



MESLEK MENŞUPLARININ MALİ VE DİSİPLİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN TEMAS MEVZUAT, UYGULAMA VE ÖNERİLER

İzmir Sektörel Denetim Daire Başkanlığı

Hazırlayan : Hakan YENER-Vergi Başmüfettişi
Seminer Yeri : İzmir SMMM Odası
Seminer Tarihi : 19 Kasım 2025 Saat: 16.00 – 18.00

İZMİR-2025/KASIM

İçerik

1- Meslek Mensuplarının Mali Ve Mütessesil Sorumluluğuna İlişkin Mevzuat

- Meslek Mensubu Kimdir, Neler Yapar, Hukuki Sorumluluğu ve Toplumsal Sorumluluğu Nedir?
- Meslek Mensuplarının Mali Mütessesil Sorumluluklarına ilişkin dayanak düzenlemeler nelerdir?
- İnceleme Sürecinde Müştereken Ve Mütessesilen Sorumluluğun Tespiti Ve Uygulama Süreci ?
- Uygulamada Meslek Mensuplarının Savunmalarında Karşılaşılan Yaygın Hataların Neler Olduğu ?
- Sorumluluğun Yönetiminde Çözüm Önerileri Neler Olabilir?
- Sorumluluğa İlişkin Emsal İctihatlar

2- Meslek Mensubunun Kaçakçılık Suçuna İştiraki ve Sorumluluğu

- Kaçakçılık Suçu ve Suça İştirake İlişkin Genel Çerçeve
- Vergi Usul Kanunda Sayılan Kaçakçılık Suçlarının Neler Olduğu?
- Kaçakçılık Suçunun Failinin Belirlenmesi/Uygulanmasına İlişkin Esasların Neler Olduğu?
- İnceleme Sürecinde Meslek Mensubunun Kaçakçılık Suçlarına İştirakinin Belirlenmesinde Yapılan Araştırmaların Neler Olduğu?
- Konuya İlişkin Emsal İctihatlar

3- Meslek Mensubunun Disiplin Sorumluluğu

- Disiplin Cezalarının Türleri
- Disiplin Cezalarına İlişkin Fiiller ve Uygulama Usulü Nelerdir ?
- Disiplin Yönetmeliği “Disiplin Kararlarının Kesinleşmesi ?
- İnceleme Sürecinde “Disiplin Cezalarının” Yürütüm Usulü





MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ ÇERÇEVESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER:

**Sorumluluk müessesesi 3 temel
ayaktan oluşmaktadır.**

- 1-Mali ve Müteselsil Sorumluluk
- 2-İştirak Sorumluluğu
- 3-Disiplin Sorumluluğu

Sorumluluğun 3 Temel Ayağı

● 1-Mali ve Müteselsil Sorumluluk (Vuk Mük.227. Md.)

Beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğu; “beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından” doğan vergi ziyai hâllerinde, mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmasıdır.

Bu sorumluluk, **cezai bir iştirak veya suça ortaklık niteliğinde olmayıp**; tamamen mesleki görevin gereği gibi yerine getirilmemesi, yani **meslekî özen ve uygunluk yükümlülüğüne** aykırılık nedeniyle doğan hukuki–mali sorumluluk mahiyetindedir.

● 2-İştirak Sorumluluğu

Meslek mensubunun, mükellefin işlediği vergi suçuna —örneğin **sahte fatura düzenleme, sahte fatura kullanma, gerçeğe aykırı belge düzenleme** gibi fiillere— **bilerek ve isteyerek (Kastın Unsuru) katılması**, hukuken suça “ortak olma” (iştirak) niteliğinde olup, bu hâl doğrudan **cezai sorumluluğu** gündeme getirir.

Bu tür bir sorumluluk, **VUK’un 359. maddesinde** düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları ile **360. maddesinde** düzenlenen “cezada indirim” hükümleri kapsamında değerlendirilir.

● 3-Disiplin Sorumluluğu

Disiplin sorumluluğu, meslek mensubunun 3568 sayılı Meslek Kanunu ile bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Disiplin Yönetmeliğinde düzenlenen **mesleki özen, dürüstlük ve uygunluk yükümlülüklerine aykırı davranması hâlinde doğar**. Bu sorumluluk, **mali veya cezai sorumluluktan farklı olarak, mesleğin itibarını ve düzenini korumaya yönelik idari nitelikte** bir sorumluluktur.

Uygulamada, meslek mensubu hakkında **mali, müteselsil veya cezai sorumluluk yönünden bir tespit yapılmışsa**, bu tespitler **çoğunlukla ayrıca disiplin sorumluluğu** bakımından da değerlendirmeye tabi tutulmakta; ilgili fiilin **meslek düzenini ihlâl edip etmediği** yönünden **oda disiplin kurullarınca** inceleme yapılmaktadır.



1- MESLEK MENSUPLARININ MALİ VE MÜTESELSİL SORUMLUĞUNA İLİŞKİN MEVZUAT

**Meslek Mensubu Kimdir, Neler Yapar,
Hukuki Sorumluluğu ve Toplumsal
Sorumluluğu Nedir?**

Meslek Mensupları, **vergi mükellefleri ile devlet arasındaki mali ilişkileri düzenleyen, bu ilişkilerin hukuka uygun yürütülmesini sağlayan ve mali danışmanlık hizmeti** sunan kişilerdir. Bu rol, yalnızca teknik bir mesleki faaliyet olmayıp; **kamu gelirlerinin doğru, adil ve zamanında tahsiline** aracılık eden bir **kamusal hizmet** niteliği taşımaktadır.

Bu nedenle meslek mensupları, **gerek mükellef gerek kamu adına ciddi bir emanet ve güven sorumluluğu** üstlenmektedir.



Meslek Mensubu Kimdir, Neler Yapar, Hukuki ve Toplumsal Sorumluluğu Nedir?

Mali müşavirler, hazırladıkları mali tablolar, beyanname ve raporlar aracılığıyla, **devletin vergi denetim sisteminin doğru işlemesine katkı sağlamakla kalmaz; aynı zamanda topluma sunulan verinin doğruluğunun teminatı** konumundadır.

Halka açık şirketlerin mali tabloları, bilanço verileri, beyanname içerikleri ve finansal göstergeleri; **yatırımcılar, kamu kurumları, bankalar ve pay sahipleri** tarafından güvenilir veri kaynağı olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla, Meslek Mensuplarının faaliyetleri **yalnız mükellef ile sınırlı olmayıp, kamu yararı ve ekonomik düzenin istikrarı** bakımından da doğrudan önem arz eder.

Bu çerçevede Meslek Mensupluğu, “doğruluk”, “uygunluk” ve “dürüstlük” ilkeleri üzerine kurulmuş olup, mali verinin güvenilirliği üzerinden **toplumun ekonomik karar alma süreçlerini** destekleyen bir işlev üstlenmektedir.

Meslek Mensubu Kimdir, Neler Yapar, Hukuki ve Toplumsal Sorumluluğu Nedir?

“Müteselsil sorumluluk” genel anlamda nedir? Birden çok kimsenin aynı zarardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin dilediğı sorumlu veya sorumlulara başvurabilmesi halinde ortaya çıkan sorumluluk biçimine müteselsil sorumluluk denir. Burada sorumlulardan her biri zararı gidermekle ayrı ayrı yükümlüdürler. Sorumlulardan birinden zararı tahsil etmek diğer sorumluları zarardan ari kılacaktır. Yine sorumlular iç ilişkilerinde birbirlerine rücu etme hakkı olabilecektir.

Özetle; Meslek Mensupları, vergi beyannameleri ve tasdik raporlarını imzalarken üzerlerine düşen önemli sorumlulukları yerine getirmekle yükümlüdürler. Meslek Mensupları, ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak hazırlanan beyannamelerini ve düzenledikleri tasdik raporlarını, dayanak defter kayıtlarına ve kayıtları oluşturan belgelerle uyumlu şekilde tanzim etmek zorundadırlar. Bu uyum sağlanmazsa, Meslek Mensuplarının mali sorumlulukları gündeme gelebilir.



MESLEK MENSUPLARININ MALİ MÜTESELSİL SORUMLULUKLARINA İLİŞKİN DAYANAK DÜZENLEMELER NELERDİR?

- 213 Sayılı **VUK'un Mük. 227. Madde** düzenlemesi,
- 3568 Sayılı **Meslek Kanun'unu 8/A. ve 12. Maddelerine** İlişkin düzenlemesi,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin **Çalışma ve Usul Esasları Hakkındaki Yönetmelikte** “sorumluluk” başlığını taşıyan **8. madde Ve 21. Madde** düzenlemesi,
- Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında **4 Sıra No'lu Genel Tebliğ** düzenlemesi,
- Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'nci Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin **Mecburi Meslek Kararı (18.10.2001 Tarih 24557 Sayılı)** hakkında düzenleme,



213 Sayılı VUK'un Mük. 227. Maddesindeki Sorumluk Düzenlemesi

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu **13/06/1989** tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. **Kanun 2.nci** maddesinde serbest muhasebeci mali müşavirlerin **yetkilerinin** düzenlenmiş olmasına rağmen, mali sorumlulukları Kanunun ilk halinde yer almamıştır.

Meslek Mensubunun faaliyetinden dolayı ortaya **çıkacak mali sorumluluğu** ise 06/07/1994 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren **4008 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'na** eklenen **mükerrer 227 nci madde** ile hüküm altına alınmıştır.

Bir başka deyimle, 3568 sayılı kanunla meslek mensuplarına **verilen yetkilere ilişkin mali sorumluluk**, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer **227 nci maddesi ile düzenlenmiş** bulunmaktadır.

Mük.Madde-227 “**Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları**”:

“(...) Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden düzenlemesi yapılan hükümlere göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. (...)” hükmüne yer verilmiştir.



3568 Sayılı Meslek Kanunu Kapsamındaki Sorumluluk Düzenlemesi (8/A. ve 12. Maddeleri)

Madde-8/A: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere Rapor Düzenlettirme Yetkisi Ve Sorumluluk:

“Maliye Bakanlığı, bu Kanun kapsamında yetki almış serbest muhasebeci mali müşavirlere, **beyannamelerini imzaladıkları dönem ve mükelleflerle sınırlı olmak kaydıyla, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında yapılacak iadeye dayanak teşkil edecek rapor düzenlettirmeye**, bu kapsamda rapor düzenleyecek serbest muhasebeci mali müşavirlerde aranacak nitelik ve şartlar ile rapor düzenlenebilecek iade türlerini ve azami iade tutarlarını tespiti, rapor düzenleme yetkisini, belirleyeceği usul ve esaslara göre yapılan eğitimlere katılma ve başarılı olma şartına bağlamaya ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Serbest muhasebeci mali müşavirler, **iadeye ilişkin düzenledikleri raporların doğru olmasından sorumludurlar. Düzenledikleri raporun doğru olmaması halinde, rapor kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.”** hükmüne yer verilmiştir.



