<sup>51</sup> Bu halde, vergi kaçaklığı "*özgü suç*" olmadığından bu suçun işlenişine iştirak eden diğer kişiler sadece azmettiren veya yardım eden değil, müşterek fail olarak da sorumlu olabilecektir.<sup>52</sup> Diğer bir ifade ile TCK'nın 40/2. maddesinde yer alan "*özgü*

<sup>45</sup> Toroslu, s. 303.

<sup>46</sup> Koca/Üzülmez, s. 365.

<sup>47</sup> Kızılot/Kızılot, s. 596.

<sup>48</sup> Mercimek/Gerçek, s. 203.

<sup>49</sup> Çavuş, s.e.t. 25.01.2018.

<sup>50</sup> Karakoç, s. 146.

<sup>51</sup> Şenyüz, s. 439.

<sup>52</sup> Mercimek/Gerçek, s. 208.

*suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir ve bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur” hükmü, bu suç bakımından işlerlik kazanmayacaktır.*

TCK'nın 37/2. maddesinde düzenlenen “dolayısıyla faillik” müessesesi, mükellefin tüzel kişi olduğu ve vergi kaçakçılığı suçu işlendiği durumlarda ceza muhatabının belirlenmesinde önem arz etmektedir. VUK'un 333. maddesinde, kaçakçılık suçundan ve bu suça iştirakten cezalandırılacak kişilerin VUK m. 359'daki fiilleri işleyen olduğu belirtilmiştir. Ancak özellikle tüzel kişilerde, 359. maddedeki fiili işleyenler, suç işleme iradesi olmayan çalışan veya yöneticiler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, dolayısıyla faillikten hareketle, kast (manevi unsur) olmaksızın icra hareketi (maddi unsur) gerçekleştiren bu kişilerin araç olarak kullanıldığı, kaçakçılık fiillerinde manevi unsuru yani suç işleme iradesini taşıyan kişinin fail olduğunun kabulü gerekmektedir. Örneğin, bir şirketin yönetim kurulu üyesinin temin ettiği sahte faturayı, belgenin sahte olduğunu bilmeyen diğer bir yönetim kurulu üyesi veya çalışan kayıtlara geçirebilir. Bu halde, suç işleme iradesi olmayan ancak sahte faturayı kullanma hareketini gerçekleştiren kişi fail veya suça iştirak eden olmayacaktır. Dolayısıyla faillik hükmünü düzenleyen TCK'nın 37/2. maddesi gereği, icra hareketi gerçekleştiren kişiyi araç olarak kullanan yönetici dolaylı fail olacaktır.<sup>53</sup>

### C. AZMETTİRME

Manevi nitelikte iştirak olan azmettirmeyi düzenleyen TCK'nın 38. maddesine göre, “başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır”. Azmettirme, belli bir suç işleme konusunda fikri olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemeye karar verdirilmesidir.<sup>54</sup> Bu işlemi yapan kişiye “azmettiren” denir. Azmettiren konumundaki iştirakçi suç işlenmesine ilişkin fiillere katılmaz. Azmettiren yaptığı yoğun sayılacak manevi ve psikolojik telkin ve baskılarla suçu işleyen suç işleme niyet boyutu üzerinde etki ederek suçun işlenmesine sebep olur. Örneğin, mali müşavirin, “yanıltıcı belge kullanmak yoluyla mevcut sorunun kolayca çözüleceği” yolundaki telkini

<sup>53</sup> Bayar, s. 132; Tahir Erdem, “Vergi Suçlarında Dolaylı Faillik”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2008 Mart, S. 234, <http://vergisorunlari.com.tr>, s.e.t. 25.01.2018.

<sup>54</sup> TCK m. 138 madde gerekçesi.

sonucu bu yola başvuran mükellef için mali müşavir azmettiren olarak cezalandırılacaktır.<sup>55</sup>

Madde 38'in ikinci ve üçüncü fıkralarında ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenlerden sayılmıştır. Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuzun kullanılması veya çocukların azmettirilmesi halinde azmettirmenin cezası arttırılacaktır. Azmettirenin belli olmaması halinde, kim olduğunun ortaya çıkartılmasını sağlamak ise cezayı hafifletici neden olarak sayılmıştır.

