



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Sirküler No:1

Ekim 2020

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINA İŞTİRAK

MALİ MEVZUAT
YORUM / UYGULAMA
SİRKÜLERİ

ÖNSÖZ

Bilgiye ulaşmanın son derece kolay olduğu, ancak bilgi kirliliğinin çok yoğun olduğu bir dönemi yaşıyoruz. Bilgi sahibi olmak kadar elde edilen bilginin doğru kullanılması büyük önem taşıyor.

Mali müşavirlik mesleği bilgi ve birikime dayanan bir meslektir. Bu yüzden TÜRMOB ve Odalarımızın eğitim temel önceliği oldu ve olmaya devam edecektir. Meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye en doğru ve en sağlıklı bir biçimde ulaşmaları için eğitim faaliyetleri, yayınlar gerçekleştiriyoruz. Bu çalışmalarımıza, Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirküleri ile bir yenisini daha ekledik.

Meslektaşlarımıza yardımcı olmak amacıyla mali konularda aydınlatıcı bilgi aktarmak ve tartışmalı konulara dikkat çekmek amacıyla, Mesleki Mevzuatı İzleme Kurulu tarafından hazırlanan, Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirkülerini sizlerin istifadesine sunuyoruz.

Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirkülerini hazırlayan Meslek Mevzuatı İzleme Kurulu Başkanı Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ, Başkan Yardımcısı İsmail Hakkı GÜNEŞ, Sekreter Ali GÖZEN, Üyeler Fikret GÖKMEN, Mustafa USLU, Nezaket YILMAZ ve Mehmet ÇABUK'a teşekkür ederiz.

Meslek mensuplarının mükelleflerle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulmaları yönünde raporlar son zamanlarda artmıştır. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına İştirak isimli Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirkülerimiz bu konuları açıklamak için hazırlandı.

Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirkülerimizin meslektaşlarımıza faydalı olmasını diliyoruz.

Emre KARTALOĞLU

TÜRMOB Genel Başkanı

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	1
1- GİRİŞ.....	5
2- GELİR İDARESİNİN KONUYA BAKIŞI.....	7
2.1- Disiplin Yönünden Sorumluluk.....	7
2.2- Mali Sorumluluk.....	8
2.3- Cezai Sorumluluk.....	8
3- SUÇA İŞTİRAK DÜZENLEMESİ.....	9
4- İŞTİRAK HALİNİN GENEL UNSURLARI.....	11
4.1- Kanuni Unsur.....	11
4.2- Maddi Unsur.....	12
4.3- Manevi Unsur.....	13
5- TCK'DA İŞTİRAK KAVRAMI VE TÜRLERİ.....	14
5.1- Faillik.....	14

5.2- Azmettirme.....	16
5.3- Yardım Etme	17
SONUÇ	21

1. GİRİŞ

Vergi denetim elemanlarınca hazırlanan raporlar içerisinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) mükerrer 227. maddesi ile 4 sıra nolu Vergi Beyannamelerinin SM-MM'ler Tarafından İmzalanması Hakkında Genel Tebliğin meslek mensuplarının sorumluluğuna ilişkin düzenlemeleri uyarınca meslek mensuplarının da müteselsilen sorumlu tutulmaları gerektiği öngören raporların sayısı son zamanlarda çoğalmıştır.

Yine son zamanlarda yapılan incelemeler içerisinde, sahte veya yanıltıcı belge tanzim veya kullanımına ilişkin olanlar büyük bir çoğunluk oluşturmaktadır. Yine bu konudaki raporlarda da meslek mensuplarının da mükellef ile birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulduğu görülmektedir.

Ancak son zamanlarda meslek mensuplarının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmalarının dışında, **sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği kanaati ile iştirak suçu** raporu da düzenlenmekte ve vergi aslı ile bir kat vergi zıyayı suçu kapsamlı ihbarnameler gönderil-

mektedir. İnceleme elemanları bu gibi durumlarda ayrıca Vergi Suçu Raporu da düzenleyerek Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunmaktadırlar.

