



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK
GÖRÜNÜMLERİNİN
VERGİ KABAHAT VE VERGİ SUÇLARI
BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMALI
İNCELENMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Fulya MERCİMEK

BURSA - 2012



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK
GÖRÜNÜMLERİNİN
VERGİ KABAHAHAT VE VERGİ SUÇLARI
BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMALI
İNCELENMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Fulya MERCİMEK

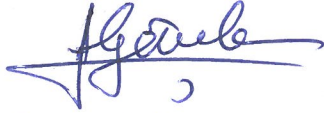
**Danışman:
Doç.Dr. Adnan GERÇEK**

BURSA – 2012

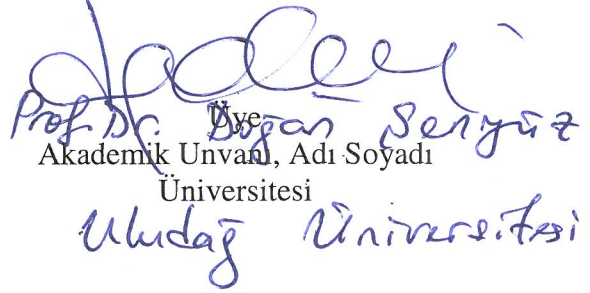
TEZ ONAY SAYFASI

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

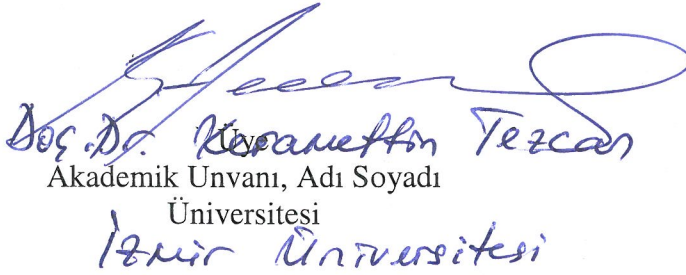
Maliye Anabilim/Anasanat Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 700912007 numaralı **Fulya MERCİMEK**'in hazırladığı "**BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK GÖRÜNÜMLERİNİN VERGİ KABAHAHAT VE VERGİ SUÇLARI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ**" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 27.08 / 2012 günü 10-30 - 12-30 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin başarılı (başarılı/başarısız) olduğuna Oybirliği (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.



Doç. Dr. Adnan Gerçek
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Uludağ Üniversitesi



Prof. Dr. Bülent Seriyaz
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Uludağ Üniversitesi



Doç. Dr. Keremettin Tezcan
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Uludağ Üniversitesi

...../...../20.....

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Fulya MERCİMEK
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xix+247
Mezuniyet Tarihi : / / 20.....
Tez Danışman(lar)ı : Doç.Dr. Adnan GERÇEK

BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK GÖRÜNÜMLERİNİN VERGİ KABAHAT VE VERGİ SUÇLARI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ

Birleşme, tekerrür ve iştirak kurumları suç ve kabahatin özel görünüş şekilleridir. Bu bağlamda suçun özel görünüş şekillerinden biri olarak, suçların içtimaı (birleşmesi), suçun ne zaman tek, ne zaman birden fazla olduğunun kabulünü prensiplere bağlayan bir kurumdur. Tekerrür ise, kanunda yer alan cezanın kişiyi ıslah etmeye yeterli gelmemesi nedeniyle arttırılmış ceza uygulanmasını gerektiren bir ceza politikası yaratmaktadır. Birden fazla kişinin bir araya gelerek suç işlemesi geçmişte olduğu gibi günümüzde de giderek artan bir suç işleme halidir ve bu bağlamda iştirak soyut olarak bir kişinin işleyebileceği bir suçun birden çok kişi tarafından birlikte işlenmesi halini düzenlemektedir. Bu çalışmada birleşme, tekerrür, iştirakın genel ceza hukuku içerisindeki teorik temelleri açıklanarak, ardından vergi suçları ve vergi kabahatlerine olan yansımaları ele alınmıştır. Vergi Usul Kanunu, Mülga ve Yeni Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nun bu kurumlara yönelik hükümleri incelenerek vergi suçları ve kabahatleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak analizler yapılmıştır. Bursa Merkez İlinde mali müşavirlere yönelik olarak anket çalışması hazırlanarak, uygulamada birleşme, tekerrür ve iştirakın mükellefe etkisini analizini yapılarak, kanun hükümlerinin farklı yorumlanmasının yol açtığı sorunları ve doktrindeki fikir ayrılıkları değerlendirilerek, bu kurumlara yönelik önemli tespitler ve öneriler yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler

**Birleşme, İştirak, Tekerrür, Vergi Ceza Hukuku, Suç, Kabahat,
Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları**

ABSTRACT

Name and Surname : Fulya MERCİMEK
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Financial Law
Degree Awarded : Master
Page Number : xix+247
Degree Date : / / 20.....
Supervisor (s) : Assos. Prof. Adnan GERÇEK

COMPARATIVE REVIEW OF CONCURRENCE, RECIDIVISM, PARTICIPATION OF TAX CRIME AND TAX OFFENCE

Concurrence, recidivism and participation are forms of a particular appearance crimes and offences. In this context, concurrence which as one of the special appearance forms of crime, is a important institution when the offense only and the acceptance that the principles that plural connects. Recidivism creates a penalty policy which requiring the use of the increased penalty, because of the ruled by law is inadequacy to try to rehabilitate people. More than one person come together to commit crime is state of crime which is in the past as is now and so participation regulates the handle of a person with a crime is committed by more than one person holds. In this study, explaining concurrence, recidivism and participation's theoretical foundations of the general criminal law, we discussed implications of these legislative provisions for tax crimes and tax offenses. Evaluating of the Tax Procedure Law, the Old and the New Turkish Penal Code and the Provisions of the Law of Offence, the framework of tax crimes and offense.were comparative analyzed. At the and of the this research, a survey are prepared for financial consultants the Central Province of Bursa, in order to practice, concurrence, recidivism and participation in accordance with .the impact of the affiliate for the taxpayer, the doctrine of law problems which caused by the differences of opinion. Thanks to the research, fundamental determinations and proffers are made.

Keywords:

**Concurrence,
Offence,** **Recidivism,
Tax Crime,** **Participation,
Tax Offence,** **Tax Criminal Law,
Crime Law** **Crime,**

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
TEZ ONAY SAYFASI	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR	xii
TABLolar LİSTESİ	xiii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHAT VE VERGİ SUÇLARINDA BİRLEŞME

I. BİRLEŞMENİN TANIMI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE AMACI	3
A. BİRLEŞMENİN TANIMI.....	3
B. BİRLEŞMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ	4
C. BİRLEŞME KURUMUNUN AMACI	6
II. GENEL OLARAK CEZA HUKUKU'NDA BİRLEŞME	7
A. SUÇLARIN İÇTİMAI	8
1. Bileşik Suç	8
a. Bileşik Suçun Tanımı	9
b. Bileşik Suç Sayılmayan Haller.....	10
2. Zincirleme Suç (Müteselsil Suç).....	10
a. 5237 Sayılı TCK'da Zincirleme Suç.....	10
b. Zincirleme Suçun Hukuki Mahiyeti	11
c. Zincirleme Suçun Koşulları	13
d. Zincirleme Suçun Sonucu	16