3568 Sayılı Meslek Kanunu Kapsamındaki Sorumluluk Düzenlemesi (8/A. ve 12. Maddeleri)

Madde-12: Tasdik Ve Tasdikten Doğan Sorumluluk:

“**Yeminli mali müşavirler** gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin

- Mevzuat hükümleri,
- Muhasebe prensipleri ,
- Muhasebe standartlarına uygunluğunu,
- Hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.
- Yeminli mali müşavirler yaptıkları **tasdikin doğruluğundan sorumludurlar.** Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, **tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere,** ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.
- Yeminli mali müşavirler **yaptıkları tasdikin kapsamını** düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.
- Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında **sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması** istenir.
- Savunma isteme yazısının **tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde** savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.
- Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.” hükmüne yer verilmiştir.



Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin Çalışma ve Usul Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Yapılan Sorumluluk Düzenlemeleri (8. - 21. – 41. Maddelerinde)

Madde-8-Sorumluluk:

a-)Sosyal Sorumluluk:

Meslek mensupları, mesleği ifa ederken **toplum ve Devlete karşı** sorumluluk taşırlar.

b-)İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk:

Meslek mensupları, **işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri** için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.

c-)Meslektaşlara karşı sorumluluk:

Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde **birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu** taşırlar. Mesleğin **gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması** için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.” hükmüne yer verilmiştir.



Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin Çalışma ve Usul Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Yapılan Sorumluluk Düzenlemeleri (8. - 21. – 41. Maddelerinde)

Madde-21- Hukuki Sorumluluk:

“**Meslek mensupları** verdikleri hizmet sırasında **Vergi Usul Kanununda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine** uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. **Kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümleri ayrıca** uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.

Madde-41 Sorumluluk:

Yeminli mali müşavirler, ilgili Kanunlar, yönetmelikler ve tebliğlere göre yaptıkları **tasdikin doğruluğundan sorumludurlar**. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını raporda açıkça belirtirler.



Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında 4 Sıra No'lu Genel Tebliğdeki Sorumluluk Düzenlemesi



Anılan Tebliğin “Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensuplarının Sorumluluğu” başlıklı bölümde aşağıdaki şekilde düzenleme yapılmıştır:

! Mükelleflerin beyannameleri, kendilerine 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri bir bütün olarak fiilen veren meslek mensupları tarafından imzalanacaktır.

Meslek Mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin,

-Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliği,

-Genel Muhasebe kurallarına,

(1) uygun ve doğru olarak, (2) yasal süresi içinde kanuni defterlere kaydedilmesinden ve (3) mali tablolara aktarılmasından sorumludur.

! Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır.

! Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf veya teamüle uygun olmayan belgeler meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır.

Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler/istemelidirler.

Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında 4 Sıra No'lu Genel Tebliğdeki Sorumluluk Düzenlemesi

- Mükellefin **bir tespitte bulunmaması** veya bu konuda meslek mensubunun **ikna olmaması halinde**, keyfiyet, meslek mensubunca, **beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili Vergi dairesine yazılı** olarak bildirilecektir.
- Bu **bildirimle birlikte** meslek mensubunun **söz konusu belgelere ait sorumluluğu** ortadan kalkacaktır. (Dolayısıyla sözleşmenin iptal edilmesi/hizmetin sonlandırılması **bu sorumluluğu kaldırmaz**, bildirimi **yazılı olarak ayrıca VD' yapılmış** olması gerekir.)
- Sorumluluğunu tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak **ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı** yeterli olacaktır.
- Meslek Mensupları, **beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan** ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre **belirlenen Dönem Kar/Zararının doğruluğundan** da sorumludurlar.
- Bu yöndeki düzenlemeler **mutlak surette esas alınması halinde**; ÖR: **sehven dahi** olsa yevmiye defterinde **yer alan bir toplamı yanlış aktararak** veya bir **yevmiye işlemini yanlış hesaba kaydederek** vergi zıyaına sebebiyet veren meslek mensubu **zıyaaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen** sorumlu tutulabilecektir.
- Beyanname ve eklerini **yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflere** ait muhasebeye ilişkin işlemlerin ruhsatlı meslek mensuplarınca yerine getirilmesi durumunda, söz konusu meslek mensuplarının **da yaptıkları işlerden belirtilen esaslarda sorumluluğunu kaldırmaz**. Bu sorumluluk, **ayrıca tasdiki yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu da** ortadan kaldırmaz. Sorumluluk **her iki taraf için devam edecektir**.





SERBEST MUHASEBECİ VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ USUL KANUNU'NUN MÜKERRER 227'NCİ MADDESİNE GÖRE İMZALANACAK VERGİ BEYANNAMELERİNDE UYULACAK ESASLARA İLİŞKİN MECBURİ MESLEK KARARI (18.10.2001 TARİH 24557 SAYILI) KAPSAMINDAKİ SORUMLULUK DÜZENLEMESİ

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı tarafından **18.01.2001 tarihinde yayımlanan mecburi meslek kararı 2. Maddesinde kapsamı:**

- ! VUK'un **mükerrer 227'nci maddesine göre** vergi beyannamelerinin ekinde sunulan finansal tabloların ve hesap özetlerinin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu saptamaya **yönelik mesleki çalışma esaslarını belirlemek kapsamında iken,**
- ! 3568 Sayılı Meslek Yasasının 12. maddesi ile VUK'nun mükerrer 227'inci maddesinde yer alan **Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işleri** ile ilgili çalışmalar ise **bu mecburi meslek kararı kapsamında değildir.**



Mecburi Meslek Kararının “Vergi Beyannamesi İmzalanan Müşterilerin Defter Kayıtlarının Dayanağı Olan Belgeler” Başlıklı 12. Maddesinde;

SUD (Sınırlı Uygunluk Denetimi) faaliyetini sürdüren meslek mensubunun defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerle ilgili şu yükümlülükleri vardır.

- a) Belgeler **VUK ile Türk Ticaret Kanunu'nda** belirtilen **şekil ve koşullara** sahip olmalıdır.
 - b) Alınan ve verilen **kambiyo senetleri ile çekler**, şirketin **defterlerindeki kayıtlara** uygun olmalıdır.
 - c) **Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamaları kontrol edilmelidir.**
 - d) **Şüpheli alacak karşılıklarının icra ve yargı belgelerine** bağlanmış şekilde **ayrılıp ayrılmadığı** araştırılmalıdır.
 - e) Alacak ve borç senetleri için **yapılan reeskont hesaplamaları** kontrol edilmelidir.
 - f) **Envanter listeleri** müşteri tarafından hazırlanacak ve imzalanacaktır.
- Müşterinin beyan ettiği **birim fiyat** meslek mensubu tarafından **test edilecektir.**



Mecburi Meslek Kararının “Vergi Beyannameleri İmzalanan Müşterilerin Defter Kayıtları” Başlıklı 13. Maddesinde;

- Defter kayıtlarının denetimi sırasında doğru olarak elde edilecek finansal tabloların veya hesap özetlerindeki **ticari kardan vergi matrahına geçilmesi için gerekli, indirim ve ilaveler**, bu mecburi meslek kararının 14. maddesinde belirtildiği şekilde yapılacak çalışma ile saptanacak ve vergi beyannamelerinin buna göre düzenlenmesi sağlanacaktır.

Mecburi Meslek Kararının “Faaliyetin Terkedilmesi Veya İşin Bırakılması ” Başlıklı 15. Maddesinde;

- Aslında bu maddede **sorumluluğun kimde olduğu hususunda** belirleyici bir tayin yapmaktadır.
- Meslek mensubunun vergi beyannamesi imzalama işini aldığı sözleşme dönemi içinde **ölüm, meslekten çıkartılma ya da meslek faaliyetinin süresiz tatil edilmesi ve benzeri nedenlerden dolayı faaliyetini terk etmesi halinde**, vergi beyannamesi başka bir meslek mensubu tarafından **SUD faaliyeti tamamlanarak imzalanabilir. Sorumluluk imzayı atan meslek mensubuna aittir.**
- Ancak meslek mensubu ile müşteri arasındaki iş sözleşmesinin sona erdirilmesi (Yani yukarıda sayılan zorunlu haller dışında) durumunda tarafların **gerekçe göstermesi** gerekir. (ÖR: Ücret ödemesini alamadığı)
- Gerekçe **gösterilmediği** ve ilk sözleşmeyi imzalamış meslek mensubu **vazgeçmedikçe vergi beyannamesi birlikte imzalanır.**
- Sözleşme vergi beyannamesinin verilme süresinden **4 ay öncesine kadar sona erdirilebilir.** Bundan sonraki işlemlerde **birlikte imza koşulu zorunludur.**(Yani 4 aylık süre içinde sona erdirilirse birlikte imza dolayısıyla sorumluluk da birlikte olacaktır.)



Mecburi Meslek Kararının “Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Sorumluluk ” Başlıklı 16. Maddesinde;

İmzalanan vergi beyannamelerinde **daha sonra vergi ziyainın saptanması** durumunda meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu şu koşullara bağlıdır.

- a)Bu mesleki kararın 12. maddesindeki **koşullara uyulmaması,**
- b)Defter kayıtlarının **doğruluğunun saptanamaması,**
- c)Defter kayıtlarının **VUK'nun 227. ve 228'nci madde hükümlerine uygun olmaması,**
- d)Değerlemelerin **VUK'nun değerlendirme hükümlerine** aykırı yapılması,
- e)Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki **ticari kara yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması,**
- f)VUK'un 135'nci maddesinde sayılan **vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, bulunan vergi matrahı vergi inceleme elemanlarınca beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net bir şekilde saptanması** ve bu hususun inceleme raporunda açıkça belirtilmesi.