Vergi suçu raporunun düzenlenmiş olmasının meslek mensupları açısından mali yükümlülüğü dışından **meslekten mene kadar** gidebilecek bir ağır yükümlülüğü de vardır. Zira 3568 sayılı yasanın 48/e maddesinin 4. fıkrası “**mükellefle birlikte kasten vergi zıyanına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına meslekten çıkarma cezası verilir.**” denilmektedir. Meslekten çıkarmanın tek dayanağı bu maddedir. Disiplin yönetmeliğine göre verilen meslekten menler yargıdan dönmektedir.

Müteselsilen sorumluluk ile suça iştirak hali birbirinden farklı içeriklere sahip ve farklı işlemlerin konusu olmakla birlikte her iki durumda da, VUK hükümleri (mük. md. 227) ve 4 nolu Tebliğ işlemlerin dayanağı gösterilmektedir. Nitekim VUK mük. md. 227'ye göre uyarınca müşterek ve müteselsilen sorumluluğun kabul edildiği hallerde, meslek mensubuna en son aşamada **ödeme emri** gönderilmesi gerekirken, iştirak suçunda meslek mensubu-

na doğrudan ihbarname gönderilmekte ve hakkında suç duyurusunda bulunulmaktadır.

Bu Sirkülerde suça iştirak suçlaması konusuna meslek mensuplarının dikkatini çekmek ve ileride bu sorunla karşılaştıklarında konuyu doğru değerlendirmelerine yardımcı olmak amaçlanmıştır.

2 - GELİR İDARESİNİN KONUYA BAKIŞI

Maliye Bakanlığınca 20.02.2015 tarihinde “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporları Düzenlemesinde Uyulacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönerge” kabul edilerek sirküle edilmiştir. Bu yönergede meslek mensuplarının sorumluluğu üç bölümde ele alınmıştır.

2.1- Disiplin Yönünden Sorumluluk

Vergi Müfettişleri, yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, 3568 sayılı Kanununun 48’inci maddesine tabi olan bir durumun tespiti halinde Disiplin Yönetmeliği hükümlerine göre gerekli araştırma ve incelemenin yapılmasını temi-

nen, meslek mensubu hakkında ayrı bir Görüş Öneri Raporu düzenlerler.

2.2- Mali Sorumluluk

Kanunun 12'nci maddesinde yer alan tasdikten kaynaklanan sorumluluk hükümleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi de dikkate alınarak, imzalanan belgelerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması durumunda, incelemede tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun davranışı arasındaki illiyet bağına delilleri ile birlikte açık bir şekilde belirlenmesi ve bu belirlemenin yapıldığı hallerde ortaya çıkan vergi zıyana bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizlerinden meslek mensuplarının da mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları gerektiği hususunu içeren ayrı bir Görüş ve Öneri Raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

2.3- Cezai Sorumluluk

Anılan Yönergede bu konuda *“Vergi müfettişleri, yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, 213 sayılı Vergi Usul*

Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan suçların işlendiğini tespit etmeleri halinde, meslek mensubunun bu suça iştirak edip etmediğini belirler. Vergi Müfettişleri, meslek mensubunun bu suça iştirak ettiğini net bir şekilde tespit ettiği durumda, tanzim edilecek vergi suçu raporunda bu hususa yer verirler.” denilmektedir.

Konumuz olan cezai sorumlulukta, meslek mensubunun suça iştirak edip etmediğinin belirlenmesinde “iştirakin net bir şekilde ortaya konulması” son derece önem taşımaktadır. Bu nedenle, suç ve unsurları ile ilgili olarak Türk Ceza Kanununda belirtilen düzenleme ve ilkeler dikkate alınmadan meslek mensubu hakkında suça iştirakin tespit edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3 – SUÇA İŞTİRAK DÜZENLEMESİ

Vergi mevzuatında iştirak suçunun tanımı, türleri ve unsurları düzenlemediğinden, ayrıca yukarıda sözü edilen yönergede de konuya ilişkin bir belirleme bulunmadığından, vergi inceleme elemanlarının hangi kıstaslara göre suça iştirak halinin varlığına karar verecekleri belirsizdir. VUK'da konuya ilişkin düzenlemeler 344 ve 360. maddede yer almaktadır.