Azmettirmede suçun, azmettiren ile azmettirilen için aynı olması ve belirli bir suç için olması gerekmektedir.<sup>56</sup>

Azmettirmenin varlığı için azmettirilen kişinin bunu idrak edebilmesi yani isnat yeteneği olarak tanımlanan anlama ve isteme yeteneğine sahip olması gerekir. Azmettirilen suçu kendi iradesi ile işlemelidir.<sup>57</sup>

Vergi kaçaklığında azmettirme hali ve cezası TCK'nın 38. maddesine göre belirlenecektir. Buna göre, VUK m. 359'daki fiilleri işlemeyi düşünmeyen bir kimseye bu kararı verdiren kişi, suçun cezası ile cezalandırılacaktır. Azmettirenin cezai sorumluluğu için fiili irtikâp edenin suçun icra hareketlerine başlamış olması gerekmektedir.<sup>58</sup>

Azmettirenin altsoy ve üstsoy olması veya soybağı aranmaksızın çocuğun azmettirilmesi halinde ceza arttırılacaktır. Ancak yansoy ve diğer hısımlık ilişkileri kapsam dışı bırakıldığından, örneğin kardeşler bakımından, bu artırım uygulanmayacaktır.<sup>59</sup>Bir örnek olarak; çalışanına sahte fatura düzenlettiren ve suça yönelik faaliyete katılan yönetici müşterek fail olacaktır. Ancak çalışanına, sahte fatura düzenlettiren ancak suça yönelik hiçbir faaliyete katılmayan yönetici, azmettiren sıfatı ile sorumlu olacaktır. Bu örnekte çalışan, "*dolayısıyla faillik*"ten farklı olarak, sahte fatura düzenlediğinin bilincindedir. Söz konusu çalışan, yöneticinin oğlu ise hükmolunacak ceza üçte birden yarısına kadar arttırılacaktır.<sup>60</sup> Yine yangın çıkartmak suretiyle belge yok edil-

<sup>55</sup> Şenyüz, s. 444-445.

<sup>56</sup> Hakeri, s. 534.

<sup>57</sup> Hakeri, s. 538.

<sup>58</sup> Mercimek/Gerçek, s. 208.

<sup>59</sup> Kızılot/Kızılot, s. 596.

<sup>60</sup> Batun, s.e.t. 25.01.2018.



mesinde, yangını çocuğa çıkartan azmettirenin cezası arttırılacaktır. Vergi kaçırılmasına yardım edenin azmettirilmesinde ise azmettiren, yardım eden olarak sorumlu olacaktır.<sup>61</sup>

Mevcut düzenleme ve sonuçları ile mülga 360. maddedeki “*asli manevi iştirak*” düzenlemesi paralellik göstermektedir. Ancak mülga maddede artırım ve indirim sebeplerine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. TCK’nın 7/2. maddesine göre ise suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanmalıdır. Bu durumda suçun, 2008 öncesinde “*asli manevi iştirak*” (azmettirme) şeklinde işlenmesi ve indirim sebeplerinin bulunması halinde lehe olan kanun hükmü uygulanacak ve fail TCK’nın 38. maddesine göre cezalandırılacaktır. Ancak aynı durumda artırım sebeplerinin bulunması halinde, VUK mülga 360. maddesinde artırım sebepleri düzenlenmediğinden, lehe olan bu maddeye göre faile ceza verilecek ve cezada artırım yapılmayacaktır. Hem indirim hem de artırım sebeplerinin bulunması halinde ise TCK m. 38’e göre ve VUK mülga 360. maddeye göre ceza ayrı ayrı belirlenecek ve hangi durum daha lehe ise o kanun maddesine göre faile ceza verilecektir.

#### D. YARDIM ETME

Yardım edenin sorumluluğu için en azından teşebbüs aşamasında kalmış bir suçun varlığı gerekmektedir. Failin kasten hareket etmediği halde de yardım etme mümkündür. Ancak yardım niteliğindeki fiili gerçekleştiren, failin kastının olmadığını biliyor ve bundan faydalanıyor ise yardım eden değil dolaylı fail olacaktır.<sup>62</sup> Yardımda bulunmanın ise kasten gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.<sup>63</sup>

TCK’nın 39. maddesinde hüküm altına alınan “yardım etme” halinde, iştirak edilen suçun cezasından daha hafif ceza verilmesi öngörülmüştür. Yardım etmenin, maddi ve manevi nitelikte olması mümkün olup türleri aşağıdaki şekildedir.<sup>64</sup>

<sup>61</sup> Mercimek/Gerçek, s. 208; Hakeri, s. 536.

