

## DERLEME MAKALE

**3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU'NDA YER ALAN MESLEK UNVANLARININ HAKSIZ KULLANILMASI SUÇU**
***THE CRIME OF UNLAWFUL USE OF PROFESSIONAL TITLES REGULATED IN THE INDEPENDENT ACCOUNTANT AND FINANCIAL ADVISOR AND CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT LAW NUMBERED 3568***

Dr. Türker ALPTEKİN\*

Prof. Dr. Mehmet KAHRAMAN\*\*

## ÖZ

3568 sayılı yasanın 3. maddesinde serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanlarının haksız olarak kullanılmayacağı düzenlenmiştir. Kanun maddesi ile serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanlarının kanunen yetkisi olmayanlar tarafından kullanılması yasaklanmış olup bu yasağa aykırı davranış halinde ise kanunun 49/1. maddesi uyarınca ceza yaptırımı öngörülmüştür. Yasa, ayrıca meslek unvanlarının haksız kullanılması hallerine ilişkin olarak odalara bildirim zorunluluğu getirmiştir. Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu ile korunan hukuki değer, meslek mensuplarının zararına faaliyette bulunulmasının önlenmesi ile devletin vergi denetiminin ve mali güvenliğinin korunmasıdır. Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunun maddi unsuru, failin kanunen kullanmaya yetkisi bulunmadığı halde serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarını veya bu unvan veya kavramları çağrıştıracak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması eyleminde bulunulmasıdır. Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda manevi unsur genel kasttır. Bu suç yönünden kanunda ağırlaştırıcı bir nedene de yer verilmemiştir. Çalışmamızda “*meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu*”, değişik İstinaf Mahkemeleri kararları ve Yargıtay kararları doğrultusunda incelenmiştir.

\* Cumhuriyet Savcısı, turkeralptekin@outlook.com.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3732-9507>\*\* Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Hukuk Bilimleri Ana Bilim Dalı [mkahraman@mku.edu.tr](mailto:mkahraman@mku.edu.tr), ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2086-487X>

**Anahtar Sözcükler:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir, Haksız Unvan Kullanımı, 3568 Sayılı Yasa.

## ABSTRACT

It is regulated on article 3 of the law numbered 3568 that the titles of independent accountant and financial advisor and certified public accountant cannot be used unlawfully. With the article of the Law, it is prohibited to use the titles of independent accountant and financial advisor and certified public accountant by those who are not legally authorized to use the title, and in case of violation of this prohibition, the 49/1. criminal sanctions are regulated in accordance with the article. Additionally, the legislator has obliged the Chambers to notify the cases of unlawful use of professional titles. The legal value which is protected by the crime of unlawful use of professional titles is the prevention of activities to the detriment of the members of the profession and indirectly, the protection of the tax audit and financial security of the state. The material element of the crime of unlawful use of professional titles is that the act of perpetrator's illegal use of the titles of independent accountant and financial advisor, certified public accountant, or any title, phrase or symbol that will interfere with these titles or concepts or similar to them. The moral element in the crime of unlawful use of professional titles is the general intent. There is no aggravating reason for this crime in the law. In this study, the crime of unlawful use of professional titles was examined in accordance with the decisions of the Appeal and Supreme Court.

**ww Keywords:** Independent Accountant and Financial Advisor, Certified Public Accountant, Unlawful Use of Professional Titles, The Law No.3568

## 1. GİRİŞ

Bir devlette kamu hizmetlerinin en iyi şekilde yürütülebilmesi için öncelikle kamu hizmetlerinin ortaya çıkaracağı mali külfetlerin karşılanması gerekmektedir. Devletçe yapılan kamusal hizmetlerin giderlerinin karşılanmasının en kolay yolu da vergilerdir. Nitekim 1982 Anayasası'nın (Anayasa, 1982) "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde her vatandaşın kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olacağı belirtilmiştir.

Devletin en önemli kamusal gelir kaynağı hiç şüphesiz vergilerdir (Pehlivan, 2015, s.85). Vergi, kamu giderlerinin karşılanması yanında devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesinde kullandığı en etkin mali araçlardan bir tanesidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020, s.85). Her devletin vergilendirme sistemi farklı olmakla birlikte, genel olarak tüm devletlerde vergi borcunun doğumundan tahsiline kadar geçen aşamalarda vergi mükellefinin yapması gereken usuli işlemler olduğu görülmektedir. Bu usuli işlemlerinin tek düzen muhasebe yöntemi ile mali ve finansal sisteme kayıt edilmesi, kayıtların da vergi mevzuatına uygun olması gerekmektedir.

Vergilendirme sisteminin karmaşık olması ve teknik detaylar içermesi; ayrıca belirli düzeyde iktisat, işletme, maliye, kamu yönetimi ve hukuk gibi bilim dalları ile ilişkili olması nedeniyle kanun koyucu, vergi mükelleflerine yardımcı olmak ve etkin bir vergi denetimi yapabilmek amacıyla 3568 sayılı yasa(Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu: 1989) ile “*serbest muhasebeci mali müşavir*” ve “*yeminli mali müşavir*” isimli kamu hizmeti niteliği taşıyan mesleklere ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Bu meslekler, vergi mükellefi ile devlet arasında bir köprü görevi görmekte, devletin vergi gelirlerinin doğru ve adil olarak hesaplanmasında bir nevi vergi dairesinin sağ kolu gibi görev yapmaktadırlar (Eroğlu, 2016, s.6). Esasen mesleğin “kamu hizmeti niteliği de buradan gelmektedir.