3. Fikri İçtima	16
a. 5237 Sayılı TCK'da Fikri İçtima.....	17
b. Fikri İçtima ile Zincirleme Suç Arasındaki Farklar	17
c. Fikri İçtimanın Koşulları	18
d. Fikri İçtimanın Sonuçları	20
4. Görünüşte İçtima (Kanunların Tekliği).....	21
B. CEZALARIN İÇTİMAI (GERÇEK İÇTİMA).....	22
C. BİRLEŞME HÜKÜMLERİNİ DÜZENLEYEN SİSTEMLER	22
III. VERGİ KABAHAHAT VE CEZALARINDA BİRLEŞME.....	23
A. VERGİ KABAHAHATLERİNDE BİRLEŞME	25
1. Vergi Kabahatleri ile TCK ve Diğer Kanunlardaki Suçlarda Birleşme (Tek Fiille).....	25
2. Vergi Kabahatleri İle VUK'da Yer Alan Vergi Suçlarının Birleşmesi (Tek Fiille)	26
3. Tek Fiil İle Aynı Vergiler Açısından İki Kabahat İşlenmesi.....	28
a. Aynı Fiille Meydana Gelen Vergi Ziyat Kabahati ve Özel Usulsüzlük Kabahatinde Birleşme	28
b. Tek Fiille Meydana Gelen Vergi Ziyat Kabahati ve Genel Usulsüzlük Kabahatinin Birleşmesi.....	29
4. Tek Fiil İle Farklı Vergiler Açısından İki Kabahat İşlenmesi.....	32
5. Aynı Neviden Kabahatin Birden Fazla İşlenmesi Durumunda Birleşme.....	33
B. CEZALARDA BİRLEŞME.....	35
IV. VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA BİRLEŞME.....	37
A. VERGİ SUÇLARINDA BİRLEŞME	38
1. Tek Fiil İle Kaçakçılık Suçu Ve Diğer Bir Suç İşlenmesi (Fikri İçtima)	38
a. Tek Fiil İle Kaçakçılık Suçu ve Diğer Bir Suç İşlenmesi	38
b. Tek fiil ile Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ile Ticari Sırların Açıklanması	39
2. Birden Fazla Vergi Suçu İşlenmesi (Müteselsil Suç)	40
a. Birden Fazla Vergi Kaçakçılığı Suçu İşlenmesi	40

1) <i>Farklı tarihlerde ve aynı takvim döneminde aynı vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi</i>	40
2) <i>Farklı tarihlerde ancak farklı takvim yıllarında aynı vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi</i>	41
b. <i>Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Müteselsil Suç</i>	42
3. Farklı Fiillerle Vergi Suçu İşlenmesi	42
B. CEZALARDA BİRLEŞME	43
V. DEĞERLENDİRME	44
A. KABAHAT VE SUÇ: TCK VE KABAHATLER KANUNU KAPSAMINDA BİR DEĞERLENDİRME	44
B. VUK TASARI TASLAĞININ İNCELENMESİ	56
C. VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİNİN BİRLEŞMESİ (NON BIS IN IDEM İLKESİ)	58

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KABAHAT VE SUÇLARINDA TEKERRÜR

I. TEKERRÜRÜN TANIMI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE AMACI	61
A. TEKERRÜRÜN TANIMI	61
B. TEKERRÜRÜN HUKUKİ NİTELİĞİ	62
C. TEKERRÜRÜN AMACI	62
D. TEKERRÜRÜRÜN SEBEPLERİ	62
II. GENEL OLARAK CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR	63
A. TEKERRÜR ÇEŞİTLERİ	63
1. Genel Tekerrür- Özel Tekerrür	63
2. Gerçek Tekerrür - Varsayılan (Mefruz) Tekerrür	66
3. Sürelî Tekerrür - Süresiz Tekerrür	67
4. Millî Tekerrür - Milletlerarası Tekerrür	68
5. Mecburi Tekerrür - İhtiyari Tekerrür	69

B.	756 SAYILI VE 5237 SAYILI TCK'DA TEKERRÜR HALİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	70
1.	Tekerrür Şartları.....	70
2.	Tekerrürün Sonuçları	72
III.	VERGİ KABAHAHLERİNDE TEKERRÜR	73
A.	VERGİ KABAHAHLERİNDE TEKERRÜRÜN ŞARTLARI	74
1.	Bir Vergisel Kabahatin İşlenmiş Olması: Kabahatin Vergi Ziyayı veya Genel Usulsüzlük Olması	76
2.	Tekerrüre Konu Olan Önceki Kabahatin Cezasının Kesinleşmiş Olması.....	80
3.	Sonraki Kabahatin Cezasının Öngörülen Sürede Kesilmesi.....	81
B.	VERGİ KABAHAHLERİNDE TEKERRÜRÜN CEZASI.....	82
1.	Vergi Ziyayı Kabahatinde Tekerrür	82
a.	<i>Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası</i>	82
b.	<i>Vergi Ziyayı Kabahatinde Tekerrür Cezası</i>	84
2.	Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrür.....	85
a.	<i>Genel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası</i>	85
b.	<i>Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrür Cezası</i>	87
3.	Vergi Ziyayı ve Genel Usulsüzlük Kabahatinin Birleşmesinde Tekerrür Cezası.....	89
IV.	VERGİ SUÇLARINDA TEKERRÜR	91
A.	VERGİ SUÇLARINDA TEKERRÜRÜN ŞARTLARI	93
1.	Bir Ceza Mahkûmiyetinin Bulunması.....	93
2.	Yeni Bir Suçun İşlenmesi.....	93
3.	Yeni Suçun Tekerrür Süreleri İçinde İşlenmiş Olması	95
4.	Yeni Suçtan Ötürü Hapis Cezasına Hükmedilmiş Olması.....	96
B.	VERGİ SUÇLARINDA TEKERRÜRÜN CEZASI.....	96
1.	Vergi Suçlarının Cezaları	96
a.	<i>Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezası</i>	97
1)	<i>Hapis Cezasının Ertelenmesi ve Paraya Çevrilmesi Açısından Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi</i>	100
2)	<i>Cezanın İndirilmesi ve Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması Açısından Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi</i>	102
b.	<i>Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Cezası</i>	103

<i>c. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçunun Cezası</i>	105
<i>d. Haysiyete ve Şerefe Tecavüz Suçunun Cezası</i>	105
<i>e. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu</i>	106
2. Vergi Suçlarında Tekerrür Nedeniyle Verilecek Ceza	106
V. VUK TASARI TASLAĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	110

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARINDA İŞTİRAK

I. İŞTİRAKIN TANIMI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE AMACI.....	112
A. İŞTİRAKİN TANIMI	112
B. İŞTİRAKİN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	113
C. İŞTİRAKİN AMACI	116
II. GENEL OLARAK CEZA HUKUKUNDA İŞTİRAK.....	117
A. İŞTİRAKIN UNSURLARI.....	117
1. Manevi Unsur	117
2. Maddi Unsur	118
B. İŞTİRAKÇİLERİN CEZA SORUMLULUĞUNA DAİR SİSTEMLER.....	119
1. İkilik Sistemi: Asli- Tali İştirakçi Ayrımı	120
2. Eşitlik Sistemi	122
C. MÜLGA VE YENİ TCK'DA İŞTİRAKİN KARŞILAŞTIRILMASI	123
1. 765 Sayılı TCK'da İştirakin Düzenlenişi.....	123
a. Asli İştirak.....	123
1) Asli Maddi İştirak.....	123
2) Asli Manevi İştirak.....	124
b. Fer'i İştirak.....	125
1) Fer'i Maddi İştirak.....	125
2) Fer'i Manevi İştirak.....	126
3) Zorunlu Fer'i İştirak	126
2. 5237 Sayılı TCK'da İştirakin Düzenlenişi.....	127

III. VERGİ KABAHAHLERİNDE İŞTİRAK	130
A. VERGİ KABAHAHLERİNDE İŞTİRAKİN KOŞULLARI	131
B. VERGİ KABAHAHLERİNDE İŞTİRAKİN SONUÇLARI	133
IV. VERGİ SUÇLARINDA İŞTİRAK	137
A. FAİLLİK	138
1. Birlikte Faillik (Müşterek Faillik)	139
2. Dolaylı Faillik	141
B. ŞERİKLİK (SUÇ ORTAKLIĞI)	143
1. Azmettirme	143
2. Yardım Etme	147
C. İŞTİRAK HALİNDE İŞLENEN SUÇLARDA GÖNÜLLÜ VAZGEÇME	151
D. İŞTİRAKTE MENFAAT KRİTERİ	151
1. Kaçakçılık Suçlarında İştirakin 8 Şubat 2008 Öncesi Yapılması Hali	156
2. Kaçakçılık Suçlarında İştirakin 8 Şubat 2008 Tarihi Sonrası İşlenmesi	157
V. VUK TASARI TASLAĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ	158
A. VUK VE VUK TASARI TASLAĞINDA İŞTİRAK, TEŞVİK VE YARDIM HÜKÜMLERİ	159
B. VUK İLE VUK TASARI TASLAĞINDA CEZADAN İNDİRİM HÜKÜMLERİ	162