<sup>62</sup> Koca/Üzülmez, s. 392.

<sup>63</sup> Koca/Üzülmez, s. 395.

<sup>64</sup> Koca/Üzülmez, s. 392.

- Suç İşlemeye Teşvik Etmek: Suç işlemeyi düşünen ancak henüz bu konuda karar vermemiş olan bir kimseyi karar vermeye ve suçu işlemeye yöneltmektir<sup>65</sup>.
- Suç İşleme Kararını Kuvvetlendirmek: Suç işlemeye karar vermiş olan faili, karar aşamasından icra aşamasına sevk etmek, cesaretlendirmek ve bu konuda etkili olmaktır<sup>66</sup>.
- Fiilin İşlenmesinden Sonra Yardımda Bulunacağını Vaat Etmek: Söz konusu yardım vadinin yerine getirilmesi şart değildir.<sup>67</sup>
- Suçun Nasıl İşleneceği Konusunda Yol Göstermek: Suçun icrasından önce olması gerekmektedir.
- Fiilin İşlenmesinde Kullanılan Araçları Sağlamak: Silah, zehir gibi taşınır olan ve suçun icrasını kolaylaştıran vasıtaların sağlanması halidir.<sup>68</sup> Bu araçların sağlanması, suçu oluşturan davranıştan önce gerçekleşmelidir. Hem zaman gerçekleşmesi halinde fiili birlikte işleme söz konusu olacaktır.<sup>69</sup>
- Suçun İşlenmesinden Önce veya İşlenmesi Sırasında Yardımda Bulunmak: Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında, suçun işlenmesi bakımından çok önemli olmayan, bir kısım kişisel hizmetlerde bulunmak suretiyle suçun işlenişini kolaylaştırmaktır. Pusuda bekleyen kişiye yiyecek sağlamak bu harekete verilebilecek bir örnektir.<sup>70</sup> Yapılan yardımın müşterek faillik düzeyine ulaşmaması gerekir.

Faillik ve azmettirme kapsamında olmayan her türlü katkı, yardım etme olarak değerlendirilebilir.<sup>71</sup> Failin aksine yardım edenin, suç tipi üzerinde bizzat hâkimiyeti bulunmamaktadır.

Azmettirme ve yardım etme birlikte olabileceği gibi farklı türlerde yardım etme de birlikte olabilir ancak bir suça sadece bir kez şerik olarak katılabileceğinden, kişiye yalnızca azmettirmeden veya birden çok

<sup>65</sup> Toroslu, s. 304; Koca/Üzülmez, s. 393.

<sup>66</sup> Toroslu, s. 304; Koca/Üzülmez, s. 394.

<sup>67</sup> Toroslu, s. 305; Koca/Üzülmez, s. 394.

<sup>68</sup> Koca/Üzülmez, s. 393; Toroslu, s. 305.

<sup>69</sup> Toroslu, s. 305. Aksi görüş için bkz. Koca/Üzülmez, s. 393.

<sup>70</sup> Toroslu, s. 305.

<sup>71</sup> Koca/Üzülmez, s. 393.

yardım etme halinde yalnızca tek yardım etmeden ceza verilecek, bu durum cezanın tayininde göz önünde bulundurulacaktır.<sup>72</sup>

Vergi Kaçaklığı suçuna yardım etme şeklinde iştirak hali TCK'nın 39. maddesine göre belirlenecektir. Buna göre, faili VUK m. 359'daki fiilleri işlemeye teşvik eden, suç işleme kararını kuvvetlendiren, fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat eden, yol gösteren, kullanılan araçları suçun icrasından önce sağlayan, suçun işlenmesini kolaylaştıran kişiler yardım eden olarak sorumlu olacaklardır.