Anayasa Mahkemesi de itiraz yolu ile önüne gelen bir davada, “... *Serbest muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleği, görev, yetki, yükümlülük ve sorumlulukları yasada belirlenen mesleklerden olup Anayasa'nın 135. maddesi kapsamındadır.*” demek suretiyle mesleğin kamu hizmeti niteliğinin bulunduğunu belirtmiştir. (Anayasa Mahkemesi, 1996)

Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir mesleklerinin kamu hizmeti niteliğinde olması, bu mesleki faaliyetlerin kamuoyunda güven oluşturması nedeniyle kanun koyucu bu meslek unvanlarının haksız bir biçimde kullanılmasını da yasaklayarak aykırı davranış halinde cezai yaptırım öngörmüştür. Kanunda sadece üçüncü kişiler yönünden değil, ayrıca meslek mensuplarının mesleki unvan dışında kullanabilecekleri unvan ve sıfatlar açısından da sınırlamalar getirilmiş ve bir nevi haksız rekabetin önlenmesi de amaçlanmıştır (Aykın, 2015).

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda doğrudan bu meslek unvanlarının bir tanımı yapılmamıştır. Kanunun 2/A maddesinde mesleğin konusu ve bu mesleğin yapacağı işler

sıralı olarak belirtilerek bu işleri yapanlar da “serbest muhasebeci mali müşavir” olarak tanımlanmıştır.<sup>1</sup> Yine kanunun 2/B maddesinde de yeminli mali müşavirlerin yapacağı işlemler ve bu mesleğin konusu düzenlenmiştir.<sup>2</sup>

3568 sayılı yasanın 3. maddesinde ise serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının haksız olarak kullanılamayacağı düzenlenmiştir. Kanuna göre;

*“Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır.*

Odalar, yukarıdaki fıkraya aykırı davranışları öğrendiklerinde Cumhuriyet Savcılığına bildirmek mecburiyetindedirler. Cumhuriyet Savcılığınca tahkikatın sonucu, odaya ve ilgililere bildirilir.”

Kanun maddesi ile serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanlarının kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından kullanılması yasaklanmış olup bu yasağa aykırı davranış halinde, madde 49/1’de düzenlenen yaptırımın uygulanacağı öngörülmüştür. Kanunun 49/1. maddesine göre;

*“3. maddenin birinci fıkrasına aykırı davranışlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına hükmolunur.”*

Kanun maddesinin önceki halinde adli para cezasının alt ve üst sınırları belirlenmiş iken 23.01.2008 tarihinde 5728 sayılı yasanın (Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik

1 *Madde 2 - A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:*

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

*Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.*

2 *B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:*

*(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanununun 12 nci maddesine göre çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.*

*Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.*

Yapılmasına Dair Kanun, 2008) 465. maddesi ile yapılan değişiklik ile adli para cezasının alt ve üst sınırları kaldırılmış ve “...adli para cezasına...” olarak belirtilmiştir.<sup>3</sup>

Ayrıca kanunun koyucu meslek unvanlarının haksız kullanılması olaylarında odalara bildirim mecburiyeti getirmiştir. Bu tür eylemlerin odalar tarafından öğrenilmesine rağmen Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirilmemesi durumunda Cumhuriyet Başsavcılıklarınca odalar hakkında TCK'nin(Türk Ceza Kanunu, 2004) 278. maddesinde yer alan “Suçu Bildirmeme” suçundan soruşturma açılacaktır.

Çalışmamızda “Meslek unvanlarının haksız kullanılması” suçu meslek mensupları arasındaki haksız rekabet ve reklam yasağı açısından değil, salt ceza hukuku açısından incelenecektir. Bu inceleme yapılırken de suçun unsurları (suçun teknik yapısı) konusundaki istinaf ve Yargıtay'ın güncel kararları dikkate alınacaktır.

## 2. SUÇ İLE KORUNAN HUKUKSAL YARAR

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu ile meslek mensubu olma yeterliliği olmayan ve kanunun öngördüğü şartları taşımayanların bu unvanları haksız yere kullanmak suretiyle meslek mensuplarının zararına faaliyette bulunmalarının önlenmesi amaçlanmıştır (Aykın, 2015).

Bununla birlikte, kanunun 2. maddesinde düzenlenen meslek mensuplarının yapacakları işler dikkate alındığında, meslek mensuplarının etkin bir vergi denetimi ve sağlıklı bir mali politika yürütülmesinde önemli rol oynadıkları açık bir şekilde görülmektedir. Yine meslek mensuplarının faaliyetlerinin kamu hizmeti niteliğinde olması, mesleğe duyulan kamu güveni ile birlikte değerlendirildiğinde, bu suç ile devletin vergi denetimi ve mali güvenliği de dolaylı olarak korunmaktadır.

Dolayısıyla meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu ile korunan hukuki değer, meslek mensuplarının zararına faaliyette bulunulmasının önlenmesi ile devletin vergi denetiminin ve mali güvenliğinin korunması olduğu söylenebilir.

3. Mülga Madde 49 - 3 üncü maddenin 1 inci fıkrasına aykırı davranışlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve bir milyon liradan on milyon liraya kadar adli para cezasına hükümlenir.