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHLERİ VE SUÇLARINDA BİRLEŞME, İŞTİRAK VE TEKERRÜR GÖRÜNÜMLERİNE İLİŞKİN BURSA İLİNDE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I. ANKET ÇALIŞMASININ AMACI	163
II. METADOLOJİSİ	163
III. BULGULARIN ANALİZİ	165

A. ANKET SORULARINA VERİLEN CEVAPLARIN DAĞILIMI	165
1. Demografik ve Kişisel Bilgiler	165
<i>a. Yaş.....</i>	<i>165</i>
<i>b. Medeni Hal</i>	<i>165</i>
<i>c. Cinsiyet.....</i>	<i>166</i>
<i>d. Eğitim Durumu.....</i>	<i>166</i>
<i>e. Mesleki Deneyim</i>	<i>166</i>
<i>f. Matrah</i>	<i>167</i>
2. Birleşme, Tekerrür, İştirake İlişkin Anket Sorularının Frekans Analizi	167
<i>a. Vergi Suç ve Kabahatine İştirake İlişkin Anket.....</i>	<i>168</i>
<i>b. Vergi Suç ve Kabahatinde Tekerrüre İlişkin Anket.....</i>	<i>179</i>
<i>c. Vergi Suç ve Kabahatinde Birleşmeye İlişkin Anket</i>	<i>190</i>
3. Ki Kare ve Korelasyon Analizi Yapılan Soruların Çapraz Tablo Analizi... 200	200
SONUÇ	219
KAYNAKLAR.....	235
EKLER.....	243
ÖZGEÇMİŞ.....	246

KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AYM	Anayasa Mahkemesi
AsCK	Askeri Ceza Kanunu
Bkz.	Bakınız
C.	Cilt
CD.	Ceza Dairesi
CGİHK.	Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
CMK.	Ceza Muhakemesi Kanunu
CMUK.	Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
D.	Daire
Dnş .	Danıştay
E.	Esas Tarihi ve Nosu
Hk.	Hakkında
İCK	İtalyan Ceza Kanunu
K.	Karar Tarihi ve Nosu
KK	Kabahatler Kanunu
TCK YUŞHK	Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun
md.	Madde
Mük.	Mükerrer
R.G.	Resmi Gazete
TCK	Türk Ceza Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
YCGK	Yargıtay Ceza Genel Kurulu
Y.	Yıl
Yrg.	Yargıtay

TABLULAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1: 213 Sayılı VUK Ve 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Vergi Kabahatlerinde Birleşme	23
Tablo 2: Özel Usulsüzlük Kabahati Cezalarında Birleşme	36
Tablo 3: Vergi Suçlarında Birleşme	37
Tablo 4: 5728 Sayılı Kanunla Değiştirilen VUK 344. Maddesinin Mülga ve Yeni Halinin Karşılaştırılması	55
Tablo 5: VUK ve VUK Tasarı Taslağında Tek Fiille Çeşitli Suç İşlenmesi	56
Tablo 6: VUK ve VUK Tasarı Taslağında Fiil Ayrılığı ve Suçlarda Birleşme	57
Tablo 7: 756 Sayılı TCK'da, 5237 Sayılı TCK'da ve 213 Sayılı VUK'da Tekerrür Çeşitlerinin Çerçevesi	69
Tablo 8: Vergi Ziyat Cezasında Tekerrür Nedeniyle Artırım	84
Tablo 9: Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel	87
Tablo 10: Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrür	87
Tablo 11: VUK 339. Madde'nin 4369 Sayılı Kanunla Düzenlenen Yeni Hali	88
Tablo 12: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezası	100
Tablo 13: Yeni TCK Sonrası Vergi Kaçakçılığı Suçunda Meydana Gelen Değişiklikler	102
Tablo 14: Mevcut VUK İle VUK Tasarı Taslağında Tekerrür Hükümlerinin Düzenlenmesi	110
Tablo 15: Mülga ve Yeni TCK'da Suça İştirak Hükümlerinin Karşılaştırılması	129
Tablo 16: 5728 Sayılı Kanun Sonrasında Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak	154
Tablo 17: VUK İle VUK Tasarı Taslağında İştirak Hükümlerinin Düzenlenmesi	159
Tablo 18: VUK Tasarı Taslağında İştirak, Teşvik ve Yardım Hükümlerinin Düzenlenmesi	160
Tablo 19: VUK İle VUK Tasarı Taslağında Cezadan İndirim Hükümlerinin Düzenlenmesi	162
Tablo 20: Yaş	165
Tablo 21: Medeni Hal	166
Tablo 22: Cinsiyet	166
Tablo 23: Eğitim Durumu	166
Tablo 24: Mesleki Deneyim	167
Tablo 25: Matrah	167
Tablo 26: Vergi Suç/Kabahatinde İştirakçilerin Faile Göre Daha Az Ceza Alması	168

Tablo 27: İştirakçilerin Ceza Sorumluluğu	169
Tablo 28: Azmettirenlerin Yardım Edenlere Göre Daha Çok Ceza Alması	170
Tablo 29: Vergi Kaçakçılığına İştirak Halinde Vergi Ziyat Şartının Aranmaması.....	171
Tablo 30: Vergi Suç veya Kabahatine İştirak Eden Mükelleflerin Cezai Sorumluluk Bilinci.....	172
Tablo 31: Menfaat Gözetme Kavramı Algısı	173
Tablo 32: Vergi Usul Kanunu'nda İştirak Hükümlerinin Yeniden Düzenlenmesi	174
Tablo 33: Vergi Kaçakçılık Suçunda Menfaat Kriteri ve Cezadan İndirim	175
Tablo 34: Vergi Suç ve/veya Kabahatine İştirak Halinin Artışı	176
Tablo 35: Mükelleflerin İştirak Hükümlerinden Haberdarlığı	177
Tablo 36: TCK'nın İştirake Yönelik Cezalarının Caydırıcı Etkisinin Analizi.....	178
Tablo 37: Tekerrür Kurumunun Vergi Suç ve Kabahatini Önlemedeki ve Mükellef Üzerindeki Etkileri.....	179
Tablo 38: Tekerrür ve Vergi Suç/ Kabahatinde Azalma	180
Tablo 39: Tekerrürün Islah ve Cezalandırma Aracı Niteliğinin Analizi.....	181
Tablo 40: VUK' ta Tekerrür Cezası İçin Üst Miktar Belirlenmesi	183
Tablo 41: Mükelleflerinin Yeniden Suç ve Kabahat İşleminde Ekonomik Faktör Etkisi.....	184
Tablo 42: Tekerrüre İlişkin Cezaların Mükellefçe Biliniyor Olması	185
Tablo 43: TCK ve VUK' ta Zamanaşımı Sürelerinin Farklılığı	186
Tablo 44: Tekerrür İçin Verilen İki ve Beş Yıllık Sürelerin Uzunluğu	187
Tablo 45: Tekerrür Uygulamasında Fiil ve Kesilen Ceza Problemi	188
Tablo 46: Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrür Uygulaması	189
Tablo 47: Tekerrür Nedeniyle Para ve Hapis Cezası Uygulanmasına Diğer Yaptırımlar Bulunmasına Yönelik Düşünce	190
Tablo 48: Non Bis İn İdem İlkesi açısından Birleşme	191
Tablo 49: Birleşme Hükümlerinin Mükellefin Lehine Olarak Yorumlanması	192
Tablo 50: Vergi Suç ve Kabahatinin Birleşmesine Yönelik Hipotez.....	193
Tablo 51: Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme Hükümleri Açık ve Anlaşılır Değildir Düşüncesi	194
Tablo 52: Mükellefin Amacının Tek Olması ile İlgili Olarak Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme Algısı.....	195
Tablo 53: Özel Usulsüzlük Cezalarında Birleşme Mükellefin Aleyhindedir Hipotezi.....	196
Tablo 54: Tek fiil ile Suç ve Kabahat Ortaya Çıktığında Tek Cezaya Hükmedilmesi Durumu(Kabahatler Kanunu)	197
Tablo 55: Birleşme Hükümlerinden Mükelleflerin Haberdar Olduğuna Yönelik Düşünce .	199