İNCELEME SÜRECİNDE MÜŞTEREKEN VE MÜTESELSİLEN SORUMLULUĞUN TESPİTİ VE UYGULAMA SÜRECİ

Öncelikle süreç, **incelemenin tayin ve tevdi işlemlerinin** yapılmasıyla başlar. Akabinde, **vergi ziyanına ilişkin tespitlerin olgunlaştırılması** ve bu tespitlerin açıklaması yapılan mevzuat düzenlemeleriyle teması ve ilinti kurulması hâlinde, meslek mensubunun sorumluluğu gündeme gelecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun **135. maddesinde** sayılan **inceleme yetkisine haiz görevliler**, aynı Kanun’un **137. maddesinde** belirtilen **“incelemeye tabi olan”** mükellef ve sorumlular nezdinde, **134. maddede** düzenlenen **“incelemede amaç”** ilkesine uygun olarak yine **VUK’un 140/5. maddesi** uyarınca, inceleme elemanlarının işlemleri **“Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere”** uygun şekilde yürütülmekte olup, yapılan tespitler hakkında bu düzenlemeler uyarınca işlem tesis edilmektedir.

Vergi Müfettişlerince Vergi Usul Kanunun 134. inci maddesinde **yürütülen incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde**, Vergi Müfettişleri, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının **tespitini yapacak ve raporlarında belirteceklerdir.**

Müştereken Ve Müteselsilen Sorumluluğun Tespiti Ve İncelemede Uygulama Süreci

Vergi Müfettişleri, bulunan **matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi** ilgili meslek mensubunun **bilgisine de başvurmak suretiyle** Görüş Öneri Raporunda (Sorumluluk Raporu) net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumluluk gerekçelerini açıklayacaktır.

Hukukta **illiyet bağı, gerçekleşen zarar ile sorumluluğu doğuran olay veya davranış arasındaki sebep-sonuç ilişkisidir.** Meslek Mensubunun sorumluluğunda, **illiyet bağı kavramı** önem taşır.

Bu durum, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından **Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge'sinde** “... *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler veya Yeminli Mali Müşavirlerin, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması durumunda, incelemede tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun davranışı arasındaki illiyet bağını delilleri ile birlikte net olarak belirler.*” şeklinde bir düzenleme yer almakta olup gerçekleşen ve sorumlu olunan olay ile meslek mensubunun eylemi arasında bir **illiyet bağının kesin olarak ortaya konulmasını öngörmektedir.** Bu bağın olmadığı/kurulamadığı durumlarda, Meslek Mensubunun sorumluluğu aranmamaktadır/yürütülmemektedir.

Sorumluluğun **kapsamı ve tespitlerin olgunluğu,** yalnızca incelemeyi yürüten Vergi Müfettişleri tarafından değil, aynı zamanda **Rapor Değerlendirme Komisyonu (RDK)** tarafından da ayrıca incelenmekte ve değerlendirilmektedir. RDK tarafından yapılan **bu ikinci aşama değerlendirme,** tespitlerin **hukuki tutarlılığı, delil yeterliliği ve teknik sağlamlığı** açısından belirleyici niteliktedir.



Müştereken Ve Müteselsilen Sorumluluğun Tespiti Ve İncelemede Uygulama Süreci

Vergi Müfettişleri tarafından Meslek Mensuplarına gönderilen **savunma isteme yazılarının**, ileri sürülen iddiaların **somut delillerle desteklenmesi** ve meslek mensubunun sorumluluğuna **ilişkin tespitlerin açık, anlaşılır ve net biçimde ortaya konulması** üzerine kurulu bir süreç yürütülmektedir.

- ✓ÖR: Meslek Mensuplarının mükellefinin defterine kaydettiği faturanın sahte olması, asıl mükellef adına tarh edilecek vergi ve cezalardan müşterek ve müteselsil sorumlu tutulması için **tek başına yeterli değildir**. İlaveten **esas olgun illiyettin** kurulması gereklidir.
- ✓ÖR: Yine **kayıt dışı hasılat noktasında** yapılan tespitlerin, asıl mükellef adına tarh edilecek vergi ve cezalardan müşterek ve müteselsil sorumlu tutulması için **tek başına yeterli görülmez**, ilaveten konu işlemin yürütümünde Meslek Mensubunun **dahilinin olup olmadığı araştırılır**.
- ✓ÖR: Meslek mensubunun Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a, 5/1-e, 5/1-j, 32/A, 32/B gibi düzenlemeleri çerçevesinde **istisna veya şartlı uygulamaların** tüm koşullarını **sağlamadığı hâllerde**, yahut bazı koşulları **sağlayıp bazılarını sağlayamadığı** durumlarda veya **hatalı bilgi**, matematiksel hesaplama ve teknik işlem eksikliği nedeniyle **istisna şartlarının ihlal edilmesi** sonucunda mükellef adına vergi ve ceza tarhiyatı yapılması durumunda, meslek mensubunun mali/müteselsil sorumluluğu **tespitler esasında illiyet kurulması halinde gündeme gelebilir**.

Zira uygulamada tecrübe edilen durumlarda, vergi zıyaının temel nedeni **çoğu kez mükellefin kendi işlem ve karar süreçleri olduğu kabul edilmektedir**.

Müştereken Ve Müteselsilen Sorumluluğun Tespiti Ve İncelemede Uygulama Süreci

Bununla birlikte, meslek mensubunun söz konusu süreçte; **operasyonel koordinasyonun bizzat yürütücüsü olduğu, istisnanın uygulanmasına ilişkin kritik eksiklikleri bildiği veya bilmesi gerektiği, buna rağmen bu eksikliği giderme yükümlülüğünü yerine getirmediği, hatta daha ağır olarak, eksikliği örtmek amacıyla muhasebe kayıtlarını manipüle ettiği veya gerçeğe aykırı muhasebe kayıtlarıyla gizleme kastı taşıdığı durumlarda, meslek mensubunun mali ve müteselsil sorumluluğu gündeme gelebilecektir.**

Bu hâllerde sorumluluk;

- **ihlalin niteliği,**
- **eksikliğin bilinirliği,**
- **meslek mensubunun sürece etkisi,**
- **kayıt düzenine müdahalenin derecesi,**
- **davranışın kast veya ağır ihmal içerip içermediği**

kriterleri dikkate alınarak belirlenir.

Bu nedenle, istisna ve şartlı uygulamaların teknik olarak doğru uygulanması kadar, **meslek mensubunun eksikliği fark ettiği anda doğru yönlendirme, bilgilendirme ve kayıt düzeni oluşturma yükümlülüğü** de sorumluluk değerlendirmesinde belirleyici nitelik taşır.

✓ÖR:153-Ticari Mallar (Alacaklı) 522-Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Borçlu) ???

Savunma sürecinde, meslek mensubunun disiplin, mali veya müteselsil sorumluluğunu doğurabilecek **fiiller yönünden neden–sonuç ilişkisinin açık şekilde** ortaya konulması esastır.



Müştereken Ve Müteselsilen Sorumluluğun Tespiti Ve İncelemede Uygulama Süreci

Meslek mensubunun yapacağı savunmasında; kendisine yöneltilen iddialara ilişkin **kayıt düzeni, belge tutarlılığı, işlem akışı, davranışsal süreç, mesleki gerekliliklerin hangi ölçüde yerine getirildiği gibi hususları, eşgüdüm ve bütünlük içinde, dayanakları ile birlikte ortaya koyması** gerekmektedir. Bu kapsamda hazırlanacak savunmanın, **yalnızca iddiayı reddeden bir metin değil;** işlem–belge–kayıt tutarlılığını gösteren, mevzuat hükümlerine bağlılığı ortaya koyan **teknik ve gerekçeli bir açıklama** niteliğinde olması önem arz etmektedir.

Ancak uygulamada, Meslek Mensuplarınca verilen savunmaların **çoğu kez bu nitelikleri taşımadığı,** ileri sürülen iddialara yönelik teknik açıklamaların yeterince ortaya konulmadığı ve savunmaların **somut dayanaklar ile desteklenmediğinin** veya **savunmanın yapılmadığı tecrübe edildiği** görülmektedir.

Uygulamada Meslek Mensuplarının Savunmalarında Karşılaşılan Yaygın Hatalar:

- 1. Somut delil ve kayıt dayanağı sunulmaması:** Savunmaların çoğu, tespit edilen iddiaları çürütecek belge, kayıt, işlem akışı veya teknik izahlar olmaksızın **genel ifadelerden ibaret** kalmaktadır.
- 2. Mevzuat atıflarının eksik veya hatalı yapılması:** 213 sayılı VUK, 3568 sayılı Kanun ve ilgili düzenlemelerdeki hükümlere gerektiği gibi dayanılmadığı, savunma metninin **hukuki temellendirmeden yoksun bırakıldığı** görülmektedir.
- 3. İddia–savunma tutarlılığının sağlanmaması:** Meslek mensubunun anlatımında **işlem akışı, davranış biçimi ve kayıt düzeni** arasında tutarlı bir **neden–sonuç ilişkisi kurulamadığı;** savunma metninin **bütünsel bir teknik açıklamadan yoksun olduğu** gözlemlenmektedir.

Müştereken Ve Müteselsilen Sorumluluğun Tespiti Ve İncelemede Uygulama Süreci

Meslek Mensuplarının mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı **müstakil bir rapor** ile tespit edilir.

Bu kapsamda Meslek Mensupları hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için Meslek Mensuplarının **yazılı savunması istenir**. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren **(30) otuz gün** içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili Meslek Mensubu savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.

Meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde, söz konusu Görüş Öneri Raporu (Sorumluluk Raporu-Mali/Müteselsil Sorumluluk) Vergi Müfettişince, Meslek Mensubunun **bağlı bulunduğu vergi dairesine** ve varsa **disiplin cezası yönünden de değerlendirme** ayrı raporla (GÖR-Disiplin Raporu) gereği yapılmak üzere **bağlı meslek odasına ayrıca** gönderilecektir.

Bulunan matrah farkı üzerinden **tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşmaya varılmış ve tahsilatın yapılmış** olması, raporların (Disiplin Raporunun) birer örneğinin **meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya** gönderilmesine engel teşkil etmeyecektir. Yani Mali Sorumluluk Raporu artık tanzim edilmez.

Vergi Dairelerince yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak ve tahsile yönelik işlemdir.