Vergi kaçaklığı suçuna yardım etme aşağıdaki şekillerde gerçekleşebilir:<sup>73</sup>

- Suç İşlemeye Teşvik Etmek: Vergi kaçırmayı düşünen birine, vergi incelemesinin zayıf bir ihtimal olduğunu, denetlense bile suçun ortaya çıkmasının çok güç olduğunu, her üç senedir zaten af çıktığını söylemek.
- Suç İşleme Kararını Kuvvetlendirmek: suç işlemeye karar vermiş ancak zamanı konusunda tereddüt içinde olan birine sahte fatura düzenlemenin yerinde olduğunu veya tam zamanı olduğunu söylemek.
- Fiilin İşlenmesinden Sonra Yardımda Bulunacağını Vaat Etmek: muhasebecinin, muhasebe kayıtlarında bir sorun çıkarsa kendisinin yardım edeceğini söylemesi, vergi incelemesine alınması halinde defter ve belgeleri gizleyeceğinin veya yok edeceğinin sözünün verilmesi.
- Suçun Nasıl İşleneceği Konusunda Yol Göstermek: sahte belge düzenlenmesi konusunda icrayı kolaylaştırıcı fikir vermek, belgeler üzerinde nasıl tahrifat yapılacağını açıklamak veya nasıl davranırsa yakalanma olasılığının azalacağı yöntemlerini söylemek.
- Fiilin İşlenmesinde Kullanılan Araçları Sağlamak: Sahte belgeyi basmaya yaracak teçhizatı veya yazılarda tahrifatlar için kimyasallar temin etmek, başka mükelleflerin boş sahte belgelerini temin etmek.
- Suçun İşlenmesinden Önce veya İşlenmesi Sırasında Yardımda

<sup>72</sup> Koca/Üzülmez, s. 395.

<sup>73</sup> Bayar, s. 133; Mercimek/Gerçek, s. 211; Şenyüz, s. 446.

Bulunmak: defter belgeleri yok edecek yangının çıkarılmasına yardım etmek, faili sahte fatura yapan kişilerle tanıştırmak, defter ve belgeleri gizlemek isteyen mükellefe defter ve belgeleri muhafaza edecek yer temin etmek.<sup>74</sup>

Yukarıdaki örneklerde verildiği şekilde, yardım eden olarak suça iştirak edilmesi halinde, cezanın yarısının indirilecektir (TCK m. 39/1).<sup>75</sup>

Mali müşavir ve muhasebecilerin yaptıkları mesleki işler doğası gereği mükellefe yardım niteliğindedir. Meslek mensuplarının, mükelleflerin işlediği vergi kaçakçılığı suçuna yardımda bulunduğu her zaman iddia edilebilir. Ancak, kanuni ödevini yapan bir meslek mensubuna iştirakçi denmesi mümkün değildir.<sup>76</sup> Yargıtay da sahte faturalara düzenleyen mükellefin muhasebecisi veya mali müşavirinin beyanname vermesini, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak için yeterli saymamış ve mali müşavir/muhasebeci açısından iştirakin ne şekilde gerçekleştiğinin ortaya konması gerektiğine hükmetmiştir.<sup>77</sup>

<sup>74</sup> Karakoç, bir işletmenin çalışanının kaçakçılık olduğunu bildiği fiili normal ücretinin dışında bir maddi menfaat karşılığında işlemişse müşterek fail sayılacağı vefakat fiili normal ücretinin dışında maddi menfaat sağlamaksızın işlemişse kaçakçılık suçuna yardım eden olarak iştirak edeceği görüşündedir. Bkz. Karakoç, s. 109. Ne var ki; müşterek fail ve yardım eden arasındaki farkın menfaate göre belirlenmesi kanaatimce doğru olmayacaktır. Bu iki iştirak türünü ayıran fark, yardımın düzeyine ve suça ilişkin fiil üzerindeki hâkimiyete göre belirlenmelidir. Menfaat kavramı ve iştirakçinin menfaatinin varlığı ise VUK'un 360. maddesine göre cezadan indirim yapıp yapılmayacağını etkilemektedir. Menfaatin, iştirak türünün belirlenmesindeki etkisi ancak, mülga TCK ve VUK'un mülga 360. maddesi hükümlerinin uygulandığı zaman bakımından mümkündür.