Tablo 56: Birleşme Hükümlerinin VUK' ta Açık ve Anlaşılır Düzenlenmesi	200
Tablo 57: Vergi Suç ve Kabahatine İştirak Edenlerin Ceza Sorumluluğu ile İştirak Halinde Vergi Ziyayı Şartı Aranmaması Arasındaki İlişki (A s.1*A s.4)	200
Tablo 58: Mükellefler İştirake İlişkin Cezai Sorumluluğunu Bilincinde Olmadıkları ile İştirak Hükümlerinin VUK'ta Yeniden Düzenlenmesi Arasındaki İlişki (A s.5*A s.7)	201
Tablo 59: İştirak Suçunun Artması ve İştirak Hükümlerinin Yeniden VUK'a Konması Arasındaki İlişki (A s.7*A s.9)	202
Tablo 60: Vergi Suçuna İştirakin Artışı ve TCK'da İştirake İlişkin Cezaların Caydırıcılığı Arasındaki İlişki (A s.9* A s.11)	203
Tablo 61: Tekerrürün Ekonomik Nedeni ile Tekerrür Cezasında Üst Sınır Arasındaki İlişkisi (A s.15* A s.14)	204
Tablo 62: Zamanaşımı Süreleri Farklılığı Ve Uzunluğu Arasındaki İlişkisi (A s.18* A s.19)	205
Tablo 63: Tekerrür Sürelerinin Uzunluğu ile Özel Usulsüzlükte Olduğu Gibi Genel Usulsüzlükte de Tekerrür Uygulanmaması Arasındaki İlişkisi (A s.19* A s.21)	206
Tablo 64: Tekerrürün İslah Aracı olarak Değeri ile Yeni Yaptırımlar Bulunması Arasındaki İlişki(A s.16* A s.22)	207
Tablo 65: Birleşmede Non Bis in İdem İlkesi İle Vergi Suç ve Kabahatlerinin Birleşmemesi Arasındaki İlişkisi (A s.23*A s.25)	208
Tablo 66: Non Bis İn İdem İlkesi ile Kabahatlerde Birleşmenin Mükellefin Lehine Olması İlişkisi(A s.23* A s.24)	209
Tablo 67: Birleşmede Mükellefin Amacı ve Non Bis İn dem İlkesi Arasındaki İlişki (A. s.27* A. s.23)	210
Tablo 68: Birleşme ile İlgili Hükümlerin Anlaşılabilirliği ile Mükelleflerin Bu Hükümlerden Haberdar Olması Arasındaki İlişkisi (A s.26*A s.30)	211
Tablo 69: Birleşme Hükümlerinin Anlaşılabilirliği ile VUK'ta Yeniden Düzenlenmesi Yargısı Arasındaki İlişki (A s.26* A s.31)	212
Tablo 70: Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Vergi Ziyayı Kabahatinin Birleşmemesi ile Sadece Ağır Olan Cezanın Uygulanması İlişkisi (A. s.25* A. s.29)	213
Tablo 71: Birleşme Hükümlerinden Mükelleflerin Haberdar Olmaması ile Birleşme Hükümlerinin Açıkça Düzenlenmesi Gereği İlişkisi (A s.30*s.31)	214
Tablo 72: İştirak ve Tekerrür Hükümlerinden Mükelleflerin Haberdar Olmaması Arasındaki İlişki (A s.10* A s. 17)	215
Tablo 73: Birleşme ve İştirak Hükümlerinin Yeniden Düzenlenmesi Gereği İlişkisi (A s.31* A s.7)	216
Tablo 74: Matrah ve İştirak Hükümlerinin VUK'a Yeniden Getirilmesi Arasındaki İlişki (B s.6* A. s.7)	217
Tablo 75: Mesleki Deneyim ile Non Bis İn İdem İlkesi İlişkisi (B. s.5* A. s.29)	218
Tablo 76: Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarında Birleşme, Tekerrür ve İştirak Hallerinin Bazı Özellikler Açısından Karşılaştırılması	229

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Vergi Suçunda/Kabahatinde İştirakçilerin Faile Göre Daha Az Ceza Alması	168
Grafik 2: İştirakçilerin Ceza Sorumluluğu.....	169
Grafik 3: Suça ve Kabahate Azmettirenlerin Yardım Edenlere Göre Daha Çok Ceza Alması	170
Grafik 4: Vergi Kaçakçılığına İştirak Halinde Vergi Ziyayı Şartının Aranmaması	171
Grafik 5: Vergi Suçu veya Kabahatine İştirak Eden Mükelleflerin Cezai Sorumluluk Bilinci	172
Grafik 6: Menfaat Gözetme Kavramı Algısına Yönelik Hipotezin Analizi	173
Grafik 7: Vergi Usul Kanunu'nda İştirak Hükümlerinin Yeniden Düzenlenmesi	174
Grafik 8: Vergi Suç veya Kabahatine İştirakte Menfaat Gözetme ve Cezadan İndirim İlişkisi	175
Grafik 9: Vergi Suç ve/veya Kabahatine İştirak Halinin Artışı	176
Grafik 10: Mükelleflerin İştirak Hükümlerinden Haberdarlığı	177
Grafik 11: TCK' nın İştirake Yönelik Cezalarının Caydırıcı Etkisinin Analizi	178
Grafik 12: Tekerrür Kurumunun Vergi Suç ve Kabahatini Önlemedeki ve Mükellef Üzerindeki Etkileri	179
Grafik 13: Tekerrür Hükümlerine Göre Arttırılmış Ceza Verilen Kişilerde Suç veya Kabahat İşleme Eğilimi	180
Grafik 14: Tekerrür Hükümlerinin Mükellefi Islah Etme Etkisi	181
Grafik 15: VUK' ta Tekerrür Cezası İçin Üst Miktar Belirlenmesi	182
Grafik 16: Mükelleflerinin Yeniden Suç ve Kabahat İşlemede Ekonomik Faktör Etkisi	183
Grafik 17: Tekerrüre İlişkin Cezaların Mükellefçe Biliniyor Olması	184
Grafik 18: TCK ve VUK' ta Zamanaşımı Sürelerinin Farklılığı.....	185
Grafik 19: Tekerrür İçin Verilen İki ve Beş Yıllık Sürelerin Uzunluğu.....	186
Grafik 20: Tekerrür Uygulamasında Fiil ve Kesilen Ceza Problemi.....	187
Grafik 21: Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrür Uygulaması	188
Grafik 22: Tekerrür Nedeniyle Para ve Hapis Cezası Uygulanmasına Diğer Yaptırımlar Bulunmasına Yönelik Düşünce	189
Grafik 23: Non Bis İn İdem İlkesi Açısından Birleşme.....	191
Grafik 24: Birleşme Hükümlerinin Mükellefin Lehine Olarak Yorumlanması.....	192
Grafik 25: Vergi Suç ve Kabahatinin Birleşmesine Yönelik Düşünce.....	193
Grafik 26: Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme Hükümleri Açık ve Anlaşılır Değildir Hipotezi.....	194

Grafik 27: Mükellefin Amacının Tek Olması ile İlgili Olarak Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme Algısı	195
Grafik 28: Özel Usulsüzlük Cezalarında Birleşme Mükellefin Aleyhinedir Hipotezi	196
Grafik 29: Tek fiil ile Suç ve Kabahat Ortaya Çıktığında Tek Cezaya Hükmedilmesi.....	197
Grafik 30: Birleşme Hükümlerinden Mükelleflerin Haberdar Olduğuna Yönelik Düşünce Durumu(Kabahatler Kanunu)	198
Grafik 31: Birleşme Hükümlerinin VUK' ta Açık ve Anlaşılır Düzenlenmesi.....	199