Konumuza ilişkin olarak VUK'da sadece 360. maddede; *"... 359. Maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir..."* hükmü yer almıştır. Görüldüğü üzere VUK'un bu düzenlemesinde dahi konuyla ilgili unsurlar belirlenmemiş, 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanununa (TCK) atıf yapılmış ve sadece ceza indirimine ilişkin bir özel hal açıklanmıştır.

TCK 5. maddesinde, özel ceza kanunları ile genel kanun arasında ilişki açıklanmış ve genel kanundaki esasların özel kanunlar içinde geçerlilik taşıyacağı belirlenmesi yapılmıştır. Anılan maddeye göre; **"Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır"**. Bu nedenle 5237 sayılı TCK'unun "Genel Hükümler" başlıklı birinci kitabınının 37 ilâ 41. maddelerinde yer alan iştirak konulu düzenlemeler, VUK da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu bakımından da uygulanmak durumundadır. Bu suretle vergi kaçakçılığı suçuna iştirakin unsurları ve uygulanacak yaptırım TCK'nın 37 ila 41. maddeleri-

ne göre belirlenecektir. Sonrasında 360. maddesindeki özel hüküm (suçun işlenmesinde menfaat bulunmaması halinde TCK'ya verilecek cezanın yarısının indirileceği) göz önünde tutulacak ve iştirakte menfaat gözetildiğinde cezada indirim yapılmayacaktır.

4 – İŞTİRAK HALİNİN GENEL UNSURLARI

Genel olarak suçlarda unsur; bir suçun varlığı için bulunması şart olan hususlardır. Suçun unsurlarından bir ya da bir kaçını olmadığı takdirde suç oluşmaz. Kısaca suç tipikliğe uygun, hukuka aykırı kusurlu hareket olarak tanımlanabilir. Suçun unsurları, **kanuni unsur**, **maddi unsur**, **manevi unsur** olarak ortaya konulabilir.

4.1 - KANUNİ UNSUR

Bir fiilin suç olarak nitelenebilmesi için bu fiilin ceza tehdidini taşıyan kanundaki tanıma ve tipe uygun olması gerekir. Buna suç ve cezada kanunilik ilkesi diğer bir ifadeyle tipiklik denir. Bu husus Anayasanın 38. Maddesinde de ifadesini bulan “kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin” doğal bir sonucudur. Bir fiilin, kanunun yorumu (genişletici yorum veyahut kıyas yolu ile) suç olarak nite-

lendirilebilmesi mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kaçakçılık suçunu oluşturan hareketleri ve bu suça verilecek cezayı açıkça göstermiştir. Dolayısıyla bir fiilin suçu oluşturabilmesi için tipikliğe uygun olması yani kanuni tarife uygun olması gerekir.

4.2 - MADDİ UNSUR

Maddi unsur hareket, **netice ve illiyet bağından oluşur**. Vergi kaçakçılığı suçu serbest hareketli suçlardandır. Bu suç ancak icrai bir hareketle işlenebilir. Bir başka deyişle 359. maddede yazılı fiillerin ihmali nitelikteki hareketlerle gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Öte yandan maddi unsurun oluşması için vergi ziyanının gerçekleşmesi gerekli değildir. Anılan yasa maddesinde 4368 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle “vergi ziyaı” suçun unsurları arasından çıkartılmıştır. Kanunda tanımlı olan hareketin (ibraz etmeme, sahte kişiye hesap açma, düzenleme, kullanma vb.) yapılmış olması suçun gerçekleşmesi için yeterlidir. Bu suçlar ayrıca neticesi harekete bağlı olan suçlardandır. 359. Maddede yazılı fiillerin neticesi harekete bitişik suç olarak kabul edilmesinin bir sonucu da

maddede yazılı suç teşkil eden hareketler açısından teşebbüs halinin mümkün olmamasıdır.