<sup>75</sup> Vergi kaçakçılığı suçları özgü suç olmadığından TCK'nın 40/2. maddesinde yer alan bağluluk kuralına çalışmamızda değinilmemiştir. Bkz. Bayar, s. 133.

<sup>76</sup> Şenyüz, s. 446.

<sup>77</sup> Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 11.11.2015, E: 2015/2905, K: 2015/6994: "Muhasebeci olan sanığın, muhasebecilik hizmeti verdiği A... Sentetik Elyaf Amb. San. Tic. Ltd. Şti'nin yetkilisi olan diğer sanık Y.. Ş..'nin sahte fatura düzenlemek suçlarına iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelemelerini vermek dışında sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir." (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=19cd-2015-2905.htm&kw=2015/2905,+K:+2015/6994#fm>)

Aynı daire, 14.10.2015, E: 2015/16441, K: 2015/5559: "Mali müşavir olan sanık hakkında 2010 takvim yılında, mali müşavirlik hizmeti verdiği 'Y.. İnş....Ltd. Şti' yetkilisinin sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu

Son olarak belirtmek gerekir ki; 2008 öncesi mülga 360. maddede yalnızca fer'i maddi iştirak düzenlenmişken mevcut hali ile fer'i iştirakin maddi veya manevi olması ayırımına gidilmemiştir.<sup>78</sup>

#### IV. CEZADAN İNDİRİM (VUK MADDE 360)

##### A. İŞTİRAKİN MENFAAT GÖZETİLMEKSİZİN YAPILMASI HALİ

VUK'un 360. madde başlığının "*cezadan indirim*" olmasının sebebi, suça iştirak edenlerin, suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması durumunda, verilecek cezanın indirileceğinin öngörülmesidir. Kaçakçılık suçuna iştirakin menfaat gözetilmeden yapılması halinde, önce TCK'nın iştirak hükümlerine göre iştirak türü ve ceza belirlenecek ve sonra cezanın yarısı indirilecektir. Burada yarısı indirilecek olan ceza, "*böyle bir indirim olmasaydı hükmedilecek ceza*"dır.<sup>79</sup>

Örneğin, mükellefi sahte belge temin amacıyla %5 komisyon (ücret) karşılığı sahte belge ticareti yapan (S) ile tanıştıran (A) bu aracılık hizmeti karşılığında düzenlenen belge tutarı üzerinden kendisi %1 komisyon da alarak menfaat temin etmiştir. Bu durumda (A)'ya TCK hükümlerine göre asıl fail olan (S)'ye verilecek cezanın yarısı verilecektir. Eğer (A) hiçbir menfaat gözetmeden bu aracılık veya tanıştırma işlemini yapmış olsaydı, bu defa önce TCK'ya göre (S)'ye verilen cezanın yarısı olan ceza miktarı bulunacak, bu ceza üzerinden de VUK m. 360'da öngörülen indirim ayrıca uygulanarak (A)'ya verilecek iştirak cezası (S)'ye verilen cezanın yarısının yarısı=  $\frac{1}{4}$ 'ü olarak) bulunacaktır.<sup>80</sup>

Sahte faturanın nasıl düzenleneceğini anlatan bir çalışan, TCK hükümlerine göre, yardım eden olarak sorumlu olacak ve cezası ya-

---

davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp tartışılmadan yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi..."

(<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=19cd-2015-16441.htm&kw=`2015/16441,+K:+`2015/5559`#fm>).

<sup>78</sup> Kızılot/Kızılot, s. 597.

<sup>79</sup> Kızılot/Kızılot, s. 598.

<sup>80</sup> Şenyüz, s. 447.