GİRİŞ

Mükelleflerin vergi kanunlarıyla konulan kurallara aykırı davranmaları halinde, bunların cezalandırılması doğaldır. Bazen mükellefler kanunlarda kabahat veya suç olarak tanımlanan fiilleri tekrar tekrar işleme, bir başka kişinin iştiraki ile bu fiilleri işleme veya kanuna aykırı bir fiil ile birden çok kanun hükmünü ihlal etme durumları ile karşı karşıya kalabilmektedirler. Ceza hukukunda suçların özel görünüş şekilleri olarak nitelendirilen birleşme, tekerrür ve iştirak hallerinin vergi ceza hukuku açısından incelenmesi ve burada ortaya çıkan özel durumların karşılaştırılmalı olarak değerlendirilmesi, mükelleflerin vergiye yaklaşımı ve uyumu açısından önemlidir. Bu tez çalışmasında, ülkemizde fazla üzerinde durulmamış olan birleşme, tekerrür ve iştirak kurumları genel ceza hukuku ve vergi ceza hukuku çerçevesinde incelenerek; vergi kabahatleri ve vergi suçları açısından vergi idaresinin yaklaşımı ile yargı kararları ve doktrinde tartışılan konuların değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, Yeni VUK Tasarı Taslağında yer alan düzenlemeler ile yapılan alan çalışması aracılığıyla meslek mensuplarının birleşme, tekerrür ve iştirak müesseseleri hakkındaki algıları da analiz edilerek, bu konularda yaşanan sorunların tespit edilmesi ve bunların çözümüne yönelik öneriler geliştirilmesi hedeflenmiştir.

5237 Sayılı TCK ile bir kısım kabahatler suç olmaktan çıkarılmış, bazıları ise diğer suçlar arasına serpiştirilerek yeniden düzenlenmiştir. Suç olmaktan çıkarılan kabahatler ise; 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu kapsamında düzenlenmiştir. Yapılan bu değişiklikler literatürde idari ve adli vergi suçu ayrımını ortadan kaldırılarak, vergi ceza hukuku açısından vergi kabahatleri ve vergi suçları kavramlarının doğmasına yol açmıştır. Buna paralel olarak vergi kabahatleri açısından birleşme, tekerrür ve iştirak hallerinde Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu hükümleri ile bu konuda yargı kararlarının incelenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Diğer taraftan 5237 Sayılı TCK'nın 5 maddesinde *“Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır”* denilerek özel kanunlarda hüküm bulunmadığı hallerde suçların değerlendirilmesinde bu kurumlara yönelik TCK hükümlerinin uygulanacağı vurgulanmıştır. O halde, VUK'da hüküm bulunmayan hallerde genel kanun niteliğine haiz TCK vergi suçlarında suçun özel görünüş şekillerinin değerlendirilmesinde esas alınması gerekmektedir.

Vergi kabahat ve vergi suçlarının özel görünüşleri olarak nitelendirilen birleşme, tekerrür ve iştirakın uygulanmasını değerlendirmek için söz konusu kanun hükümlerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi yöntemi tercih edilmiştir. Ayrıca birleşme, tekerrür ve

iştirak konusunda Yeni VUK Tasarı Taslağında yer alan hükümler ile Bursa'daki meslek mensuplarının bu kurumlar hakkındaki algıları da analiz edilerek, karşılaşılan sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda tez dört bölüm olarak organize edilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde birleşme kurumu, genel ceza hukuku içerisinde hukuki mahiyeti ele alınarak incelenmiş, ardından vergi kabahat ve vergi suçlarında olmak üzere birleşme hükümleri analiz edilmiştir. Bu noktada Danıştay ve Yargıtay Kararları incelenerek yargının bu kurumlara yönelik verdiği hükümlerden yararlanılmıştır. Bu bölümde vergi kabahat ve vergi suçlarında meydana gelen son değişiklikler, kabahat ve suç kavramları çerçevesinde incelenmiştir. “Non Bis in Idem” ilkesinin vergi suç ve kabahatleri açısından yansımaları ele alınarak açıklanmış ve son olarak Eylül 2011’de Vergi Konseyi tarafından kamuoyu ile paylaşılan ve birleşme hükümleri ile ilgili bazı değişiklikler getirmesi öngörülen Yeni VUK Tasarı Taslağı değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde tekerrür kurumunun hukuki mahiyeti, çeşitleri, sebepleri, genel ceza ve vergi ceza hukuku açısından incelenmiştir. Vergi kabahat ve vergi suçları açısından VUK ve TCK’nın tekerrüre ilişkin hükümleri ele alınarak, Danıştay ve Yargıtay kararları ile vergi idaresinin bu kanun hükümlerini nasıl yorumladığı ve tekerrürde ortaya çıkan uyumsuzluklar değerlendirilmiştir. Yine VUK Tasarı Taslağında tekerrürle ilgili önemli bir değişiklik getirilip getirilmediği incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, iştirakin hukuki mahiyeti, iştirakçilerin sorumluluğuna yönelik sistemler ve ülkelerin ceza kanunlarındaki hükümlerin incelemesi amaçlanmıştır. Vergi kabahat ve vergi suçları ayrı ayrı ele alınarak iştirakin VUK, Mülga ve Yeni TCK ile Kabahatler Kanunu’nda nasıl düzenlendiği karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir.

Dördüncü bölümde, vergi kabahat ve suçlarının özel görünüm şekilleri olan birleşme, tekerrür ve iştirak hükümlerinin uygulanmasına yönelik sorunları tespit etmek üzere Bursa SMMMO’ya kayıtlı serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere anket uygulanmıştır. Böylece birbirinden farklı özellikleri olan bu üç kurum hakkında mali müşavirlerin görüşleri elde edilerek, kanun hükümlerinin farklı yorumlanmasının yol açtığı sorunlar tespit edilmiş, bu kurumlara yönelik yasal mevzuat, idari uygulamalar ve adli yargı kararları ile doktrindeki farklı yaklaşımlar incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

Sonuç bölümünde ise vergi kabahat ve vergi suçlarında birleşme, tekerrür ve iştirak görünümleri hakkında önem arz eden konular ele alınarak, bu kurumlara yönelik sorunların özeti yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARINDA BİRLEŞME

I. BİRLEŞMENİN TANIMI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE AMACI

Birleşme, suçlarda ve cezalarda ortaya çıkardığı özellikler nedeniyle incelenmesi gereken bir ceza hukuku müessesidir. Bu bağlamda, öncelikle genel olarak suçun özel görünüş şekli olarak nitelendirilen birleşmenin tanımı, hukuki niteliği ve amacı incelenecektir.

A. BİRLEŞMENİN TANIMI

Suçun genel bir tanımının ceza kanunlarında yapılmadığı görülmektedir. Ancak; her bir suçun tanımı “suçta kanunilik” ilkesi gereğince kanunda verilmek zorundadır. Geçerli bir suç tanımı oluşturabilmek için suçun çeşitli tanımları doktrinde yapılmıştır¹. Bu tanımlar değerlendirildiğinde; “Suç, isnad kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak cezanın uygulanmasını gerektiren fiildir”² diyebiliriz. Yasal tanıma göre; suç, hukuka aykırı ve kasten yapılmış neticeli icrai bir insan davranışdır³. Teşebbüs aşamasında kalmış suçlar, taksirli suçlar, ihmali suçlar, faillik ve iştirak, birleşme ise kendilerine has özellikleri olan suçun özel görünüş şekilleridir. Bu bağlamda, suçların ve kabahatlerin birleşmesi müesseseleri de kendilerine has özellikleri olan suç ve kabahatin özel görünüş şekilleridir.

Ceza kanunları, hukukça korunan yararların ihlâlini müeyyideye bağlayan bir hukuk dalıdır. Ancak öyle durumlar olur ki sanık, tek fiil ile birden fazla korunan hukukî yararı ihlâl edebilir veya birden çok fiille aynı kanun hükmünü ihlal edebilir. Korunan birden fazla hukukî yarar, bir kanunda ise kanunların içtimaı; korunan hukukî yarar birden fazla kanunda düzenlenmiş ve bu yararlar kanunun deyimi ile tek fiille ihlâl edilmişse fikrî içtimaı; korunan yararlar değişik zamanlarda ihlâl edilmiş ise müteselsil suç söz konusu olmaktadır. Bu

¹ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Yeni Türk Ceza Kanunu’na Göre Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 181.

² Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 372, Ankara, 1975, s. 10.