### 3. SUÇUN FAİLİ

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu özgü suçlardan olmadığı için, bu suçun faili herkes olabilir. Failin Türk vatandaşı veya yabancı devlet vatandaşı olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Ancak 3568 sayılı yasanın 8. maddesinde yabancı devlet vatandaşlarının da ülkemizde serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğini yapabilme imkânının bulunduğu dikkate alınmalıdır. Yabancı devlet vatandaşı olan failin anılan kanun maddesi uyarınca mesleki faaliyet yürütme izni bulunduğu takdirde suçun faili olmayacaktır.<sup>4</sup>

Tüzel kişiler bu suçun faili olamazlar. TCK'nin 20/2. maddesindeki, “Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.” hükmü dikkate alındığında, tüzel kişilerin bu suçun faili olamayacağı anlaşılmaktadır.

### 4. SUÇUN MAĞDURU

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda mağdur veya suçtan zarar görenler öncelikle devlet, serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) odası ve meslek mensuplarıdır. 3586 sayılı yasanın 3/2. maddesinde meslek unvanlarının haksız kullanılmasına ilişkin bir olayın öğrenilmesi durumunda SMMM odalarına Cumhuriyet Başsavcılıklarına ihbar yükümlülüğü getirilmiştir.

3586 sayılı Kanunun 3/2. maddesine göre;

*“Odalar, yukarıdaki fıkraya aykırı davranışları öğrendiklerinde Cumhuriyet Savcılığına bildirmek mecburiyetindedirler. Cumhuriyet Savcılığınca tahkikatın sonucu, odaya ve ilgililere bildirilir.”*

Öncelikle belirtmek gerekir ki, suç ile ihlal edilen menfaat toplumun güvenliğidir. Zira suç kamu barışına karşı işlenmiştir. Öte yandan bu suçtan meslek mensuplarının bağlı olduğu odalar ile meslek mensupları da zarar görmektedir. Failin haksız meslek unvanını kullanması yanında etik olmayan davranışlar ile kazanç elde etmesi durumunda hem fiilin yapıldığı yerdeki

4. Madde 8 - Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğini resmen düzenlemiş olan yabancı bir devletin tabiiyetindeki kişilerin, T.C. tabiiyetindeki serbest muhasebeci mali müşavirliklerde aranan nitelikleri taşımak şartıyla, kendi memleketlerinde elde etmiş oldukları haklardan 2 nci madde kapsamına giren hizmetleri, karşılıklılık şartı ile serbest muhasebeci mali müşavir unvanı altında Türkiye’de de yapmalarına Cumhurbaşkanının onayı ile izin verilebilir.

mesleki faaliyet yürüten meslek mensupları hem de meslek mensuplarını temsil eden oda suçtan dolayı zarar görecektir.

Uygulamada, gerek İstinaf Mahkemelerinin ve gerekse Yargıtay'ın, meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu ile ilgili olarak odaların suçtan zarar gören sıfatlarının bulunmadığı, bu nedenle davaya katılma haklarının da olamayacağı yönünde karar verdikleri görülmektedir.

İzmir Bölge Adliye Mahkemesi bir kararında,( İzmir Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi, 2019)

*“...Sanık hakkında açılan kamu davasının niteliğine göre, suçtan doğrudan zarar görmeyen İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın davaya katılma ve hükme karşı istinaf yetkisi bulunmadığından CMK'nin 279/1-b maddesi gereğince istinaf başvurusunun reddine...”*

şeklinde karar vererek, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın suçtan doğrudan zarar görmediğini belirtmek suretiyle davaya katılma hakkını kabul etmemiştir.

Aynı şekilde Yargıtay 7. Ceza Dairesi de yapmış olduğu bir temyiz incelemesinde benzer yönde karar vermiştir. Yargıtay'a göre,(Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 2014)

*“...2-Suçtan doğrudan doğruya zarar görmeyen ve yargılamaya katılma hakkı bulunmayan Gaziantep Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının müdahilliğine karar verilerek lehine vekâlet ücretine hükmedilmesi, yasaya aykırı olup sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan hükmün 5320 sayılı yasanın 8/1.maddesi gereğince yürürlükte bulunan 1412 sayılı CMUK.nun 321.maddesi uyarınca bozulmasına...”*

Görüldüğü gibi, Yargıtay 7. Ceza Dairesi de Gaziantep Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın suçtan doğrudan zarar görmediğini ve bu nedenle de davaya katılma hakkının bulunmadığını belirtmiştir.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin de suçtan zarar görmesi mümkün olmasına rağmen, İstinaf Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında bu suçtan serbest muhasebeci mali müşavirin doğrudan zarar görmediğini ve dolayısıyla katılan olarak yargılamada yer alamayacağına karar vermiştir. (İzmir Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi, 2019)

Ancak gerek İstinaf Mahkemesi'nin ve gerekse Yargıtay'ın vermiş oldukları bu kararların yerinde olmadığını düşünmekteyiz. Kanun koyucu 3568 sayılı yasanın 3/2. maddesinde açıkça meslek unvanlarının haksız

kullanılmasının takibini ve denetimini SMMM odasına vermiş olup ayrıca Cumhuriyet Başsavcılıklarınca yapılacak soruşturma sonuçlarının da odaya ve ilgililere bildirilmesini düzenlemiştir. Kanun maddesi içeriğine bakıldığında bu suça ilişkin denetim ve takip işlemlerinin SMMM odalarına verildiği anlaşılmaktadır.