riya indirilecek sonra diğer tüm indirim ve artırımlar yapıldıktan sonra eğer bu iş için maaşından başka bir para almadı ise sonuç cezası yarıya indirilecektir. Doktrinde, çalışanın aldığı maaşın menfaat olduğu ve menfaatinin bulunması nedeniyle cezanın indirilmeyeceği iddia edilmiştir.<sup>81</sup> Ancak ilgili maddede, “*bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması*” denilmiştir. Çalışanın maaşı, (örnek üzerinden gidilirse) sahte faturanın nasıl düzenleneceğini anlattığı için değil, iş sözleşmesi kapsamında aylık emeğinin karşılığı olarak verilmiştir. Bu nedenle, katıldığım görüşe göre, maaşı haricinde bir menfaat edinmeyen çalışanın, sahte fatura düzenleme suçundan menfaat elde ettiğini söylemek mümkün değildir.<sup>82</sup> Ancak maaşın yalnızca suç işlenmesine iştirak edilmesi için verilmesi halinde, maaşın menfaat olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Örneğin naylon fatura düzenlemek amacıyla üzerine mükellefiyet tesis ettirilmesini ve karşılığında aylık maaş bağlanmasını kabul eden kişinin, suçun işlenmesinde menfaatinin bulunduğu kabulü gerekmektedir. Zira bu örnekte kişiye verilen maaş, yalnızca vergi kaçırmaya iştirak etmesinden dolayı verilmektedir. Diğer bir ifade ile iştirak ile menfaat arasında doğrudan sebep sonuç ilişkisi olmalıdır. Elde edilen menfaat, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edilmesinin sonucu olarak verilmişse cezadan indirim yapılmamalıdır. Ancak suça iştirak gerçekleşmeseydi dahi kişi menfaat elde edecekse, örneğin sahte fatura düzenlemese dahi maaşı verilecekse, bu durumda cezada indirim uygulanmalıdır.

## E. MENFAAT KAVRAMI

VUK ve TCK'nın mevcut düzenlemeleri karşısında, “*menfaat gözetme*” kriteri, iştirak türünün belirlenmesi açısından değil, iştirakçiye indirim uygulanıp uygulanmaması açısından önemlidir.<sup>83</sup> Buradan hareketle, menfaat gözetmeyen müşterek failin olması mümkün olup bu iştirakçi TCK'nın 37. maddesine göre fail gibi sorumlu olacak ancak VUK'un 360. maddesi mucibince cezasının yarısı indirilecektir.<sup>84</sup>

<sup>81</sup> Çavuş, s.e.t. 25.01.2018; Batun, s.e.t. 25.01.2018.

<sup>82</sup> Aynı doğrultuda görüş için bkz. Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2010, 3. Baskı, s. 213; Mercimek/Gerçek, s. 216; Hüsamettin Uğur/Mert Elibol, Vergi Suçları, Adalet, Ankara 2016,2. Baskı, s. 267; Taştan, s. 117.

<sup>83</sup> Kızılot/Kızılot, s. 598; Mercimek/Gerçek, s. 215; Bayar, 134; Batun, s.e.t. 25.01.2018; Gören, s. 364.

<sup>84</sup> Gören, s. 364.

Doktrinde “*menfaat*” kavramının muğlaklığı eleştirilmiştir.<sup>85</sup> Menfaat gözetme neye göre saptanacaktır? Örneğin, yalnızca işini kaybetmemek için işverenin sahte belge basma fiiline yardım eden kişi menfaat gözetmiş sayılacak mıdır?<sup>86</sup> Bu soruya cevap verirken 5728 sayılı Kanun’dan önce madde metninde “*maddi menfaat*” ifadesinin değiştirilerek yalnızca “*menfaat*” ifadesinin kullanıldığıнын göz önüne alınması gerektiği kanaatindeyim. Diğer bir ifade ile kanun koyucunun bu tercihi bilinçli yaptığının kabulü ile yalnızca parasal menfaatin değil, her türlü menfaatin dikkate alınması gerekmektedir.<sup>87</sup> Örnek olarak, maaşı aynı kalmakla birlikte sahte fatura düzenlemesi karşılığında izine çıkmasına izin verilen veya işyerinde çalıştığı pozisyonu yükseltlen kişi menfaat elde etmiş sayılmalıdır. Bunun gibi manevi menfaat gözetilerek, örneğin dostluk kurmak amaçlı olarak suça iştirak gerçekleştirilebilir.