³ Veli Özer Özbek, **Yeni Türk Ceza Kanununu Anlamı (Açıklamalı-Gerekçeli-İçtihatlı)**, Cilt I, Genel Hükümler (md. 1-75), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 112.

bağlamda suçun özel görünüş şekillerinden biri olarak, suçların içtimalı (birleşmesi), suçun ne zaman tek, ne zaman birden fazla olduğunun kabulünü prensiplere bağlayan bir kurumdur⁴.

Suçların içtimalı ve cezaların içtimalı birbirinden farklı kavramları ifade etmektedir; ayrıca suçların ve cezaların içtimasına yönelik sistemlerde birbirinden farklıdır. Ceza hukukunun temel prensiplerinden birisi “kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır” şeklinde ifade edilmektedir. Cezaların içtimasında birden fazla kesinleşmiş ceza varken, suçların içtimasında kanunen tek suç ve bu suçun karşılığı olarak tayin edilen tek ceza vardır. Bu açıdan suçların içtimalı, cezaların içtimasına konu olmaz⁵. Cezaların içtimalı uygulanabilmesi için kesinleşmiş, infaz kabiliyeti olan, suçların içtimalı sayılmayan birden fazla ceza bulunmalıdır. Ceza hukukunda, cezaların içtimalı (gerçek içtima) kural, suçların içtimalı ise bu kuralın bir istisnası olarak ortaya çıkmıştır. Yani, suçların içtimalı kapsamına giren istisnalar dışında, işlenen her bir suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmedilecek ve verilen her bir ceza bağımsızlığını koruyacaktır⁶.

Ülkelerin ceza sistemlerinde, farklı özelliklere sahip olabilen birleşme, bir suç niyeti ve iradesinin tetiklediği bağlantılı suçlara ve bunların olumsuz sonuçlarına atıf yapmaktadır⁷. Örneğin, Fransız Ceza Kanunu’nda içtima “Genel Hükümler” Başlıklı Birinci Bölümünün “Suçların İçtimasına Yönelik Hükümler” alt başlıklı 132. Maddesinde 1 ile 7. fıkralarında düzenlenmektedir. Buradaki hükümlerde; suçların içtimalı bir suç yüzünden mahkûm edilmeden önce başka bir suç işlenmesi hali olarak görülmektedir. Birden fazla suç işlendiğinde, her suç için ayrı ayrı cezalara hükmedilebilir. Bununla birlikte benzer nitelikte birden çok suç meydana geldiğinde bunlara ait en yüksek cezalı suçtan tek ceza verilebilir. Farklı özellikteki yargılama prosedüründe ise her suç için ayrı ceza verilebilir ve bunların cezaları için kümülatif bir toplama sistemi getirilir⁸.

B. BİRLEŞMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Suçların birleşmesi, ancak “suç çokluğu” alanında tartışılabilir bir sorundur. Yani suçların içtimalı için birden fazla suçun mevcut olması gerekmektedir. Bu konuda iki farklı

⁴ Cengiz Otacı, “Türk Ceza Hukukunda Suçların ve Cezaların İçtimalı”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 11, (Nisan 2002), <http://www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/sayi11/icindekiler.htm#TÜRK CEZA HUKUKUNDA SUÇLARIN VE CEZALARIN İÇTİMAI>, (25.09.2011).

⁵ Otacı, a.g.m.

⁶ Mahmut Koca, “Fikrî İçtima”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı:5, (Ağustos 2007).

⁷ Joel Samaha, **Criminal Law**, Tenth Edition, Wadsworth Cengage Learning, USA, 2008, s. 106.

⁸ Criminal Code of French Republic, Penal Code Article 132/1-7. [http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes_\(24.04.2012\)](http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes_(24.04.2012)).

görüş vardır. İlk görüş, suçun maddi unsurundan hareket etmektedir. Bu görüşe göre; hareket tek ise; bu hareket kaç suç tipini ihlal etmiş olursa olsun, suç da tektir. Ancak isabetli olan ve doktrinde desteklenen ikinci görüş olan, “tipiklik” esas alınmalıdır. Yani suçun tekliği ya da çokluğu, ilgili suç tipine bakılarak çözümlenmelidir. Tek bir hareket, birden fazla suç tipini ihlal ediyorsa birden fazla suç oluşturabilecektir (fikri içtima); birden fazla hareket de tek bir suçu oluşturabilecektir (müteselsil suç)⁹. Zincirleme suçun hukuki esasını açıklayan iki görüş vardır. İlk görüş, “tek suç görüşüdür”. Bu görüşe göre, zincirleme suçta gerçekte tek suç vardır ve nitekim aynı suç işleme kararının bulunması ve aynı yasa hükmünün ihlal edilmesi bunu gösterir. İkinci görüş, “çok suç görüşüdür”. Bu görüşe göre de; zincirleme suçun tekliği bir varsayımdır. Aslında ortada birden fazla suç vardır¹⁰. Fikri içtimanın hukuki esasını açıklayan iki görüş de suç tekliği ve suç çokluğu görüşleridir. Suç tekliği görüşüne göre; fikri içtimanın hukuki niteliğini suç tekliği belirler. Ortada tek eylem bulunduğundan sadece bir suçun varlığı kabul edilmelidir. Bu görüş hareketi esas almaktadır ve hareket tekse suç da tektir mantığına dayanmaktadır. O halde bu görüşe göre suçların çokluğundan söz edilemez. Suç çokluğu görüşüne göre ise; önemli olan birden fazla kanun hükmünün ihlal edilmiş olmasıdır. Fiilin tekliği ya da hareketin sayısı önemli değildir. Fiil ya da hareketin tek olması suçların da tek olmasını gerektirmez. Bu nedenle fikri içtima halinde ihlal edilen normlar birden çok olduğundan suçlar da çoktur. TCK md. 44 suçların çokluğundan bahsetmektedir. Dolayısıyla fikri içtima durumunda suçun tek mi ya da çok mu olduğunu tartışmaya gerek yoktur. Ancak yasa koyucunun buna rağmen tek ceza verilmesi ile yetinmesi tek fiil ile işlenen suçların kaynaşmış olduğunun kabulü ile açıklanabilir. Bu nedenle ortada bir suç vardır ve bir suça ancak bir ceza verilebilir. Bu durumu açıklayabilen görüş ise hareketin tekliği görüşüdür. Tek hareket ve suçların kaynaşmış olduğu da kabul edildiğinde neden ağır cezayı gerektiren suça ilişkin cezanın verildiği hususu önem taşımaktadır. Bu tam olarak tatmin edici olmasa da ceza adaleti ile açıklanabilir. Bununla birlikte en ağır cezanın verilmesiyle yetinilmeyip, cezanın bir miktar artırılması sağlanırsa fikri içtimanın fail için bir tür “ödül” olma özelliği de ortadan kaldırılabilir¹¹.

Özetle, “Kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır” ifadesinden anlaşılmaktadır ki; ceza hukukunda her netice ayrı bir suç oluşturmaktadır ve fail

⁹ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Yeni TCK’ya Göre Yenilenmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 244.

¹⁰ Özbek, a.g.e., s. 710.

¹¹ Özbek, a.g.e., s. 734.

kaç netice oluşturmuş ise, o kadar suç işlemiş sayılarak ayrı ve bağımsız cezalara tabi olmaktadır. Ancak, bazı hallerde faile tek ceza verilmesi ile yetinilir¹².

Suçların içtimaı, suç teklifi konusuyla ilgilenir. Suçlar tek olmayıp birden fazla olunca artık suçların içtimaı değil, cezaların içtimaı gündeme gelmektedir¹³. Cezaların hukuki niteliğine ilişkin çeşitli görüşler mevcuttur. Cezaların birleştirilmesinin “bir yaptırım hukuku- infaz hukuku” kurumu olduğu, birleştirmeye rağmen, cezaları birleştirilen her suçun cezasının “hukuken ortadan kalkmadığı¹⁴”, yine benzer şekilde içtima sonunda verilen “toplam ceza” içindeki “unsur-cezalar”ın erimedikleri, kaybolmadıkları, cezaların içtima dışındaki haller bakımından “varlıklarını korudukları” savunulmuştur¹⁵.