4.3 - MANEVİ UNSUR

Manevi unsur isnat kabiliyeti ve kusurluluk olmak üzere iki kısımda incelenir. Failin kusurlu hareket edebilme ehliyetine isnat kabiliyeti denir. Bir başka ifade ile isnat kabiliyeti, bir kimsenin kanunun suç saydığı bir fiilden dolayı cezalandırılabilmesi için sahip olması gereken niteliklerin tamamı olarak ifade edilebilir. TCK'nın 5. maddesi göz önüne alınırsa, *“suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir”* şeklindeki 21. madde hükmünün VUK md. 359'da yazılı suçlar için de geçerli olacağı söylenebilir. Ancak 359. maddede yazılı bazı fiillerin hareket unsuru, kast ile birleşiktir. Bu husus suçun neticesi harekete bitişik olma halinin bir sonucudur. Buna örnek olarak ibraz etmeme veya sahte veya yanıltıcı belge düzenleme fiillerini gösterebiliriz.

5 - TCK'DA İŞTİRAK KAVRAMI VE TÜRLERİ

İştirak, bir tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun birden çok kişi ile bir işbirliği içinde işlenmesidir. Nitekim TCK md. 37'ye göre; “Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.” TCK'nın md. 40'a göre de “suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı bir fiilin işlenmiş olması yeterlidir.

İştirak halinde işlenen suçlarda ise üç kavram karşımıza çıkmaktadır. Bunlar, faillik, azmettirme ve yardım etmedir.

5.1 - 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 belirlenmiştir. Yine aynı maddeye göre; suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu olur.

Vergi kaçakçılığı suçunda da müşterek faillikten söz edilebilmesi için TCK'nın 37. maddesine bakılması ge-

rekmetedir. Müşterek failliğin söz konusu olabilmesi için suç teşkil eden fiilin birden fazla kişi tarafından birlikte gerçekleştirilmesi gerekir. Müşterek failliğin bir başka özelliği de müşterek failer arasında birlikte suç işleme kararının bulunmasıdır. Buna göre, VUK'un 359. maddesindeki fiili birlikte gerçekleştiren, fiil üzerinde ortak hakimiyet kuran, suçun icrasında doğrudan doğruya hareketi yapan kimseler de 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 gerçekleştiren kişi ile siparişi alarak bu belgeyi basan kişi müşterek fail olarak vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu olacaklardır. Zira bu kişiler suçu oluşturan fiili birlikte ve işbölümüne dayalı olarak gerçekleştirmiş olan ve suçun icrasında doğrudan hareketi yapan kimselerdir.

Müşterek faillikten söz edilebilmesi için VUK madde 359'da tanımlanan fiilin doğrudan birlikte ve işbölümüne dayalı olarak icra edilmesi (objektif unsur) ve birlikte ver-

gi kaçakçılık suçunu işleme kararının olması (sübjektif unsur) gerekmektedir.

5.2 - 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. Azmettirme ancak kasten hareket etme ile mümkün olur. Bu işlemi yapan kişiye “azmettiren” denir. Azmettiren konumundaki iştirakçi suçu oluşturan hareket unsuruna ilişkin fiillere katılmaz. Azmettiren yaptığı yoğun manevi ve psikolojik telkin ve baskılarla suçu işleyenin, suç işleme niyet ve boyutu üzerine etki ederek suçun işlenmesine sebep olan kişidir. Ancak azmettirenin cezalandırılabilmesi için suçun işlenmiş olması gerekir. Örneğin, mali müşavirin ödeme sıkıntısı içerisindeki bir müşterisine o ay çıkabilecek KDV yükünün “sahte veya yanıltıcı belge kullanmak yoluyla yok edilebileceği, aksi halde iflasa kadar gidebileceği veya makinelerinin haczedileceği” yolundaki telkini sonucu bu yola başvuran

mükellefin fiilinde müşavirin azmettiren olarak cezalandırılması mümkündür.

5.3 - YARDIM ETME

TCK md. 39’da bir fiilin işlenmesine yardım eden kişinin de belli indirimlerle de olsa cezalandıracağı hükme bağlanmış ve aşağıdaki hareket tarzları “yardım etme” olarak nitelendirilmiştir.

- a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek. (manevi yardım).
- b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak (maddi yardım).
- c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak (maddi yardım).

Suçun işlenmesine yardımdan söz edilebilmesi için bu yardımın en geç suçu oluşturan hareketlerin tamamlan-

masından önce yapılmış olması gerekir. Yardım da kasten yapılabilecek niteliktedir.