Tartışılması gereken bir başka husus, “*menfaat gözetmek şartıyla*” şeklindeki ifadenin, “*suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması*” şeklinde değiştirilmesinin nedenidir. Değişiklik öncesi halde “*menfaatin gözetmek*”, lafzi yorumla “*menfaat beklemek, ummak*” anlamına geleceğinden, burada menfaatin gerçekleşmiş olmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak yapılan değişiklik sonucu getirilen “*menfaatinin bulunmaması*” ifadesi, lafzi yorum ile “*menfaatin elde edilmemesi*” anlamı gelmektedir. Kanun koyucunun bu tercihi bilinçli yaptığının kabulü ile suçun işlenmesinde menfaati bulunmayan, menfaat beklentisi olmasına rağmen bu beklentisini elde edememiş veya menfaati elde ettiği tespit edilemeyen iştirakçinin cezası 360. maddeye göre indirilmelidir.<sup>88</sup>

Doktrinde eleştirilmiş başka bir husus, vergi kaçaklığı suçuna iştirak edene verilecek ceza bakımından, menfaat elde etme kriterinin neden getirildiğidir. Zira bu suç için fail açısından dahi vergisel ka-

<sup>85</sup> Kızılot/Kızılot, s. 595; Bayar, s. 134.

<sup>86</sup> Bayar, s. 134.

<sup>87</sup> Uğur/Elibol, s. 266. Aksi görüş için bkz. Batun, s.e.t. 25.01.2018: Batun, buradaki menfaatin maddi menfaat olduğunu ve para, taşınır ve taşınmaz mallar gibi maddi olarak değer ifade eden tüm unsurların kavram içine girdiğini belirtmiştir; Bkz. Taştan, s. 116-117: “Buradaki menfaatin, maddi bir menfaat olması gerekir. Başka bir deyişle manevi menfaat, örneğin aralarındaki husumet nedeniyle bir kimse-den intikam alma saiki ile hareket etme, VUK’un 360. maddesinin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

<sup>88</sup> Uğur/Elibol, s. 267.



zanç elde etme şartı aranmamıştır. Bu nedenle, menfaat ölçütü ile iştirakçiye verilecek cezanın farklılaşması isabetli görülmemiştir.<sup>89</sup>

Son olarak; cezada indirim “kişinin menfaatinin bulunmaması” şartına bağlanmışsa da bu durumun, objektif şartlara göre mi yoksa sübjektif şartlara göre mi tayin edileceğinin belirsiz olması doktrinde eleştirilmiştir. Diğer bir deyişle, kişinin menfaat elde etme amacı olmasa dahi, suç sonrasında menfaat elde etmiş olması halinde ne olacağı belli değildir.<sup>90</sup>

## SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçunda iştirakin şartları ve sonuçları, 2008 senesi öncesinde Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmesine karşın, 5237 sayılı TCK’nın ruhuna uygun olarak 08.02.2008 tarihinde yapılan değişiklik ile bu hüküm kaldırılmıştır. Böylece, iştirak müessesesinin vergi kaçakçılığı suçundaki uygulaması için TCK’nın Birinci Kitabı olan “Genel Hükümler”deki maddelerin dikkate alınması gerekmektedir.

Suçta iştirak TCK’nın 37 ila 41. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddelere göre, kaçakçılık suçunun iştirak halinde işlenip işlenmediği ve fiili gerçekleştirenlerin faillik veya şeriklik durumu tespit edilecektir.

Vergi kaçakçılık suçunda iştiraktan söz edebilmek için öncelikle VUK’un 359. maddesindeki fiillerden birinin kasıtlı ve hukuka aykırı olarak gerçekleştirilmesi zorunludur. Gerçekleşen bu suçun, iştirak iradesine sahip birden çok kişi tarafından, birbiriyle bağlantılı birden çok hareketle işlenmesi halinde, iştirak edenlere müşterek faillikten, azmettirmeden veya yardım etmeden ceza verilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçunu birlikte gerçekleştiren, fiil üzerinde ortak hâkimiyet kuran, suçun icrasında doğrudan doğruya hareketi yapan kişiler müşterek fail olarak sorumlu tutulacaktır.

VUK madde 359’daki fiilleri işlemeyi düşünmeyen bir kimseye bu kararı verdiren kişi ise azmettiren olarak suçun cezası ile cezalandırılacaktır.

<sup>89</sup> Bayar, s. 134; Çavuş, s.e.t. 25.01.2018.

<sup>90</sup> Akın, s.e.t. 25.01.2018.