Yine kanunda Cumhuriyet Başsavcılıklarınca yapılacak olan soruşturma sonucunun da odaya bildirileceği hükmü dikkate alındığında, kanun koyucunun amacının bu suça ilişkin olarak odaların yargılama aşamasında da takip ve denetim görevine devam edeceklerini söylemek mümkündür. Açıkladığımız nedenlerden dolayı odaların bu suçtan zarar gören olarak değerlendirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunun faili tarafından serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir aleyhine bazı eylemler yapılarak bu suçun işlenmesi mümkündür. Örneğin; failin bir serbest muhasebeci mali müşavir ile ortak çalıştığını gösterir kartvizit bastırması eyleminde fail yönünden suç oluşmaktadır. Ancak failin eylemi nedeniyle bu eylemden bilgisi olmayan serbest muhasebeci mali müşavir de zarar görmektedir. Zarar gören serbest muhasebeci mali müşavirin öncelikle mesleki itibarı zedelenmekte ve belki de failin hareketi sonucu maddi zarara dahi uğrayabilmektedir. Bu nedenle serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin de bu suçun mağduru olabileceklerini veya failin eylemi sonucu suçtan zarar görebileceklerini düşünmekteyiz.

Bu hususta öncelikle Yargıtay'ın meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu yönünden SMMM odalarını ve meslek mensuplarını suçtan zarar gören, yargılama aşamasında da katılan olarak kabul etmesi yönünde içtihat oluşturması gerekmektedir. Ancak sorunun kesin olarak çözümü açısından ilgili kanun maddesinin kanun koyucu tarafından açıklanan görüş doğrultusunda değiştirilmesinin nihai bir çözüm olacağını söyleyebiliriz.

## 5. SUÇUN UNSURLARI

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunun tipiklik unsuru dışında maddi ve manevi unsurları ile hukuka aykırılık unsurları da ayrıca değerlendirilmelidir.



### 5.1. Suçun Maddi Unsuru

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunun maddi unsuru, failin kanunen kullanmaya yetkisi bulunmadığı halde serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanlarını veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizleri kullanılması eyleminde bulunmasıdır.

Failin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanlarını açıkça kullanması, suçun maddi unsurunu oluşturmakla birlikte doğrudan bu unvanları kullanmayarak bu kavramlar ile karışacak veya benzer her türlü unvan, ibare veya remizleri kullanması da suçun oluşumu için yeterlidir. Failin mali danışman, KDV iade uzmanı, mali müşavir, teşvik yöneticisi gibi unvanlar kullanması örnek olarak verilebilir (Yüksekol, 2020, s.41).

Ancak Yargıtay, meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda failin sadece meslek unvanını kullanmasının suçun maddi unsurunu oluşturacağı konusunda kanun maddesinin lafzi yorumundan farklı olarak, suçun maddi unsurunun oluşmayacağını belirtmiştir.

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, bir kararında, (Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 2014)

*“ ...3568 sayılı yasanın 3. maddesinde “Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından (...), serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır”, şeklinde düzenlemenin yer aldığı, aynı yasanın 49/1. maddesinde 3. maddeye aykırılığın yaptırımının düzenlendiği, bu maddelerde yazılı suçun işlenebilmesi için serbest muhasebeci mali müşavir unvanının kullanılması gerektiği, mahkemece hükme dayanak olarak gösterilen ve dosyada fotokopisi bulunan kartvizit üzerindeki ibarenin tek başına suçun oluşumu için yeterli olmadığı ve sanığın beraatine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde hüküm tesisi...”*

şeklinde karar vererek meslek unvanlarını içerir logolu kartvizit kullanılmasının suçun maddi unsurlarını oluşturmayacağını belirtmiştir.

Kanaatimizce bu olayda suçun maddi unsurları oluşmuştur. Yargıtay incelemesine konu ilk derece mahkemesi kararına bakıldığında, sanığın olay tarihinde bir serbest muhasebeci mali müşavir yanında muhasebe elamanı olarak çalışırken, dosya arasında bir örneği mevcut kartviziti bastırıldığı, sanığın kartvizitin basımı konusunda ikrarının bulunduğu, sanığın savunmasında

yanında çalıştığı serbest muhasebeci mali müşavirin bilgisi dâhilinde kartvizit bastırıldığını beyan ettiği, ancak dosyada bir örneği mevcut tutanağın İSMMMO’da görevli altı tutanak düzenleyici tarafından tespit edildiği üzere sanığın işyeri yetkilisi olan serbest muhasebeci mali müşavirin bilgisinin olmadığı ve sanık tarafından kartvizitte kullanılan logonun da kanunun 3/1. maddesini ihlal ettiğinin tespit edildiği anlaşılmaktadır.

İlk derece mahkemesi karar içeriği incelendiğinde sanığın eyleminin meslek unvanlarının haksız kullanımı suçunu oluşturduğu açıkça görülecektir. Bu nedenle Yargıtay kararının yerinde olmadığını, olayda suçun maddi unsurlarının oluştuğunu düşünmekteyiz.

Yargıtay başka bir kararında ise, sanığın olay tarihi ve öncesinde bir firmada muhasebe faaliyetlerinde bulunduğu, aynı bölgede faaliyet gösteren (A) isimli işyeri sahibi katılanın işlerini de takip etmek üzere katılan ile anlaştığı ve karşılığında ücret aldığı, daha sonra yeniden hizmet karşılığı para istediği, katılanın evraklarını geri istediğinde bunları teslim etmediği, sanık hakkında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği’nden yapılan araştırmada serbest muhasebeci olduğuna dair kaydının bulunmadığı, sanığın katılana vermiş olduğu işletme hesap özeti altında ismi ve imzası altına serbest muhasebeci olduğunu belirtir şekilde S.M. diye yazdığı, emniyet araştırmasında tutulan tutanakta da sanığın uzun süre serbest muhasebecilik görevini yürüttüğü, sanığın usulüne uygun olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği’ne üye olmadan serbest muhasebecilik görevini yaptığı olayda yerel mahkemece verilen mahkûmiyet kararını bozmuştur.