C. BİRLEŞME KURUMUNUN AMACI

“Non bis in idem” ilkesi, aynı fiilden dolayı aynı kişiye birden çok dava açılmaması veya hüküm verilmemesini ifade eder. Bu çerçevede TCK’da yer alan birleşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima hallerinde “non bis in idem ilkesi” geçerli olacaktır¹⁶. Ceza hukukunda fiil, kanunun suç olarak düzenlediği hareket veya hareketler ve bunların doğurduğu netice veya neticelerden (zarar) anlaşılır. Fiil, bir tek hareket ve neticeden oluşabileceği gibi birden fazla hareket ve neticelerden de oluşabilir. Tek fiil ile birden fazla kanun ihlal edilebileceği gibi, birden çok fiil ile aynı kanun hükmü ihlal edilebilmektedir. Hareket ve neticelerin çok olması fiilin tek sayılmasına engel değildir. Fiilin teklifinden söz edebilmek için, hareketlerin amacının aynı olması ve hareketlerin bütünlük arz ederek aralarında önemli bir zaman kesiti olmaksızın birbirlerini izlemesi koşullarının oluşması lazımdır.

Tek fiil ile birden fazla suç oluşumunda da faile bu suçlardan en ağır olanının cezası verilebilmektedir. Bu bağlamda suçların içtimaının nedeni, failin amacında birlik ve hareketlerin bütünlük arz etmesi olarak görülmektedir¹⁷. Defalarca işlenmiş olsalar dahi başlangıçtan beri aynı suç işleme kararı veya amacı doğrultusunda gerçekleştirilmiş

¹² Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2009, s. 310.

¹³ Otacı, a.g.m.

¹⁴ Kayıhan İçel, Füsün Sokulu-Akıncı, İzzettin Özgenç, Adem Sözüer, Fatih S.Mahmutoğlu, Yener Ünver, **Ceza HukukuYaptırım Teorisi**, Beta, İstanbul, 2000, s. 277.

¹⁵ Faruk Erem, Ahmet Danışman, Mehmet Emin Artuk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1997, 14. Bası, s. 918.

¹⁶ Mustafa Özen, “Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIV, Y. 2010, S. 1, s. 391. http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/14_14.pdf, (24.04.2012).

¹⁷ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 240.

olmalarından dolayı kanun bunları tek suç saymıştır. Çünkü bu fiiller aynı amaç doğrultusunda birleşmişler; amaç tekdir¹⁸. Örneğin; zincirleme suç kurumunun kabulüyle amaçlanan, cezaların toplanarak çok ağır bir sonuca yol açmasının engellenmesidir. Suçlar arasında sübjektif bağlantı, yasa koyucunun bu şekilde bir düzenleme getirmesiyle sonuçlanmıştır. Fikri içtima açısından ise hareketin tekliği nedeniyle ağır ceza gerektiren suçla ilişkin ceza verilmekte ve bu durum ceza adaleti ile açıklanmaktadır¹⁹.

II. GENEL OLARAK CEZA HUKUKUNDA BİRLEŞME

Ceza hukuku, suç adı verilen insan davranışlarının yapısını inceleyen ve buna özgü yaptırımlar öngören hukuk dalıdır²⁰. Toplumsal düzen ve disiplini sağlayan unsurlardan biri hukuktur ve ceza hukuku koruyucu ve cezalandırıcı işlevleriyle bu unsura yardım etmektedir²¹. Bu çerçevede ceza hukuku, suç adı verilen insan davranışlarını belirleyen ve bu davranışa ceza hukukuna özgü yaptırımları öngören hukuk normlarının tümü olarak tanımlanabilir²². Bu bağlamda Ceza Hukukunun görevi, toplumsal ya da sosyal barışın sağlanmasıdır²³. Ceza kanununun amacı ise²⁴;

- a) Kişi hak ve özgürlüklerini,
- b) Kamu düzen ve güvenliğini,
- c) Hukuk devletini,
- d) Kamu sağlığı ve çevreyi,
- e) Toplumsal barışı korumak ve suç işlenmesini önlemektir.

Özetle, ceza hukuku toplumsal düzen ve barışın sürekliliği için özgür kılma ve özgürlülüğü sınırlandırma (yaptırıma tabi tutma) arasındaki dengeyi sağlar. Ceza hukukunun toplum için cezalandırma ve koruyucu işlevi bulunur. Suçun işlenmesi halinde cezalandırma görevi, cezalandırıcı ya da cezalandırma işlevidir. Bu cezalandırma işlevinin gerçekleşmesi sırasında toplumu koruyucu işlevi de ortaya çıkar²⁵.

¹⁸ Soyaslan, a.g.e., s. 242.

¹⁹ Özbek, a.g.e., ss. 710-734.

²⁰ Özbek, a.g.e., ss. 38-39.

²¹ Özbek, a.g.e., s. 111.

²² İçel, Donay, a.g.e., s. 1.

²³ Özbek, a.g.e., s. 43.

²⁴ Veli Özer Özbek, Pınar Bacaksız, Koray Doğan, Ceza Hukuku: Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, ss. 15-17.

²⁵ Özbek, **Yeni Türk Ceza Kanununu Anlamı (Açıklamalı-Gerekçeli-İçtihatlı) İzmir Şerhi**, 2005, a.g.e., s. 44.

5237 Sayılı Yeni TCK'da bir kısım kabahatler suç olmaktan çıkarılmış, bazıları ise diğer suçlar arasına serpiştirilmiştir. Kanun koyucu, Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un (TCK YUŞHK) 7. maddesi ile bazı eylemleri suç olmaktan çıkartarak 5728 sayılı Kanun²⁶ ile suç olmaktan çıkartılan bu eylemlerle ilgili yeni bir düzenleme yapmış, idari yaptırımların genel hükümlerini bir kanun altında toplamıştır²⁷. Suç olmaktan çıkarılan kabahatler ise; 5326 sayılı Kabahatler Kanunu²⁸ kapsamında düzenlenmiştir. Yapılan bu değişiklikler çerçevesinde TCK' da suçların içtimasına yönelik hükümler genel ceza sistemi içerisinde ele alınarak, incelenecektir.

A. SUÇLARIN İÇTİMAI

Suçlarda birleşme hali, “tek fiile” ortaya çıkan çeşitli suçların sadece bir tek suç oluşturacak şekilde birleşip kaynaşmasıdır. Birleşmeyle, tek fiille işlenen birden fazla suçtan sadece cezası en ağır olan fiil cezalandırılmakta ve cezası daha hafif olan suç, ağır olan suçun içinde eritilmektedir²⁹. Birden çok fiil ile kanunun aynı hükmünün birden çok ihlal edilmesi veya birden çok hükmünün ihlal edilmesi ile ortaya çıkabileceği gibi, bir fiil ile kanunun birden çok hükmünün ihlal edilmesiyle de ortaya çıkabilir. Normal olarak ceza kanununun ihlali sayısınca suç vardır; ancak, kanun bazen birden çok ihlali tek suç saymakta ve faile tek ceza verileceğini öngörmektedir. Bu tür hukuki birleşmeler bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtimaı oluşturmaktadır³⁰.

Suçların içtimaı kapsamında, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 42. maddesinde “bileşik suç”, 43. maddesinde “zincirleme suç” ve 44. maddesinde de “fikri içtima” hallerine yer verilmiştir.

1. Bileşik Suç

5237 Sayılı TCK'nın 42. maddesi gereğince, “*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz*”. hükmüne yer verilerek bileşik suçun tanımı

²⁶ Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 23.01.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁷ Cengiz Otacı, İbrahim Keskin, **Türk Kabahatler Hukuku**, Genişletilmiş 2. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s. 1.

²⁸ 31.03.2005 tarih ve 25772 mükerrer sayılı **Resmi Gazete**'de yayımlanmıştır.

²⁹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylor Fatura**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 254.