Müştereken Ve Müteselsilen Sorumluluğun Tespiti Ve İncelemede Uygulama Süreci

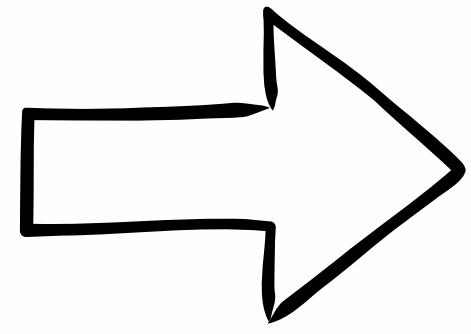
Sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ile **ilgili takibat**, bu meslek mensuplarının **bağlı bulunduğu vergi dairelerince** yerine getirilecektir.

Uygulamada genel olarak, tarhı istenen vergiler ile bunlara bağlı **cezaların kesinleşmesi ve mükelleften tahsil edilememesi durumunda**, vergi daireleri 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 51. Madde hükümleri uyarınca meslek mensuplarına **“ödeme emri” tebliği suretiyle tahsil yoluna gitmektedir.**

Bu durumda süreç, 6183 sayılı Kanun’un **51. maddesinde** düzenlenen **tahsil usulü** ve **58. maddesinde** yer alan **itiraz koşulları çerçevesinde** yürütülmektedir. Anılan 58. maddeye göre, **“kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği yahut alacağın zamanaşımına uğradığı”** gerekçeleriyle, tebliğ tarihinden itibaren **15 gün içinde Vergi Mahkemesine** itirazda bulunabilir.

Ayrıca tebliği sağlanan **“ödeme emri” olduğundan**, muhtemel dava sürecinde **ayrıca yürütmeyi durdurma talepli** edilmelidir, “ceza ihbarnamesinin” tebliği ve dava sürecinden farklı olarak.

Ancak uygulamada **bu düzenleme**, Meslek Mensuplarının savunma alanını **fiilen sınırlandırmaktadır**. Zira meslek mensubu, **çoğu durumda tarhiyattan haberdar edilmeden**, sürece dahil edilmeden ve olayın **esasına ilişkin açıklama yapma imkânı tanınmadan**, **doğrudan ödeme emri muhatabı hâline getirilmektedir**. Bu nedenle, mevcut madde kapsamındaki **sınırlı itiraz nedenleri** —“borcun bulunmadığı, kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı”— meslek mensubunun **fiilî ve hukuki sorumluluk esasına ilişkin savunma yapmasına imkân tanımamaktadır**.



Sürece İlişkin Öneriler

Bu durumun giderilebilmesi için, meslek mensuplarının mali sorumluluğuna dayalı olarak kendilerine yöneltilen **ödeme emirlerinde özel bir istisna düzenlemesi yapılması gereklidir**. Bu bağlamda, 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesine aşağıdaki şekilde **bir ek fıkra ihdas edilmesi uygun olabilir**:

“*Meslek mensuplarının, mali sorumlulukları kapsamında kendilerine tebliğ olunan ödeme emirlerine karşı açacakları davalarda, bu Kanun'un 58. maddesindeki sınırlayıcı itiraz sebepleri uygulanmaz. Bu hallerde, meslek mensubu, sorumluluğun esasına ve doğumuna(illiyetin kurulmasına) ilişkin tüm hukuki ve fiilî gerekçelerini ileri sürebilir.*”

Böyle bir düzenleme, hem Anayasa'nın **36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının hem de savunma hakkının** etkin biçimde kullanılabilmesinin teminini sağlayabilir.

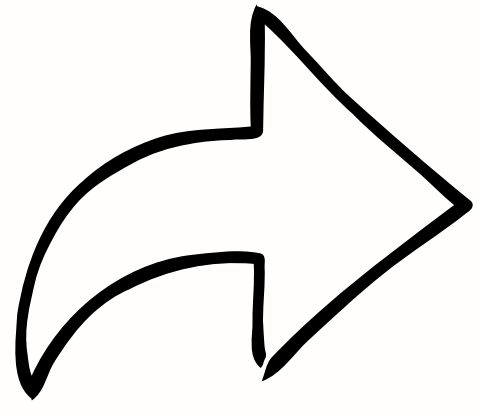
Yaptıkları tasdikler ve verilen beyannameler sonucu mükellefler adına tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar için meslek **mensupları hakkında yapılacak takibata başlanır**.

Borç ve alacaktan **doğan zamanaşımı süresi müteselsil borçluluk içinde** geçerlidir. Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen **beş yıllık tahakkuk zamanaşımı süresi**, 6183 sayılı AATUHK **tahsil zamanaşımı müessesesi**, Meslek Mensupları hakkındaki mali sorumluluk içinde geçerli olmaktadır. Bu durumda **asıl vergi borcu zamanaşımına uğradığında** meslek mensupları hakkında **mali sorumluluk uygulamasına gidilemeyecektir**.

Yerleşik ve istikrar kazanmış yargı içtihatları uyarınca; Meslek Mensuplarının **bilgisi ve rızası dışında**, mükellefin **tek taraflı tasarrufu sonucu** kesinleşen ve Meslek Mensupları tarafından ödenen vergi ve cezalar yönünden, meslek mensubunun **mükellefe karşı rücu hakkı saklıdır**.

Bu rücu ilişkisinin Meslek Mensubunun müşterileriyle yaptığı “maktu sözleşmelerine” daha net ve gerekçeli detaylandırılarak işlenebilir.
(Sözleşmenin 4.8 ve 4.10)





Sürece İlişkin Öneriler



Uygulamada meslek mensuplarının, **çoğu zaman tarhiyattan çok sonra durumdan haberdar olmaları, ilk dava sürecinde davaya dahil edilmelerine imkân tanıyan açık bir düzenlemenin bulunmaması** ve gerek yargı mercilerince, gerek vergi dairelerince, gerekse meslek odalarınca bu süreçte **bilgilendirilmelerinin sağlanmaması**, sorumluluğun **fiilen meslek mensubu üzerinde kalmasına neden olmaktadır.**

Sürecin geliştirilmesi bakımından;

- Meslek mensuplarının tarhiyat ve ceza **ihbarnamesi aşamasından itibaren bilgilendirilmesi,**
- Mükellef tarafından açılan vergi ve ceza davalarına **“katılma hakkı” tanınacak biçimde yasal düzenleme yapılması,**
- **Sorumluluğun “rucü ilişkisinin” müşterilerle yapılan sözleşmede daha net ve çerçeveli işlenmesi,** oluşturulması,
- Hem idari etkinliği hem de yargısal verimliliği artıracaktır. Bu yolla, mali müteselsil sorumluluk uyuşmazlıklarının **önemli bir kısmı önlenmiş olacaktır.**

Yapılacak düzenlemeler esastaki yürütümün, Anayasa’nın 36. maddesiyle güvence altına alınan **“adil yargılanma ve savunma hakkı”** ilkesine de verimli katkıda bulunacaktır.





DAVA SÜRECİNDE TECRÜBE EDİLEN DURUMLAR VE EMSAL İÇTİHATLAR

- Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2021/419 E. , 2022/3784 K. : “(...) Yukarıda anılan hükümler uyarınca, serbest muhasebecilerin müşterek ve müteselsil sorumluluğundan söz edilebilmesi için çalışma konuları içinde yaptığı ve yapması gereken işler dolayısıyla, **imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması ve bunun neticesinde vergi kaybı meydana gelmiş olması gerekmektedir.** Olayda, davacı hakkında düzenlenen görüş ve öneri raporunda, dava konusu ödeme emirleri içeriği borcun, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmadığı yönündeki tespitlerden kaynaklanmadığı, muhasebecilik hizmeti sunulan mükellefin komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yaparak kazancını gizlediği görüşünden hareketle bulunan matrah üzerinden yapılan tarhiyata dayandığı anlaşıldığından, dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”
- Danıştay 4. Daire Başkanlığı E. 2013/813 K. 2016/1536, T. 7.4.2016 sayılı kararı: “....serbest muhasebeci mali müşavirlerin inceleme yapma yetkilerinin ancak vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esasları ile kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu için sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmaları hukuken mümkün olmaması ve beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve **bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklanmaması** nedeniyle davacı adına müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. (...)”
- Danıştay 4. Dairesi’nin E.2013/3572 K.2015/796 sayılı kararında, “(...) mali müşavirlerin sorumluluğunun, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin **defter kayıtlarına uygun olmaması** durumunda ortaya çıktığı belirtilmiştir.”
- Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin E.2007/319 K.2008/212 sayılı kararında, “(...) mali müşavirlerin sorumluluğunun, kusur sorumluluğu olduğu ve sorumlu olunan olay ile meslek mensubunun **eylemi arasında illiyet bağının kurulmasının gerektiği** vurgulanmıştır. (...)”



2- MESLEK MENSUBUNUN KAÇAKÇILIK SUÇUNA İŞTİRAKİ VE SORUMLULUĞU:

Kaçakçılık Suçu ve Suça İştirak İlişkin Genel Çerçeve

Meslek Mensubunun, kaçakçılık suçuna **iştiraki ve sonuç işlemleri** aşağıdaki çerçevede temellendirilmektedir.

VUK'un 344/2. maddesi uyarınca, **vergi ziyanına 359. maddede yazılı kaçakçılık fiilleri ile sebebiyet verilmesi hâlinde**, uygulanacak vergi ziyaı cezası **üç kat**, bu fiillere **iştirak edenlere ise bir kat** olarak uygulanır.

Kaçakçılık Suçu ve Suça İştirake İlişkin Genel Çerçeve

Burada Meslek Mensubu suça iştirak ederse, mali sorumluluk olarak ilave (1 kat vergi ziyayı) bir yüklenimle karşılaşmakta, **ancak vergi ziyayı oluşmasa dahi** Meslek Mensubu suçun faili olarak cezalandırılmasına engel bir durum yoktur.

Bu ceza, **mali sorumluluk müessesesi** kapsamında tanzim edilen “**ödeme emrinden**” farklı olarak “**ceza ihbarnamesiyle**” meslek mensubuna **tebliğ edilir**. Dolayısıyla;

- Vergi Mahkemesinde dava **30 gün içinde açılacak**,
- “ödeme emrindeki” **sınırlayıcı dava açma gerekçelerine** tabi olmayacak,
- ilaveten **İYUK 27 kapsamında yürütmeyi durdurma** talebinde bulunulmasına da gerek yoktur.