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, karar gerekçesi şu şekilde belirtmiştir: (Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 2013)

*“...suçun işlenebilmesi için serbest muhasebeci mali müşavir unvanının kullanılması gerektiği, mahkemece hükme dayanak olarak gösterilen kolluk araştırmasında belirtilen firmalarda muhasebeci olarak çalışıldığının tespit edilmesinin ve dosyada fotokopisi olan hesap özetindeki S.M. ibaresinin suçun oluşumu için yeterli olmadığı gözetilmeden yazılı şekilde hüküm verilmesi...”*

Yargıtay’ın vermiş olduğu bu kararın da yerinde olmadığını düşünmekteyiz. Özellikle meslek mensubu olmadan meslek unvanının kullanılması ve bununla birlikte 3568 sayılı yasanın 2. maddesinde meslek mensuplarınca yapılması gereken işlemlerin sanık tarafından yapıldığının kolluk tutanağınca ve oda tarafından tespit edilmesi ayrıca sanık tarafından düzenlenen işletme hesabı

defterine S.M. kısaltması ile imza atılması suçun maddi unsurlarının oluşması için fazlasıyla yeterlidir. Açıkladığımız nedenlerden dolayı Yargıtay'ın bu kararının yerinde olmadığı kanaatindeyiz.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu serbest hareketli bir suçtur. Bu suç, failin kendi ad ve soyadı yanında meslek unvanını belirten kartvizit bastırıp kullanması, (Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 9. Ceza Dairesi, 2017) bir meslek mensubuna ait kullanıcı ve şifre bilgileri ile işlem yapması, (İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 13. Ceza Dairesi, 2020) bir meslek mensubu adını kullanarak şirketlerde denetçilik yapması (Yargıtay 15. Ceza Dairesi, 2018) gibi davranışlarla işlenebilir. Yine mektup, e-mail, telefon, internet araçlarından yararlanılarak da suça ilişkin eylemlerin yapılması mümkündür. Kanun maddesinde icra hareketleri yönünden bir sınırlama bulunmamaktadır.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunun failinin meslek mensupları olup olamayacağı konusunda öğretide ve yargı kararlarında yeterli bilgi ve görüş bulunmamakta ise de, bu suçun meslek mensupları tarafından bazı şartlar altında işlenebileceğini düşünmekteyiz.<sup>5</sup> Ayrıca meslek mensuplarının faile suçun işlenmesini azmettirmesi, suçun işlenmesinde yardım etmesi veya fail ile birlikte hareket etmesi halinde meslek mensuplarının suça iştirak etmesi de mümkündür. Ancak uygulamada meslek mensuplarının suçun failine yardımda bulunması veya fail ile birlikte hareket ettiğinin tespiti ve bunların usul hükümleri uyarınca ispatı bir hayli güç olmaktadır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında 1990) 62. maddesinde ruhsat alan meslek mensuplarının bağımlı veya meslek dışında çalıştıkları ya da mesleki faaliyette bulunmadıkları takdirde unvanlarını ve tasdik yetkilerini kullanamayacakları sadece oda ve birliğe karşı üyelikten doğan ödevlerini yerine getirecekleri düzenlenmiştir. Yönetmelik hükmüne rağmen bağımlı veya meslek dışında çalışan ya da mesleki faaliyette bulunmayan ruhsat sahiplerinin mesleki unvanlarını kullanmalarının suç oluşturup oluşturmayacağı tartışmalıdır.

<sup>5</sup> Aykın'a göre ruhsat sahibi olup mesleki faaliyet yürütmeyenler ile bağımlı çalışanların, kişi ve kurumlara meslek mensubu olarak mesleki faaliyet yürüttüğü intibai vererek 3568 sayılı Kanun'un 2. maddesinde belirtilen ve mesleğin konusuna giren herhangi bir hizmeti sunması durumunda unvanın haksız kullanımı söz konusu olacaktır. Bu kişilerin 49. maddede düzenlenen cezai müeyyide ile karşılaşmaları söz konusu olabilecektir (Aykın, 2015).

Kanaatimizce bu gibi durumlarda meslek mensuplarınca mesleki unvanların haksız kullanılması değil, usulsüz ve hatalı kullanılması söz konusudur. Kanunun 3 ve 49. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, meslek mensuplarınca yapılan usulsüz ve hatalı unvan kullanımlarının suç oluşturmayacağını ancak meslektaşları arasında haksız rekabet ve reklam yasağını ihlal edebilecek davranış olması nedeniyle bağlı buldukları odalarca haklarında disiplin işlemleri yapılabileceğini düşünmekteyiz.<sup>6</sup>

Aynı şekilde, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliğine (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj, 1997) göre, aday meslek mensubu olan bir kimsenin staj süresi devam ederken stajyer SMMM unvanı kullanmasının da usulsüz ve hatalı unvan kullanımı olduğunu, ancak davranışın haksız unvan kullanılması düzeyinde olmayacağını düşünmekteyiz.

Meslek mensuplarının, meslek unvanları ile birlikte daha önce üstlenmiş oldukları kamu görev ve sıfatlarını, siyasi parti veya oda ve birlik görevlerini kullanması da usulsüz ve hatalı kullanım olmakta olup, reklam yoluyla haksız rekabet oluşturduğu kabul edilmektedir (Yüksekol, 2020, s.42).