Yardım eden, müşterek failden farklı olarak, suç tipi üzerinde bizzat hâkimiyeti bulunmayan kimsedir. Faillik ve azmettirme kapsamında olmayan her türlü katkı, yardım etme olarak değerlendirilebilir. Azmettirme ve yardım etme birlikte veya farklı türlerde yardım etme birlikte olabilirse de suça sadece bir kez şerik olarak katılabileceğinden, kişiye yalnızca azmettirmeden veya birden çok yardım etme halinde yalnızca tek yardım etmeden ceza verilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesi gereği, suça iştirak eden kimse, suçun işlenmesinde menfaati bulunmuyorsa verilecek cezanın yarısı indirilecektir. Buna göre, öncelikle TCK'nun iştirak hükümlerine göre iştirak türü ve ceza belirlenecek ve sonra verilecek ceza yarı oranında düşürülecektir. Suçun işlenmesindeki menfaat, doktrindeki hâkim görüşe katıldığım şekilde, parasal ve maddi olabileceği gibi manevi veya her türlü kazanım şeklinde olabilir. Menfaat beklentisi olmasına rağmen bu beklentisi gerçekleşmemiş kimse için de cezada indirim yapılabilir. Kanundaki menfaat kavramının muğlaklığı ve cezadan indirim yapılması için bu şekilde bir şart aranması doktrinde eleştirilmiştir. Sorunun çözümü için madde metni, menfaat kavramı açısından daha açıklayıcı ve detaylı şekilde yeniden düzenlenebilir veya ilgili madde tamamen kaldırılabilir. Zira vergi kaybı, vergi kaçaklığı suçunun unsuru değildir, diğer bir ifade ile suçun oluşumu için menfaat şartı aranmamaktadır. Buna karşın, suça iştirak eden kişiye indirim yapılmasının şartı olarak, menfaat elde edip etmemesine bakılması tezatlık oluşturmaktadır.

### Kaynakça

- Akın Engin, "Türk Ceza Kanunu'na Uyum Çalışmaları Bağlamında Vergi Suçlarında Yapılacak Değişiklik Çalışmaları", *Yaklaşım Dergisi*, Ankara 2006 Kasım, S. 167, <http://www.yaklasim.com>, son erişim tarihi (s.e.t.) 25.01.2018.
- Batun Mehmet, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", *Yaklaşım Dergisi*, Ankara 2010 Ekim, S. 213, <http://www.yaklasim.com>, s.e.t. 25.01.2018
- Bayar İbrahim Nihat, Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi, Ankara 2013.
- Candan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2010, 3. Baskı.
- Çavuş Adnan, "Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak", *Yaklaşım Dergisi*, Ankara 2000 Haziran, S: 90, <http://www.yaklasim.com>, s.e.t. 25.01.2018.

- Çelen Ömer, "Bir İştirak Şekli Olarak Yardım Etme (Asli Fail Yardım Eden Ayrımı)", Doktora Tezi (yayımlanmamış), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2015.
- Erdem Tahir, "Vergi Suçlarında Dolaylı Faillik", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2008 Mart, S. 234, <http://vergisorunlari.com.tr>, s.e.t. 25.01.2018.
- Gören Ömer, "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", *Ankara Barosu Dergisi*, Ankara 2013, S. 2013/2.
- Hakeri Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet*, Ankara 2013, 16. Baskı.
- Karakoç Yusuf, *Vergi Ceza Hukuku, Yetkin*, Ankara 2016.
- Kızılot Şükrü/Kızılot Zuhul, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım*, Ankara 2009.
- Koca Mahmut/Üzülmez İlhan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin*, Ankara 2011, 4. Baskı.
- Mercimek Fulya/Gerçek Adnan, "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", *TAAD*, Ankara 2013, S: 14, s. 191-228.
- Öncel Mualla/Kumrulu Ahmet/Çağan Nami, *Vergi Hukuku, Turhan*, Ankara 2014, 23. Baskı.
- Şenyüz Doğan, *Vergi Ceza Hukuku, Ekin*, Bursa 2016, 9. Baskı.
- Taştan Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara 2015, 2. Baskı.
- Toroslu Nevzat, *Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş*, Ankara 2007, 10. Baskı.
- Uğur Hüsamettin/Elibol Mert, *Vergi Suçları, Adalet*, Ankara 2016, 2. Baskı.
- Kazancı İçtihat Bankası Programı