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları, **Türk Ceza Kanunu’nun 21. maddesinde tanımlanan anlamda sadece kast** ile işlenebilen suçlardır. TCK m.21/1’e göre kast:

“Kast, **suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.**” Bu nedenle:

- **Bilgi, irade ve amaç birlikteliği** bulunmalıdır,
- Fail **fiilin vergisel sonuçlarını öngörmeli ve istemelidir**,
- **Basit hata, ihmal, eksiklik, dikkatsizlik veya kontrol zaafı** → 359 kapsamında suç oluşturmaz,

VUK 359. Madde suçlarında **taksirle sorumluluk mümkün değildir.**



Kaçakçılık Suçu ve Suça İştirake İlişkin Genel Çerçeve

Meslek Mensubunun kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinin somut olarak tespit edilmesi hâlinde, meslek mensubu hakkında **bir kat vergi ziyai cezası kesilecek ve ayrıca vergi suçu raporu (VSR) düzenlenerek** durum Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilerek inceleme süreci neticelenmiş olacaktır.

Adli Makamlara intikal etmesi neticesinde, Cumhuriyet Savcısı da ayrıca **iddianameyi hazırlarken**, süreçte:

- **Kast unsuru,**
- **İllyet bağı,**
- **Fiilin kanuni karşılığı (tipiklik)**
- **Meslek mensubunun katkı derecesi,**

Hususlarında tekrar değerlendirme yaparak, Fail ve Suç noktasında belirleme yaparak kovuşturma evresine intikali gerçekleştirilir.

Ayrıca, **Asliye Ceza Mahkemesince görülecek davada da suç tipolojisine uygun durumlar** ve deliller gözeterek, yargılamayı yapacaktır.



Vergi Usul Kanunda Sayılan Kaçakçılık Suçları

Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde “kaçakçılık suçları ve cezaları” sayılmıştır. Bu fiiller, vergi ziyayı ile sonuçlanıp sonuçlanmadığından **bağımsız** olarak “kasten” işlenen ve hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırıma bağlanmış suçlardır.

359. madde sayılan fiiller özetle şu şekilde sıralanabilir;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, (Md.359/a-1)

- -Gerçek olmayan kişi/hesap açmak,
- -İşlemleri başka deftere kaydetmek,
- -Matrahı azaltıcı nitelikte muhasebe manipülasyonu.

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, gizlemek(Md.359/a-2)

3) Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, (Md.359/a-2)

4) Sahte belge düzenlemek veya kullanmak, (Md.359/b)

- -Gerçek bir işlem olmamasına rağmen varmış gibi belge düzenlemek,
- -Bu belgeleri tamamen veya kısmen sahte olarak üretmek/kullanmak,

5) Defter ve belgeleri yok etmek veya sahife değiştirmek, (Md.359/b)

6) Yetkisiz belge basmak veya bilerek kullanmak, (Md.359/c)

7) Ödeme kaydedici cihazlara/Veri aktarım sistemlerine fiziksel/bilişimsel müdahale (Md.359/ç, d bentleri)



Kaçakçılık Suçunun Failinin Belirlenmesi/Uygulanmasına İlişkin Esaslar

İştirak, Türk Ceza Kanunu’nun 37.ila 40. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Türk Ceza Kanunu’nda **suçlar, fail sayısına göre tek failli ve çok failli** suçlar olarak ayrılmıştır. **İştirak**, tek bir faille işlenebilen bir suçun birden **fazla faille işlendiği** durumları kapsar.

Vergi kaçakçılığı suçlarında **iştirakten bahsedebilmek için;**

- **birden fazla fail tarafından** gerçekleştirilen
- **birden fazla hareketin** olması,
- bu hareketlerin **nedensellik taşıması** ve
- ortada bir **iştirak iradesinin** bulunması gerekmektedir.

VUK’un 359. Maddesi kapsamında düzenlenen **kaçakçılık suçlarında faillik; fiili bizzat icra eden veya suçun icrasına doğrudan katkı sağlayan kişiler** açısından söz konusu olur. Dolayısıyla, bir kişinin **yalnızca şirket yetkilisi, müdürü veya ortağı olması, tek başına VUK m.359 kapsamında fail sayılması için yeterli değildir.**

Fail, **sadece “temsil sıfatına” sahip olan değil; suçun maddi icrasına katkısı somut delillerle ortaya konulan kişidir.** Yargıtay ve Danıştay içtihatlarında da, şirket yöneticisi olmak, **tek başına kaçakçılık suçunun faili sayılmak için yeterli kabul edilmemektedir.**

Failliği Türk Ceza Kanunu’nun 37. maddesinin 1. fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir:

“Suçun kanuni tanımında **yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri,** fail olarak sorumlu olur.”

Fiili birlikte işlemek, **suçu meydana getirecek tipik hareketleri yapmak,** esas failin davranışıyla **suç üzerinde hakimiyet tesis etmek** ve fiilin işlenmesine **temel oluşturacak davranışlarda** bulunmak anlamına gelir.

ÖR: muhasebe hilesi suçunda **bir çalışan bilgisayar üzerinde muhasebe hilesi yaparken,** muhasebe müdürü de bu kayıtların hileli olduğunu **bildiği halde kayıtları onaylayarak noter onaylı yevmiye defterine çıktı aldırıyorsa,** her iki kişi de **asli fail olarak sorumlu** tutulacaktır.



Kaçakçılık Suçunun Failinin Belirlenmesi/Uygulanmasına İlişkin Esaslar

Kaçakçılık Suçlarında Azmettirme: Azmettirme, Türk Ceza Kanunu'nun 38. maddesinin 1. fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir: “Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.”

Azmettirme, suç işleme niyetinde olmayan bir kişide suç işleme düşüncesini oluşturmayı ifade eder.

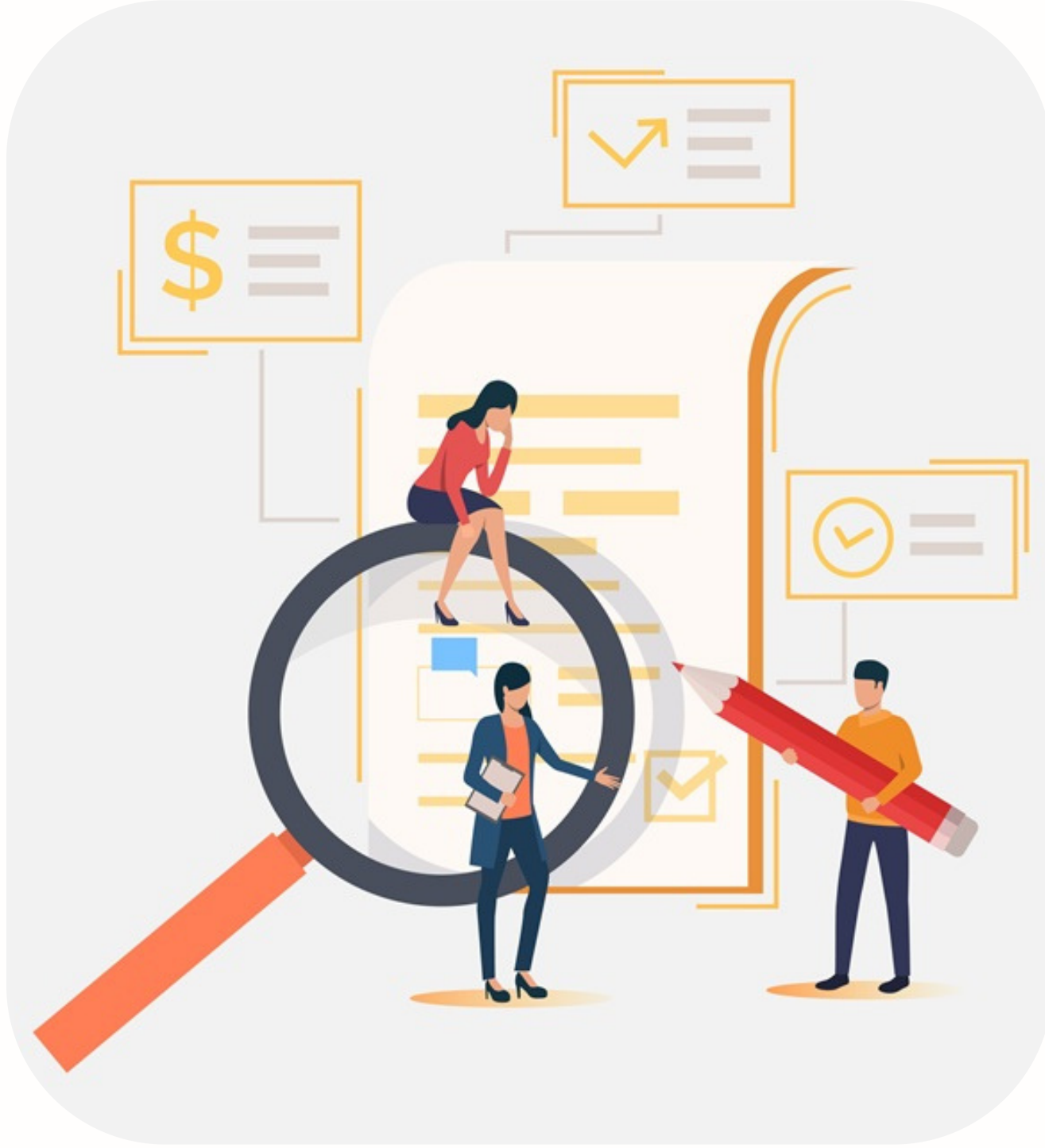
✓**ÖR:** Bir şirketin ortağı olan kişi (A), şirketin muhasebe müdürü olan kişi (B)'ye maddi menfaat sağlayarak hileli muhasebe kaydı yapmasını istemiş ve bu sayede şirket, daha az vergi ödeyerek ortak (A)'ya daha fazla kar payı dağıtmıştır. Bu örnekte, kişi (B) başlangıçta suç işleme niyetinde değildir, ancak şirket ortağı (A) tarafından menfaat sağlanarak suça azmettirilmiştir.

Muhasebe hilesi suçunda azmettiren kişiye verilecek ceza ile ilgili indirim hükümleri Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre, suça azmettirenin (A ortak, daha fazla kar payı sağlayarak menfaatlenmiştir, azmettirendir.) suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması durumunda verilecek cezanın yarısı indirilecektir.

Kaçakçılık Suçlarında Yardım Etme: Yardım etme, Türk Ceza Kanunu'nun 39. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde, kişinin aşağıdaki durumlarda yardım eden sıfatıyla sorumlu olacağını belirtmektedir:

- Suç işlemeye teşvik etmek, suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.
- Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.
- Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.