## 5.2. Suçun Manevi Unsuru

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda manevi unsur genel kasttır. Failin kanunen kullanmaya yetkisi olmadığını bildiği halde meslek unvanlarını veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizleri kullanması suçun manevi unsurunun oluşması için yeterlidir. Failin herhangi bir saikle hareket etmesi şart değildir.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu, taksirle işlenmeye elverişli bir suç değildir.

## 5.3. Hukuka Aykırılık Unsuru

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunun faili, yapmış olduğu eylem ile hukuka aykırı bir davranış biçimi ortaya koymalı ve bu davranış biçimi de hukuka uygunluk sebeplerinden yararlanmamalıdır.

Bu suç tipinde hukuka uygunluk sebepleri bulunmamaktadır.

<sup>6</sup> Aynı doğrultuda görüş için Bkz, (Aykın, 2015).

## 6. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda suçun özel görünüş biçimleri kapsamında suçun teşebbüse elverişli olup olmadığı, suç yönünden içtima hükümlerinin uygulanma imkânı ve suça iştirak ile zincirleme suç hükümlerinin genel değerlendirilmesi yapılmalıdır.

### 6.1. Teşebbüs

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu devamlılık arz eden, kesintisiz (mütemadi) suçlardır. (Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 2013) Mütemadi suçların tamamlanmasıyla bitmesi aynı anlamı taşımamaktadır. Mütemadi suçların ceza ve muhakeme hukuku bakımından önemli sonuçları mevcuttur. Ceza hukuku bakımından, suça teşebbüs fiilin bitmesine kadar değil, tamamlanmasına kadar mümkündür. İştirak ise, fiil bitinceye kadar gerçekleşebilir (Hakeri, 2014, s.483; Bayraklı ve Bozdağ, 2010, s.21; Yargıtay 16. Ceza Dairesi, 2018).

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçuna teşebbüs mümkündür. Fail bu suça elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise, teşebbüsten dolayı sorumlu tutulacaktır.

### 6.2. İçtima

Fail işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet verdiği takdirde, fikri içtima kuralı gereği, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmaktadır.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunun maddi unsurları incelendiğinde, failin fikri içtimaya konu olabilecek bir eylemi yoktur. Ancak suçun maddi unsurlarının gerçekleştirilmesi sonrası failin başka eylemleri ile bağlantılı olarak farklı bir suçun içerisinde de bu suç oluşabilir.

Failin serbest muhasebeci olmadığı halde 12 kişiye ait muhasebe defteri tutması sonucunda hem meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu hem de dolandırıcılık suçu oluşabilmektedir. (Yargıtay 15. Ceza Dairesi, 2018)

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu devamlılık arz eden kesintisiz (mütemadi) suçlardan olduğundan dolayı TCK'nin 43. maddesinde yer alan zincirleme suç hükümleri bu suç yönünden uygulanmayacaktır.

Nitekim Yargıtay da aynı görüştedir. Yargıtay'a göre, (Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 2013)

“...Sanığa atılı eylemin niteliği gereği, birden fazla kişinin dosyasının tutulmasını ve devamlılığı gerektirmesi karşısında zincirleme suçu oluşturmayacağı gözetilmeden, 5237 sayılı TCK’nin 43. maddesi uygulanmak suretiyle sanığa fazla ceza tayin edilmesi...”

### 6.3. İştirak

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçuna TCK’nin 37, 38 ve 39. maddeleri uyarınca iştirak mümkündür. Suça ilişkin eylemleri birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur. Yine suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.

Faili bu suça azmettiren kişi ise, TCK’nin 38. maddesi gereğince fail ile birlikte bu suçtan cezalandırılır. Suçun işlenmesine yardım eden kişi de TCK’nin 39. maddesi uyarınca yardım eden sıfatıyla cezalandırılır; ancak cezasının yarısı indirilir.

### 7. SUÇUN AğIRLAşTIRICI HALİ

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu, 3568 sayılı yasanın 49/1. maddesinde düzenlenmiştir. Madde metni şu şekildedir:

“3 nc maddenin birinci fıkrasına aykırı davrananlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve adlı para cezasına hükmolunur.”

Bu suç yönünden kanunda ağırlaştırıcı bir nedene yer verilmemiştir. Kanaatimizce norma aykırı davranışa karşılık gelen yaptırım yeterli değildir. Failin yoğun ve süreklilik arz eden eylemleri yönünden devletin, meslek mensuplarının ve de vatandaşların mağdur olması ihtimalleri söz konusudur. Yine bu suçun başka suçlar ile bağlantılı olarak işlenmesi durumu da mümkündür. Açıkladığımız nedenlerle suça ilişkin cezanın arttırılması ya da failin bazı eylemleri yönünden suça ağırlaştırıcı hal eklenmesinin yerinde olacağını düşünmekteyiz.

### 8. SUÇA ETKİ EDEN SEBEPLER

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçuna etki eden sebepler bulunmamaktadır.

## 9. SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULÜ

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunun soruşturulması genel soruşturma hükümlerine tabi olup, suçun soruşturulmasına şikâyet, ihbar veya Cumhuriyet Savcısının re'sen suçu öğrenmesi üzerine başlanabilir.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda soruşturmaya yetkili Cumhuriyet Başsavcılığı, CMK'nin (T.C. Ceza Muhakemesi Kanunu, 2004) 12 vd. maddelerinde düzenlenen yetki kurallarına göre belirlenmektedir.