Vergi Kaçakçılığı suçuna yardım etme şeklinde iştirak halinin belirlenmesinde de, TCK'nın aktardığımız 39. Maddesi önem taşımaktadır. 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 olacaktır. Buna karşılık fiilin suç teşkil ettiğini bilmeden yapılan hareketler yardım olarak nitelendirilemez.

Mali müşavir ve muhasebecilerin yaptıkları mesleki işler doğası gereği mükellefe yardım niteliğindedir. Ancak mükellefin hareketinin suç olduğunu bilmeden yapılan hareketler suça yardım olarak nitelendirilemez. Örneğin bir avukatın cübbe satın alımına ilişkin makul fiyatlı bir faturayı, cübbe satın almadan temin ederek defterine işlenmesi için muhasebecisine vermesi halinde, muhasebecisinin bu faturayı deftere işlemesi yardım fiilini

oluşturmaz. Yardım fiili ile suçlama için, muhasebecisinin bu cübbenin satın alınmadığını bilerek hareket ettiğinin veya bu faturayı onun temin ettiğinin ileri sürülmesi ve kanıtlanması gerekir.

Ancak, uygulamada meslek mensuplarının, mükelleflerin işlediği vergi kaçakçılığı suçuna yardımda bulunduğu her zaman iddia edilebilirse de kanuni ödevini yapan bir meslek mensubuna iştirakçi denmesi mümkün değildir. Yargıtay da sahte faturaları 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.

Yargıtay 19. Ceza dairesi 11.11.2015 gün ve E 2015/2905, K 2015/6994 sayılı Kararında; “muhasebeci olan sanığın, muhasebecilik hizmeti verdiği A... Sentetik Elyaf Amb. San. Tic. Ltd. Şti'nin yetkilisi olan diğer sanık Y... Ş...'nun sahte fatura düzenlemek suçlarına iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi in-

celeme ve vergi suçu raporlarında mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir.” şeklinde hüküm kurmuştur.

Yukarıda sözü edilen Karara göre; iştirak halinin unsurları ile meslek mensubunun durumu tam açıklanmadan yine meslek mensubunun sahte belge ticaretine müşterek ya da dolaylı iştirakine, azmettirmesine, yardım vb. gibi fillere kolaylık gösterdiğine dair somut delillere dayalı tespit yapılmadan meslek mensubunun sorumluluğundan bahsedilemez.

Nitekim Yargıtay 19. Ceza Dairesi 21.10.2015 tarih 2015 / 875 E. 2015 / 5932 K. sayılı kararında; “... *Serbest muhasebeci olan sanık ...hakkında 2008 takvim yılında, muhasebecilik hizmeti verdiği ... Ltd. Şti. yetkilisinin sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte **fatura düzenleme***

suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşılığında, 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu uyarınca, muhasebecilik gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp, iştirakin niteliği tartışılmadan ve VUK'nun 360. Maddesine göre suçtan menfaat elde edip – etmediği araştırılmadan hüküm tesisi...” uygun görülmemiştir.

Görüldüğü gibi Yargıtay'ın haklı ve pek yerinde anlayışına göre; meslek mensubu hakkında somut delillerle tespit yapılmadan iştirak suçlamasıyla ceza verilmesi mümkün değildir.

SONUÇ

İnceleme elemanları VUK'un mükerrer 227. Maddesi ve 4 sıra nolu Genel Tebliğ hükümlerine dayalı olarak kolaylıkla meslek mensupları için iştirak suçu raporu düzenleyebilmekte ve suç duyurusunda bulunabilmektedir. Oysa suça iştirak konusu TCK'nın 37 ilâ 41 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddeler yok sayılarak her hangi bir iştirak suçlaması getirilmesi mümkün değildir. Bu gibi

durumlarda suçta iştirakin unsurlarının ve seviyesinin, suç faili ve suçun oluşumu ile meslek mensubunun eleştiri konusu hareketi arasında illiyet bağının tüm yönleri ile tespit edilmiş olması, iştirak suçlaması için temel koşuldur. Bu hususların inceleme elemanlarınca öncelikle dikkate edilmesi gereken konular olduğu ise çok açıktır.