✓**ÖR:** Bir şirket sahibi, kaçakçılık suçunu işlemeyi planlamaktadır. Şirketin danışmanlık hizmeti aldığı Meslek Mensubu muhasebe hileleriyle daha az vergi ödemenin mümkün olduğunu belirtip hileli muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı hususunda şirket sahibiyle bilgilendirmiştir. Bu örnekte Meslek Mensubu 359. Madde sayılan suçlardan muhasebe hilesi suçunun işlenmesinde yardım eden konumundadır.



İNCELEME SÜRECİNDE MESLEK MENSUBUNUN KAÇAKÇILIK SUÇLARINA İŞTİRAKİNİN BELİRLENMESİNDE ESAS ALINAN ARAŞTIRMALAR

Meslek mensubunun VUK 359 kapsamındaki **kaçakçılık suçlarına iştirak edip/etmediğinin tespiti**; ceza hukuku ilkeleri, kast unsuru, illiyet bağı, menfaat analizi ve somut delil araştırması çerçevesinde **Vergi Müfettişlerince titizlikle** yapılır.

⇒ Meslek Mensubunun Rutin Mesleki İşlemleri Tek Başına İştirak Sayılmaz;

Aşağıdaki işlemler, doğaları gereği, meslek mensubunun görev kapsamındadır ve **her biri tek başına** iştirak sorumluluğu doğurmaz:

- -Sırf muhasebe hizmeti sunmak,
- -Beyannameleri imzalamak,
- -Kayıtların işlenmesi,
- -Beyanname öncesi teknik kontroller yapmak,
- -Defter ve belgeleri mevzuata uygun olarak kaydetmek.



Bu işlemler, iştirak için tek başına yeterli kabul edilmez.



Meslek Mensubunun Rutin Mesleki İşlemleri Tek Başına İştirak Sayılmaz;

Bu işlemlerin **her biri tek başına iştirak sorumluluğu doğurmasa da** meslek mensubunun;

- **uzun süre boyunca tüm mali süreçlere hâkim olduğu,**
- **kayıt düzenini fiilen yönettiği,**
- **mevzuata ilişkin bilgi ve tecrübesi nedeniyle ortaya çıkan usulsüzlüğü fark edebilecek** konumda bulunduğu hâllerde,

kaçakçılık fiiline **bilerek ve isteyerek katkıda bulunduğu** saiki kuvvetlenir.

Dolayısıyla Meslek Mensubunun **iştirak iradesinin varlığı bütüncül yaklaşımla gündeme gelebilir.**

İnceleme Sürecinde Meslek Mensubunun Kaçakçılık Suçlarına İştirakinin Belirlenmesinde Esas Alınan Araştırmalar

➡ İştirak sorumluluğunun doğabilmesi için:

- -Meslek mensubunun kaçakçılık fiiline bilerek ve isteyerek katkıda bulunması,
- -Fiilin işlenmesini kolaylaştırması,
- -Kayıt veya belgelerde gerçeğe aykırılık oluşturmaları,
- -Bu davranış ile kaçakçılık fiili arasında açık illiyet bağı bulunması gereklidir.

Bu unsurlar somut delillerle ispatlanmadıkça iştirak sorumluluğundan söz edilemez.

➡ Meslek Mensubunun Ücret ve Menfaat Analizi:

Meslek mensubunun:

- ·Muhasebe ücretinden farklı, olağan dışı veya “piyasa dışı” bir ücret alması
- ·Periyodik finansal akıslardan doğrudan menfaat elde etmesi,
- ·Komisyon, pay, prim, “finansal katkı payı” gibi açıklanamayan ödemeler alması,

suça **menfaat saikiyle katıldığına**, suça dahilinin olduğuna **önemli bir emare** kabul edilir.

Bu durum, VUK 360. Madde “**Ceza İndirimi**” uygulamasında **dayanak alınacak mutlak** belirlemedir.

İnceleme Sürecinde Meslek Mensubunun Kaçakçılık Suçlarına İştirakinin Belirlenmesinde Esas Alınan Araştırmalar

➡ Operasyonel Süreci Fiilen Yönlendirme – Ortalama Muhasebe Hizmetinin Ötesine Geçme

Meslek Mensubunun:

- Kaçakçılığa konu işlemleri **operasyonel olarak kurgulaması**, bu operasyonun **mesleki deneyim ve tecrübeyle** yapılabileceği öngörülüyorsa, (Devir-Bölünme İşlemleri-Kısmı Bölünme İşlemlerinde, Zombi Şirketlerdeki Devrenden KDV, Muvazaa saikli işlemler)
- Mevzuatsal bilgi gerektiren işlemler üzerinde kaçırmaya yönelik **teknik manipülasyonlar** yapması,
- Kayıtlarda gerçeğe aykırı durumları “**gizleme**”, “**örtme**”, “**kaydırma**”, “**maskelenmiş kayıt**” yöntemleriyle görünmez hâle getirmesi,
- İşlemleri **fark edilmemesi için kasıtlı yönlendirme** yapması,

iştirak sorumluluğu varlığı açısından **kritik göstergelerdir**.

➡ Sahte Belge Düzenleme / Kullanma Organizasyonundaki Rol:

Meslek Mensubunun:

- Belgenin muhteviyat itibarıyla sahte **olduğunu bilmesi**,
- Bu belgeyi mükellefe **temin etmesi** veya **teminine aracılık etmesi**,
- Sahte belgelerin **alım-satım organizasyonuna dâhil** olması,
- Karşılıklı **fatura alışverişlerini yönlendirmesi**,
- Sahte belge zincirinde “**bağlantı noktası**” görevi görmesi,

hâllerinde doğrudan **iştirak sorumluluğu gündeme gelir**.

Bu tür fiiller, Yargıtay’ın yerleşik içtihatlarında doğrudan **kastın en güçlü göstergesi** olarak kabul edilmektedir.



İnceleme Sürecinde Meslek Mensubunun Kaçakçılık Suçlarına İştirakinin Belirlenmesinde Esas Alınan Araştırmalar

➡ Meslek Mensubunun Kaçakçılık Suçlarına İştirakinin Tespitinde Delil Bütünlüğü ve Somutlaştırmada Uygulama:

Meslek mensubunun VUK 359 kapsamındaki **kaçakçılık suçlarına iştirak ettiğinin kabulü**; tek başına görev gereği yapılan muhasebe işlemlerine veya beyanname düzenleme faaliyetlerine değil, **kast + illiyet bağı + menfaat unsuru + fiilî katkı + sahtecilik bağlantısı** gibi unsurların bir bütün hâlinde **somut delillerle ortaya konularak sonuca getirilir**.

Bu nedenle iştirak sorumluluğunun tespiti; **somut, maddi ve objektif delil seti** ile ispat edilir.

İştirak değerlendirmesinde kullanılan **deliller**, Vergi Müfettişlerinin **hem mali analiz** hem de **adli delil niteliğindeki** verileri gözeterek yürüttüğü **kapsamlı bir inceleme sürecinin ürünüdür**.

Bu kapsamda Vergi Müfettişlerince:

- **Banka hareketleri, finansal akış analizleri**, olağan dışı ödeme/komisyon akışları,
- **Tanık ifadeleri**, çalışan beyanları, mükellef ifadeleri,
- **Karşıt inceleme tespitleri**, belge doğrulama sonuçları, tedarik zinciri analizleri,
- **Dijital veri analizleri, e-posta ve yazışma kayıtları**,
- **Defter kayıtları–beyanname tutarlılık testleri**,
- **Telefon dinleme kayıtları (tape)**, iletişim tespit tutanakları,
- **Teknik ve fiziki takip verileri**, belge temin ve sevk zincirleri,

Dahil olmak üzere sahte belge organizasyonuna ilişkin **örüntü (pattern) analizleri**,
(alışkanlıkları-tekrar eden davranış kalıpları-aynı nitelikte belge/muhasebe kaydı/finansal akış-analitik bir inceleme yöntemi)
gibi **geniş bir enstrüman seti** birlikte değerlendirilir.



İnceleme Sürecinde Meslek Mensubunun Kaçakçılık Suçlarına İştirakinin Belirlenmesinde Esas Alınan Araştırmalar

➡ Meslek Mensubunun Kaçakçılık Suçlarına İştirakinin Tespitinde Delil Bütünlüğü ve Somutlaştırmada Uygulama:

Yine **her vergi incelemesi**, kendi bünyesinde **özel, münhasır ve olaya özgü veri setleri barındırdığından**; kullanılan delil enstrümanlarının niteliği, deliller arası uyum, mükellefin faaliyet yapısı ve olayın oluş şekli gibi unsurlar **her vergi incelemesinde farklılaşabileceği** bilinmelidir.

Vergi Müfettişlerince düzenlenen **Vergi Suçu Raporu (VSR)**;

- İsnat edilen kaçakçılık fiillerinin **VUK 359'daki suç tipine** uygunluğunu,
- Suçun kanuni **unsurlarını (tipiklik)**,
- Fiilin **maddi unsurunu** ve
- Failin **manevi unsurunu (kast)**

somut delillerle ortaya koyan temel belgedir.

Raporda, suçun **nasıl işlendiği, hangi belgelerle gerçekleştirildiği** ve **kastı gösteren tüm veri ve bulgular açık şekilde değerlendirilir.**

VSR aynı zamanda vergisel tespitleri içeren **Vergi Tekniği Raporu (VTR)** ile **bütünlük arz eder. Matrah farkı, vergi ziyai, defter ve belge aykırılıkları, karşıt tespitler, dijital kayıtlar, sahte belge zinciri, banka hareketleri, tanık ifadeleri ve diğer suç materyalleri (defter–fatura–kaşe vb.) birlikte ele alınarak ceza sorumluluğu hukuken somutlaştırılır.**

Bu raporlar tamamlandığında, **Vergi Müfettişi delilleri ortaya koyma görevini yerine getirmiş olur**, tüm bu verileri içeren **dosya RDK mütalaasıyla beraber**, kamu davası açılması için suçun işlendiği yer **Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilir**. Böylece Müfettişin kaçakçılık suçuna ilişkin araştırma, tespit ve raporlama sorumluluğu mevzuat gereği tamamlanmış olur.





VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA CEZADA İNDİRİM VE MENFAAT ARAŞTIRMASININ ÖNEMİ

Vergi Usul Kanununun “Cezalarda İndirim” başlıklı 360. maddesi uyarınca; **VUK 359’da düzenlenen kaçakçılık suçlarına iştirak eden (fail dışındaki) suç ortaklarının, söz konusu fiilin işlenmesinde kişisel bir menfaatinin bulunmaması hâlinde**, haklarında Türk Ceza Kanunu’nun iştirak hükümleri uygulanır ancak verilecek **ceza yarı oranında** indirilir.

Kimler İştirak kapsamında değerlendirilebilir:

- -Azmettiren (TCK m.38)
- -Yardım eden (TCK m.39)
- -Suça bilerek katılmakla birlikte **fail olmayan diğer iştirakçiler**

Bu kişiler bakımından **menfaat unsurunun bulunup bulunmadığı** cezadan indirim uygulanabilmesi için belirleyici unsurdur.

Bu düzenleme, iştirak ilişkisinin niteliğini ortaya koymayı ve suça bilerek katılmayan-ticari menfaat elde etmeyen kişilerin **ceza sorumluluğunun hafifletilmesini** amaçlamaktadır.

Vergi Müfettişi tarafından **cezada indiriminin** uygulanmasında yapılacak **araştırmada:**

- Suça iştirak eden kişinin, **fiilden herhangi bir menfaat elde edip/etmediğini,**
- Bu **menfaat varlığı/yokluğunun** somut delillerle ortaya konulması,

zorunlu olması nedeniyle, bu araştırma yapılır, **menfaatin varlığı veya yokluğu Vergi Müfettişince VSR’de açıkça ortaya konulur.**

Ayrıca söz konusu durumun “**menfaatin var/yok**” belirlenmesini **Cumhuriyet Savcıları tarafından da VSR’de aramaktadır.**

Suça iştirak edenin **cezası, esas failin cezasının belirlenmesinin** ardından hesaplanır.



VUK 367 – Kaçakçılık Suçlarında Usul ve Ek Fail / Suç Ortağı ve Suçun Bildirimi

Vergi Usul Kanununun 367 nci maddesi 1. Fıkrası uyarınca; **yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına** bildirilmesi mecburidir.

Vergi Usul Kanununun 367 nci maddesi uyarınca, VUK 359 kapsamındaki **kaçakçılık suçları nedeniyle yürütülen bir soruşturma veya kovuşturma sırasında, suç konusu fiilin başka bir kişi tarafından işlendiğinin veya başka kişilerle birlikte (iştiraken) gerçekleştirildiğinin anlaşılması hâlinde; bu kişiler bakımından kamu davası açılabilmesi için** ayrıca Vergi Müfettişlerince **rapor düzenlenmesi veya mütalaa verilmesi şartı aranmaz.** (359. Md 08/04/2022 tarihinde eklendi.)

Bu düzenleme gereğince:

- **Savcılık soruşturması** esnasında,
- **Ceza mahkemesinin kovuşturma** aşamasında,
- Ortaya **çıkan yeni deliller, tanık beyanları, bilirkişi raporları veya diğer hukuki/fiilî unsurlar** çerçevesinde,
- Suçun **başka bir fail** tarafından işlendiği veya **ilave kişilerin suça iştirak ettiği** anlaşılırsa,

Adlî Makamlar, bu kişiler hakkında **doğrudan soruşturma/kovuşturma** yürütebilir. **Tekraren aynı fiilden kaynaklı** bir Vergi Müfettişi incelemesine gidilmesi zorunlu değildir.

VUK 367 – Kaçakçılık Suçlarında Usul ve Ek Fail / Suç Ortağı ve Suçun Bildirimi

➔ Ancak, Adli Makamlarca farklı bir suç tipi tespit edilirse:

Eğer Adlî Makamlar, ortaya çıkan yeni deliller ışığında, işlenen fiilin VUK 359 kapsamında **farklı bir kaçakçılık suçu** olduğuna kanaat getirirse, bu durumda:

- **Tekrar vergi incelemesine** gidilir,
- Vergi Müfettişlerince VSR (Vergi Suçu Raporu) düzenlenir,
- VSR, VUK 367. Md. kapsamında **Cumhuriyet Başsavcılığına ihbar edilerek yargılamaya yön verilir.**

Bu ayrım son derece önemlidir.

- **Aynı suç → Ek fail/ortak için inceleme gerekmiyor** (367 müstesna usul).
- **Farklı suç → Yeni inceleme + yeni VSR gerekiyor** (klasik usul).

Kaçakçılığı Suçlarında “Pişmanlık ve Islah” Hükümlerinin Uygulanması

Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde düzenlenen “**pişmanlık ve ıslah**” hükümlerine uygun şekilde, **359. Madde kapsamındaki suçları bildiren kişiler hakkında** bu madde kapsamında işlem yapılmaz.

Pişmanlık hükümleri, VUK 359 kapsamındaki kaçakçılık fiillerine yönelik **cezai sorumluluğu tamamen ortadan kaldıran istisnai ve koruyucu** bir mekanizmadır.

! Ancak önemli bir ilke: Suç ve Cezaların şahsiliği ilkesi gereği, “Şahsi sorumluluk – şahsi pişmanlık” ilkesi geçerlidir.



Bu dolayısıyla, pişmanlık hükümleri, **Kim tarafından bildirim yapılmış ise, sadece o kişi yönünden sonuç doğurur.** Bu nedenle, eğer fiili icra eden **asıl fail pişmanlıkla durumu bildirirse:**

- **Asıl fail yönünden** 359 kapsamındaki **ceza sorumluluğu ortadan kalkar.**
- Ancak suça iştirak eden **diğer kişiler (SMMM/YMM-Muhsabe Müdürü-Diğer Personel)** açısından pişmanlık hükmü uygulanmaz.

Aksi durum da benzer şekilde mümkündür.

Meslek Mensuplarının TCK 279 Kapsamındaki Bildirim Yükümlülüğü

TCK Kamu Görevlisinin Suçu Bildirmemesi Suçu- Madde 279:

“(1) Kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Suçun, adlî kolluk görevini yapan kişi tarafından işlenmesi halinde, yukarıdaki fıkraya göre verilecek ceza yarı oranında artırılır.” hükümlerine yer verilmiştir.

TCK 279 uyarınca, Kamu adına soruşturma ve kovuşturma yapılmasını gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenen kamu görevlisinin, bu durumu yetkili makamlara derhâl bildirmesi zorunludur.

Bildirimde bulunmamak veya gecikme göstermek, **altı aydan iki yıla kadar hapis cezasını** gerektiren bir suçtur.

3568 sayılı Kanunun 47 nci maddesi, “meslek mensuplarının **görevleri sırasında** veya **görevleri sebebiyle işledikleri fiillerde** TCK’daki **kamu görevlisine ilişkin hükümlerin uygulanacağını** düzenlediğinden, Meslek Mensupları **belirli suç tiplerinde kamu görevlisi** statüsüyle sorumlu tutulmaktadır.

Bu çerçevede, VUK 359’da düzenlenen kaçakçılık suçları **Kamu İdaresinin vergi toplama yetkisine yönelik**, dolayısıyla **Kamuya karşı işlenen suçlar** niteliğindedir.

Meslek Mensubunun, görevini ifa ederken **bu suçların işlendiğini somut biçimde öğrenmesine rağmen yetkili makamlara bildirmemesi**, TCK 279 bakımından **sorumluluk doğurabilir**.



Meslek Mensuplarının TCK 279 Kapsamındaki Bildirim Yükümlülüğü

TCK Kamu Görevlisinin Suçu Bildirmemesi Suçu- Madde 279:

Bu sorumluluk, meslek mensubunun **suça iştirak etmesine gerek olmaksızın, salt bildirim yükümlülüğünün** ihlali nedeniyle gündeme gelir.

Bu nedenle Meslek Mensupları bakımından, VUK 359 kapsamındaki fiillerin **sabit olduğu, işlendiğinin açıkça anlaşıldığı** veya **mesleki görev sırasında öğrenildiği hâllerde;** durumu **bildirmemek**, ayrıca TCK 279 kapsamında cezai risk doğurmaktadır.

Meslek Mensubunun bu hususun **bilmesi, meslekî sorumluluk ve ceza hukuku** açısından ayrıca önem taşımaktadır.

Vergi incelemesi sırasında, **Meslek Mensubunun VUK 359 kapsamındaki** kaçakçılık fiillerine bilerek ve isteyerek iştirak ettiğini, **yani suça fail veya iştirakçi olarak dâhil olduğunu gösterir delillerin olgunlaştığı** durumlarda; Vergi Müfettişleri, tıpkı diğer kamu görevlileri gibi TCK 279 gereğince **derhâl Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunmakla yükümlüdür. (Asıl ihbar gerekçemiz VUK 367 olmakla beraber, aksi durumda muhatap olunacak madde TCK 279.)**

Suçun maddi ve manevi unsurlarının somut delillerle ortaya konulmasına **rağmen bildirimde bulunulmaması**, Vergi Müfettişi açısından da **“kamu görevlisinin suçu bildirmemesi” suçunu oluşturabilir.**

Meslek Mensuplarının TCK 279 Kapsamındaki Bildirim Yükümlülüğü

Bu nedenle, inceleme sırasında elde edilen delillerin; kastın varlığı, fiilî katkı, illiyet bağı, sahtecilik bağlantısı ve diğer cezai unsurları **ortaya koyacak olgunluğa ulaşması hâlinde, ihbar yükümlülüğünün** yerine getirilmesi **mevzuatın emredici bir gereğidir.**

Dolayısıyla, Vergi Müfettişlerinin bu süreci eksiksiz yürütmesi, **hem Kamu adına yürütülen ceza soruşturmasının sağlıklı işletilmesi hem de Kendi görevsel ve cezai sorumluluklarının doğmaması bakımından zorunludur.**

Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Uygulanmasında Bazı Emsal İçtihatlar



T.C. Danıştay 4.DAİRE Esas:2021-4822 Karar:2023-493 Karar Tarihi:02.02.2023 ÖZET:

“... davacının, söz konusu organizasyon içerisinde hangi eylemi ile suçun işlenmesine yol açtığı ve iştirak iradesi ve kastının da şüpheyi yer vermeyecek şekilde ispatlanması gerekmektedir...”