Cumhuriyet Savcısı, meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu ile ilgili olarak yürüttüğü soruşturmada koruma tedbirlerine de başvurabilir, ancak ceza muhakemesinde yer alan bütün koruma tedbirlerinin bu suç yönünden uygulanması söz konusu değildir. Nitekim CMK'nin 100 vd. maddesi gereği şüphelinin tutuklanması, CMK'nin 135. maddesi gereğince şüphelinin iletişiminin dinlenilmesi, CMK'nin 139. maddesi gereğince suç yönünden gizli soruşturmacı görevlendirilmesi, CMK'nin 140. maddesi gereğince şüphelinin faaliyetlerinin teknik araçlarla izlenmesi gibi tedbirler bu suç yönünden uygulanamayacaktır. Bununla birlikte, şüpheli hakkında yürütülen soruşturmada; yakalama, gözaltına alma, adli kontrol ve arama-elkoyma gibi tedbirler uygulanabilecektir.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda görevli mahkeme, 5235 sayılı yasanın (Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun, 2004) 11. maddesine göre Asliye Ceza Mahkemesidir. Dolayısıyla sanık, bu suçtan dolayı Asliye Ceza Mahkemesinde yargılanacaktır.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda yapılan soruşturma/kovuşturma sırasında suçun sübutuna yönelik delillerin tam olarak toplanması, eksik araştırmaya dayalı karar verilmemesi gerekmektedir. Yargıtay bir kararında bu konuya işaret etmiştir. Yargıtay'a göre, (Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 2013, 2014; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2015)

*“...mükelleflere ait defter ve belgeler getirilerek incelenmeden ve muhasebeci M. T. B. duruşmada tanık sıfatı ile dinlenmeksizin, fotokopi olan SGK müfettiş raporları ve M. T. B.'nin çelişkili müfettiş beyanları gerekçe gösterilerek eksik araştırmaya dayalı olarak yazılı şekilde hüküm verilmesi...”*

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda yargılama sırasında odaların ve suç sonucu mağdur olan meslek unvanı sahiplerinin suçtan zarar gören olarak davaya katılma talepleri kabul edilmemektedir. Nitekim Yargıtay

bu konuda tarafların katılma haklarının bulunmadığını belirtmektedir. (Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 2013, 2014; Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 2016)

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu hakkında yapılan kovuşturmada, 3568 sayılı yasanın 49/1. maddesinde yer alan adli para cezalarına ilişkin hüküm, 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 465. maddesi ile değiştirildiğinden bu hususun da dikkate alınarak sanık hakkında lehe olan yasa hükmü uygulanmalıdır. (Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 2011, 2012, 2013) Yine mahkemece nihai karar verilirken 3568 sayılı yasanın 49/1. maddesi uyarınca hem adli para cezası hem de hapis cezası uygulanmalıdır. (Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 2016)

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda genel olarak somut olayda suçun işlenmesi ile ortaya çıkan ölçülebilir bir zarar bulunmasa dahi, sanık hakkında CMK'nin 231. maddesi gereğince hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilecektir. (Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 2019)

Son olarak meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda dava zamanaşımı süresi, 8 yıldır (TCK m. 66/1-e). Suça yönelik ceza zamanaşımı süresi ise 10 yıldır (TCK m. 68/1-e).

## 10. SONUÇ

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda doğrudan bu meslek unvanlarının bir tanımı yapılmamıştır. Kanunun 2/A maddesinde mesleğin konusu ve bu mesleğin yapacağı işler sıralı olarak belirtilerek bu işleri yapanlar da serbest muhasebeci mali müşavir olarak tanımlanmıştır. Yine kanunun 2/B maddesinde de yeminli mali müşavirlerin yapacağı işlemler ve mesleğin konusu düzenlenmiştir.

3568 sayılı yasanın 3. maddesinde ise serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının haksız olarak kullanılmayacağı düzenlenmiştir. Kanun maddesi ile serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanlarının kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından kullanılması yasaklanmış olup bu yasağa aykırı davranış halinde ise kanunun 49/1. maddesi uyarınca cezai müeyyide düzenlenmiştir.

3568 sayılı yasa ile meslek unvanlarının haksız kullanılması halinde ilgili meslek odalarına bildirim mecburiyeti getirmiştir. Bu zorunluluk nedeniyle kanuna aykırı eylemlerin odalar tarafından öğrenilmesine rağmen Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirilmemesi durumunda Cumhuriyet Başsavcılıklarınca



odalar hakkında TCK'nin 278. maddesinde yer alan suçu bildirmeme suçundan soruşturma açılacaktır.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu ile korunan hukuki değer, meslek mensuplarının zararına faaliyette bulunulmasının önlenmesi ile devletin vergi denetiminin ve mali güvenliğinin korunmasıdır.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu özgü suçlardan olmadığı için bu suçun faili herkes olabilir. Failin Türk vatandaşı veya yabancı devlet vatandaşı olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Zira 3568 sayılı yasanın 8. maddesinde yabancı devlet vatandaşlarının da ülkemizde serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğini yapabilme imkânının bulunduğu dikkate alınmalıdır. Yabancı devlet vatandaşı olan failin anılan kanun maddesi uyarınca mesleki faaliyet yürütme izni bulunduğu takdirde suçun faili olmayacaktır. Bununla birlikte, TCK'nin 20/2. maddesinde gereğince tüzel kişiler bu suçun faili olamayacaktır.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda mağdur veya suçtan zarar görenler öncelikle devlet, serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) odası ve meslek mensuplarıdır. Uygulamada, gerek İstinaf Mahkemeleri ve gerekse Yargıtay, meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu ile ilgili olarak odaların, suçtan zarar gören sıfatlarının bulunmadığını kabul etmekte ve bu nedenle odaların davaya katılma haklarının da olamayacağı yönünde kararlar vermektedirler.