T.C. Yargıtay 11.CEZA DAİRESİ Esas:2017-9742 Karar:2021-5055 Karar Tarihi:09.06.2021 ÖZET:

“...Suçu, doğrudan doğruya birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceği cihetle, iştirakin niteliği belirlenmeden ve VUK’nin 360. maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi yasaya aykırı bozmayı gerektirmiştir...”

T.C. Yargıtay 19.CEZA DAİRESİ Esas:2015-8755 Karar:2015-5932 Karar Tarihi:21.10.2015 ÖZET:

“...Muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp iştirakin niteliği tartışılmadan ve suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi bozmayı gerektirmiştir. Hükmün bozulmasına karar verilmiştir...”



3- DİSİPLİN SORUMLULUĞU:

Vergi Müfettişleri, yürüttükleri vergi incelemeleri sırasında 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat uyarınca Meslek Mensubu tarafından gerçekleştirilen işlemleri, **mevzuata uygunluk yönünden değerlendirir ve Meslek Mensubunun disiplin sorumluluğuna ilişkin tespitlerde bulunurlar.**

İnceleme sırasında, **Meslek Mensubunun fiilinin 3568 sayılı Kanun'un 48. maddesi kapsamında disiplin cezasını gerektirir nitelikte olduğunun tespiti hâlinde, durum Disiplin Yönetmeliği hükümlerine göre incelenmek üzere ayrıca ele alınır.**

Bu kapsamda Vergi Müfettişleri, meslek mensubu hakkında gerekli araştırma ve incelemenin yapılmasını **teminen, müstakil nitelikte bir “Görüş ve Öneri Raporu”** düzenleyerek ilgili meslek odasına iletirler.

3568 Sayılı Kanun – Disiplin Cezaları (Madde 48)

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun “**Disiplin Cezaları**” başlıklı 48. maddesi uyarınca;

- **Mesleğin vakar ve onuruna** aykırı fiil ve hareketlerde bulunan,
- **Görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan,**
- **Görevin gerektirdiği güveni zedeleyici davranışlarda** bulunan

meslek mensupları hakkında; muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin **gereği gibi yürütülmesini sağlamak amacıyla**, fiilin **niteliğine ve ağırlık derecesine** göre disiplin cezası uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu madde, disiplin hukukunun temel çerçevesini oluşturmakta olup; meslek mensubunun davranışlarının yalnız **teknik değil, mesleki etik, dürüstlük, güven ilişkisi ve kamusal hizmet bilinci** açısından da değerlendirileceğini göstermektedir.

3568 Sayılı Kanun – Disiplin Cezalarının Türleri

3568 sayılı Kanun’un 48. maddesinde düzenlenen disiplin cezaları aşağıdaki gibidir:

- Uyarma;** meslek mensubuna mesleğinin icrasında **daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile** bildirilmesidir.
- Kınama;** meslek mensubuna görevinde ve davranışında **kusurlu sayıldığıının yazı ile** bildirilmesidir.
- Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma;** mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla **altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere** mesleki faaliyetten alıkoymadır.
- Yeminli sıfatını kaldırma;** yeminli mali müşavirin **yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.**
- Meslekten çıkarma;** Meslek Mensubunun **ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.**



3568 Sayılı Kanun – Disiplin Cezalarına İlişkin Fiiller ve Uygulama Usulü

Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir.

Mükellefle birlikte kasten vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

Meslek ruhsatnamesini bir başkasına bedelli veya bedelsiz olarak kullandırdıkları tespit edilen meslek mensupları ile başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak beyanname düzenleyen, imzalayan ya da gönderen meslek mensuplarına meslekten çıkarma cezası verilir.

Tarifedeki asgari miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir. (Md.46)

3568 Sayılı Kanun – Disiplin Cezalarına İlişkin Fiiller ve Uygulama Usulü

- **Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır.**
- **Disiplin kurulları bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler.**
- **Meslek Mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. (Disiplin Soruşturması Sürecinde-Odaca)**
- **Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar.**
- **Disiplin cezaları, cezanın kesinleştiğinin Meslek Mensubuna bildirilmesinden sonra uygulanır.**
- **Oda Disiplin Kurulunun görevi:** Oda yönetim kurulunun disiplin soruşturması açılması kararı üzerine üyeler hakkında disiplin soruşturması yaparak disiplinle ilgili kararları ve cezaları vermek ve Kanunla verilen diğer yetkileri kullanmaktır. (Md.26)
- **Oda Disiplin Kurulunun kararlarına karşı tebliğ tarihinden itibaren (30) otuz gün içinde Birlik Disiplin Kuruluna itiraz edilebilir. (Md.38)**
- **Birlik Disiplin Kurulu, Oda Disiplin kurullarının kararlarına karşı yapılacak itirazları incelemek ve bu konularda gerekli kararları vermekle görevlidir. (Md.38)**

Disiplin Yönetmeliği “Disiplin Kararlarının Kesinleşmesi” (Madde 29)

Birlik Disiplin Kuruluna (30) otuz gün içinde itiraz edilmeyen ilgili Oda Disiplin Kurulu kararları, itiraz süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden kesinleşir ve gereği ilgili Oda tarafından derhal yerine getirilir.

Süresinde itiraz edilen dosyalarda ise, Birlik Disiplin Kurulunun verdiği kararlar kesindir. Ancak, Birlik Disiplin Kurulunun itirazların reddine ait kararları, Maliye Bakanlığının onayı ile kesinleşir.

Şu kadar ki; uyarma ve kınama cezasına ilişkin kararlar kesin olup Maliye Bakanlığının onayına tabi değildir.

İlgililer bu kararlara karşı, kararların iş veya ikametgâh adreslerine bildirim tarihinden itibaren idari yargıya başvurabilirler.

Yani idari yargı yoluna başvurulması, düzenlemede geçen “kesinleşme” sonucunu ortadan kaldırmaz; disiplin kararları, Kanunda öngörülen usule göre kesinleşmiş sayılmaya devam eder. Ancak yargılama neticesinde işlemin iptal edilmesi hâlinde, bu kesinleşme ortadan kalkar ve karar hüküm ve sonuçlarını yitirir.

Disiplin Kovuşturmasında Zamanaşımı:

Disiplin cezasını gerektiren eylemlerin işlenmesinden itibaren beş yıl geçmiş ise kovuşturma yapılamaz.

Şikâyet dilekçesinin oda kayıtlarına girdiği tarihten itibaren zamanaşımı durur.

Vergi Müfettişlerince tanzim edilen GÖR raporları şikayet dilekçesi niteliğindedir.

Disiplin cezasını gerektiren eylem, aynı zamanda suç teşkil ediyorsa ve bu suç için kanun daha uzun bir zamanaşımı süresi öngörülmüşse, bu zamanaşımı süresi uygulanır.



İnceleme Sürecinde “Disiplin Cezalarının” Yürütüm Usulü

Vergi Müfettişleri, **disiplin sorumluluğu** gerektiren hususlarda Meslek Mensubunun yazılı savunmasını ister. Savunma isteme yazısının **tebliğ tarihinden itibaren (30) otuz gün içinde savunma yapılmaması hâlinde, meslek mensubu savunma hakkında vazgeçmiş sayılır.**

Bunun yanında, tespit edilen fiilin disiplin hükümlerine temas eden yönü, illiyet bağı ve meslek mensubunun davranışının disiplin hukuku açısından nasıl nitelendirileceği **açık ve somut şekilde ortaya** konulur. Vergi Müfettişi tarafından yapılan bu değerlendirme;

- **İlliyet bağının** oluşumu,
- **Fiilin olgunlaştırılması,**
- **Disiplin cezasının belirlenmesi** yönünden **fiilin önem ve mahiyetinin** belirlenmesi

kriterleri çerçevesinde hazırlanır ve **Görüş ve Öneri Raporu hâlinde tanzim edilir.**

Bu rapor; **disiplin cezasının türünün veya ağırlığının belirlenmesine yönelik bir karar niteliğinde olmayıp,** yalnızca tespit edilen durumun **meslek mevzuatına temas ettiği yönleri ortaya koyan bir değerlendirmedir.**

Süreç, Vergi Müfettişinin hazırladığı GÖR üzerine:

- 1.Oda Yönetim Kurulunun soruşturma açma kararı,**
- 2.Oda Disiplin Kurulunun disiplin soruşturmasını yürütmesi ve sonuçlandırması**

Şeklinde **iki ayakta ilerler.**

Dolayısıyla Vergi Müfettişleri, yalnızca **olaya ilişkin durum tespitini yapar,** fiilin hangi disiplin hükmüne temas ettiğini belirler; disiplin cezasının türü ve ağırlığı hakkında **takdir yetkisi ise tamamen Oda Disiplin Kuruluna aittir.**

Böylelikle, Meslek Mensubunun disiplin sorumluluğuna ilişkin süreç, **idari yönden ayrı ve özel bir değerlendirme mekanizması** çerçevesinde işletilmiş olur.



İnceleme Sürecinde “Disiplin Cezalarının” Yürütüm Usulü

Uygulamada, meslek mensubu hakkında mali, müteselsil veya cezai sorumluluk yönünden bir tespit yapılmışsa, bu tespitler çoğunlukla ayrıca disiplin sorumluluğu bakımından da değerlendirmeye tabi tutulmakta; ilgili fiilin meslek düzenini ihlâl edip etmediği yönünden Oda Disiplin Kurullarınca inceleme yapılmaktadır.

Vergi Müfettişleri, disiplin sorumluluğunu içeren **Görüş ve Öneri Raporunu**, genel prensipsel ilkede tevdi edilen iş emrine bağlı olarak ve nezdinde inceleme yapılan mükellef hakkında düzenlenen **vergi inceleme raporlarıyla eş zamanlı olarak tanzim ederler.**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin disiplin sorumluluğuna ilişkin düzenlenen raporlar, **Daire Başkanlığı aracılığıyla**, meslek mensubunun **bağlı bulunduğu SMMM Odasına** gönderilir.

Yeminli Mali Müşavirlerin disiplin sorumluluğuna ilişkin raporlar ise **Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına** iletilir.

Vergi incelemeleri sonucunda bulunan **matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşmaya varılmış olması** veya **tahsilatın gerçekleşmiş** bulunması, disiplin raporlarının **ilgili birimlere** gönderilmesine engel teşkil etmez.

Çünkü disiplin sorumluluğu, **mali sonuçtan bağımsız** olarak **mesleki fiilin niteliği** üzerinden değerlendirilir.

TEŞEKKÜRLER...