İstinaf Mahkemeleri ve Yargıtay'ın vermiş oldukları bu kararların yerinde olmadığını düşünmekteyiz. Kanun koyucu 3568 sayılı yasanın 3/2. maddesinde açıkça meslek unvanlarının haksız kullanılmasının takibini ve denetimini SMMM odasına vermiş olup ayrıca Cumhuriyet Başsavcılıklarınca yapılacak soruşturma sonuçlarının da odaya ve ilgililere bildirilmesini düzenlemiştir. Kanun maddesi içeriğine bakıldığında bu suça ilişkin denetim ve takip işlemlerinin SMMM odalarına verildiği anlaşılmaktadır.

Yine kanunda Cumhuriyet Başsavcılıklarınca yapılacak olan soruşturma sonucunun da odaya bildirileceği hükmü dikkate alındığında, kanun koyucunun amacının bu suça ilişkin olarak odaların yargılama aşamasında da takip ve denetim görevine devam edeceklerini söylemek mümkündür. Açıkladığımız nedenlerden dolayı odaların bu suçtan zarar gören olarak değerlendirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunun faili tarafından serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir aleyhine bazı eylemler

yapılarak bu suçun işlenmesi mümkündür. Bu suç nedeniyle öncelikle serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirin mesleki itibarı zedelenmekte ve belki de failin hareketi sonucu maddi zarara dahi uğrayabilmesi mümkün olabilmektedir. Bu nedenle serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin de bu suçun mağduru olabileceklerini veya failin eylemi sonucu suçtan zarar görebileceklerini düşünmekteyiz.

Bu hususta öncelikle içtihat oluşturma görevi olan Yargıtay'ın meslek unvanlarının haksız kullanılması suçu yönünden SMMM odalarını ve meslek mensuplarını suçtan zarar gören, yargılama aşamasında da katılan olarak kabul etmesi yönünde içtihat oluşturması gerekmektedir. Ancak konunun kesin çözümü açısından ilgili kanun maddesinin kanun koyucu tarafından açıklanan görüş doğrultusunda değiştirilmesinin nihai çözüm olacağını söyleyebiliriz.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunun maddi unsuru, failin kanunen kullanmaya yetkisi bulunmadığı halde serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarını veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizleri kullanılması eyleminde bulunmasıdır.

Failin serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarını açıkça kullanması suçun maddi unsurunu oluşturmakla birlikte doğrudan bu unvanları kullanmayarak bu kavramlar ile karışacak veya benzer her türlü unvan, ibare veya remizleri kullanması da suçun oluşumu için yeterlidir.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunun failinin meslek mensupları olup olamayacağı konusunda öğretide ve yargı kararlarında yeterli bilgi ve görüş bulunmamakta ise de, bu suçun meslek mensupları tarafından bazı şartlar altında işlenebileceğini düşünmekteyiz. Ayrıca meslek mensuplarının faile suçun işlenmesini azmettirmesi, suçun işlenmesinde yardım etmesi veya fail ile birlikte hareket etmesi halinde meslek mensuplarının suça iştirak etmesi de mümkündür. Ancak uygulamada meslek mensuplarının suçun failine yardımda bulunması veya fail ile birlikte hareket ettiğinin tespiti, usul hükümleri uyarınca ispatı bir hayli güç olmaktadır.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması suçunda manevi unsur genel kasttır. Failin kanunen kullanmaya yetkisi olmadığını bildiği halde meslek unvanlarını veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizleri kullanması suçun manevi unsurunun oluşması için yeterlidir. Failin herhangi bir saikle hareket etmesi şart değildir. Ayrıca bu suç taksirle işlenmeye de elverişli değildir.

Bu suç yönünden kanunda ağırlaştırıcı bir nedene yer verilmemiştir. Kanaatimizce norma aykırı davranışa karşılık gelen yaptırım yeterli değildir. Failin yoğun ve süreklilik arz eden eylemleri yönünden devletin, meslek mensuplarının ve de vatandaşların mağdur olması ihtimalleri mümkündür. Yine bu suçun başka suçlar ile bağlantılı olarak işlenmesi durumu da ortaya çıkabilmektedir. Açıkladığımız nedenlerden dolayı suça ilişkin yaptırımın arttırılması ya da failin bazı eylemleri yönünden suça ağırlaştırıcı hal eklenmesinin yerinde olacağını söyleyebiliriz.

### KAYNAKÇA

*1982 Anayasası* (1982, 09 Kasım). Ankara: Resmi Gazete (17863 Mükerrer sayılı).

*3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*. (1989, 13 Haziran). Ankara: Resmi Gazete (20194 sayılı).

*5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun* (2004, 07 Ekim). Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 25606).

*5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* (2008, 23 Ocak). Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 26781).

Anayasa Mahkemesi (26.06.1996). E.1996/5 ve K.1996/26 Sayılı Kararı. Ankara.

Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 9. Ceza Dairesi (31.01.2017). *E.2017/146 ve K.2017/294 Sayılı*

*Kararı*. Ankara: Bölge Adliye Mahkemesi 9. Ceza Dairesi.

Aykın, H. (2015). Meslek Mensuplarının Sorunlu Unvan Kullanımları. *Yaklaşım Dergisi*, 268.

Bayraklı, H.H. ve Bozdağ, A. (2010). Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik

Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısında Değerlendirilmesi. *Maliye*

*Dergisi*, 158.

*Ceza Muhakemesi Kanunu*. (2004, 17 Aralık) Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 25673).