³⁰ Toroslu, a.g.e., s. 310.

yapılmıştır. Bileşik suç, suçların içtimaı hali değildir. Burada yasa koyucu birden fazla hukuki yararı aynı suç tipi içinde birleştirerek yeni bir suç tipi oluşturmayı tercih etmektedir. Bu nedenle bileşik suç tipikliğe ilişkin bir sorundur; yani tipin incelenmesiyle ortaya çıkarılabilecek bir kurumdur³¹.

a. Bileşik Suçun Tanımı

O halde bileşik suç iki ayrı suçtan oluşur. Ancak, suçlardan biri diğerinin unsuru ya da ağırlaştırıcı sebebidir ve bu nedenle iki ayrı suç olarak görülüp farklı cezalar verilmesi kanuna aykırıdır³². Bu durumda o suça, bağımsız olarak düzenlenen hükümde yer alan ceza uygulanır³³. Doktrinde bu tür suçlara “mürekkep suç” adı verilmektedir. Bu tür suçlarda suçu oluşturan araca, suçtan dolayı ayrıca ceza verilmeyeceği için, suçun cezasında faile kanundaki bağımsız maddede öngörülen ceza verilir; yani içtimaı hükümleri uygulanamaz. Örneğin TCK'nın 148. maddesinde öngörülen yağma suçunda, iki ayrı suç olan tehdit (md. 106) ve hırsızlık (md. 141) suçları bir araya gelmiş ve bağımsız bir suç tipi olan yağma suçunu meydana getirmiştir. Bu suçlar (tehdit ve hırsızlık) Türk Ceza Kanunu 42. maddesi gereğince; ayrı ayrı değil, bağımsız olan “yağma suçu” olarak cezalandırılacaktır³⁴. Bu gibi durumlarda bir başka suçun unsurunu oluşturan fiilden dolayı faile ayrıca ceza verilmeyecektir ortaya çıkan yeni suça veya ağırlaştırıcı sebebe ilişkin hükmün uygulanması ile yetinilecektir³⁵. Örneğin sanığın mağdura ait yonca ve saman balyalarını ateşe vererek yakması durumunda “yakarak mala zarar verme” suçundan dolayı tek bir ceza verilecektir³⁶.

³¹ Özbek, a.g.e., s. 706.

³² Yrg. 9. CD. 12.04.2011, E.2009/7705 K.2011/2208 Sanık tarafından katılan kuruma ait telefon kablolarının çalınmak istenmesi sırasında zorunlu olarak kesilmesi suretiyle, çalınmak istenen malın aynına zarar verildiği anlaşılan olayda, hırsızlık suçu dışında ayrıca mala zarar verme suçundan da ceza verilemeyeceği gözetilmeden, sanık hakkında her iki suçtan hüküm kurularak fazla ceza verilmesi, kanuna aykırıdır. Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 250. (Örneğin fail, bankada hırsızlık yaparken, kendisine engel olan gece bekçisini öldürürse; yağma ve kasten insan öldürme suçları bileşik suç ilişkisine giremez (YTCK md. 82).

³³ Özbek, a.g.e., s. 705.

³⁴ Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, **Gereççeli-Açıklamalı-İçtihatlı 5237 Sayılı TCK'ya göre Suçlarda Teşebbüs- İştirak- İctima ve Yaptırımları**, 1. Bası, Kazancı Hukuk Yayınları:198, İstanbul, 2005, s. 260.

³⁵ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku: Genel Hükümler**, Ankara, 2008, s. 349.

³⁶ Yrg. 9. CD. 14.03.2011, E.2009/6060 K.2011/1663 “Eyleminin TCK'nın 42. maddesi hükmü karşısında bileşik suç olan ve TCK'nın 151/1 ve 152/2-a. maddelerinde tanımlanan "yakarak mala zarar verme" suçunu oluşturacağı, hukuki durumunun buna göre takdir ve tayini gerektiği gözetilmelidir.”

b. Bileşik Suç Sayılmayan Haller

Bileşik suçtan söz edebilmek için, kanunda, birbirleriyle kaynaşan suçlardan birinin, ötekini unsuru veya ağırlaştırıcı nedeni olduğu açıkça gösterilmiş olmalıdır³⁷. Bu çerçevede bileşik suç olarak kabul edilmeyen halleri şöyle sıralayabilmek mümkündür³⁸:

- i. Bir suçu işlemek için başka suçu işlemek (Altınları almak için birini öldürmek).
- ii. Bir suçu gizlemek için başka suçu işlemek (İrzına geçilen kadını öldürmek).
- iii. Bir suç vesilesiyle bir başka suçu işlemek (Sarhoş failin devlet başkanına hakareti).

Bileşik suç, zincirleme suçun aksine, kendini oluşturan suçlara bölünemeyen bir bütündür. Bileşik suç, birden çok suçun bir suçta birleştirilmesini ifade eder. Bileşik suçtan söz edilmesi için, basit veya ağırlaştırılmış bir suçta en azından iki suçun birleşmesi ve birleşen suçların farklı mahiyette olmaları gerekir ve bu birleşme kanunda açıkça öngörülmelidir. Kanunda, bileşik suçlarda içtima hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilmekte, ancak nasıl hareket edileceği belirtilmemektedir³⁹. Bu çerçevede, bileşik suç halinde faile kanundaki bağımsız maddede öngörülen ceza verilir ve cezaların içtimasına yönelik kurallar uygulanamaz⁴⁰. Bileşik suç yanında bileşik suçun unsuru olan suçtan ayrıca ceza vermek “non bis in idem” ilkesine aykırıdır⁴¹.

2. Zincirleme Suç (Müteselsil Suç)

TCK çerçevesinde zincirleme suçun tanımı, hukuki mahiyeti, koşulları ve sonuçları incelenecektir.

a. 5237 Sayılı TCK’da Zincirleme Suç

5237 Sayılı TCK md. 43’te zincirleme suç düzenlenmektedir. Bu maddeye göre; “(1) *Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden*

³⁷ Öztürk, Erdem, a.g.e, s. 249.

³⁸ Özbek, a.g.e., s. 706.

³⁹ Toroslu, a.g.e., s. 312.

⁴⁰ Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, **Suçta Teşebbüs, İştirak, İçtima ve Yaptırımlar**, 2.Bası, Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 121.

⁴¹ Soyaslan, a.g.e., s. 252.

dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.

(2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.

(3) Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence, ... ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz.

b. Zincirleme Suçun Hukuki Mahiyeti

Her neticenin bağımsız bir suç olmasının ilk istisnasını zincirleme suçlar oluşturur⁴². Zincirleme suç, aynı suç işleme kararı ile değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden çok işlenmesi halidir. Zincirleme suçun hukuki esasını açıklayan iki görüş mevcuttur⁴³:

- i. Tek suç görüşü: Zincirleme suçta tek suç vardır ve aynı suç işleme kararı ile aynı yasa hükmü ihlal edilmektedir.
- ii. Çok suç görüşü: Zincirleme suçun tekliği bir varsayımdır. Aslında ortada birden fazla suç vardır ve amaçlanan cezaların toplanarak çok ağır bir sonuca yol açılmasının engellenmesidir. Genel itibari ile ikinci görüş uygulama alanı bulmaktadır.

Zincirleme suçun mahiyetini açıklama konusunda iki teori ileri sürülmüştür. Bunlardan ilki Manzini tarafından savunulan farazi, ikincisi de De Marsico tarafından savunulan gerçek birlik teorileridir. Manzini'ye göre zincirleme suçun karakteri psikolojiktir ve devam eden suç farazi bir birlik teşkil eder ve bu birlik suç işleme tasavvurundaki birliktir. Gerçek birlik teorisine göre de, zincirleme suçu oluşturan fiiller arasında gerçekten bir birlik vardır ve bu birliğin çimentosu aynı suçu işleme istem ve tasavvurudur. Bu nedenle kanun failin muhtelif hareketlerini hukuken bir bütün saymıştır. Kanunumuz “bir cezaya hükmedilir” ibaresi ile aynı kararlar yapılan farklı fiilleri tek suç saymış ve gerçek birlik teorisini kabul etmiştir⁴⁴.

Zincirleme suçta aynı suç birden fazla işlenmektedir ve bu suçlar arasında subjektif bir bağ mevcuttur. Bu gerekçeyle kişiye bu suçların her birinden dolayı ayrı ayrı değil, tek ceza

⁴² Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 244.

⁴³ Özbek., a.g.e., s. 710.

⁴⁴ Soyaslan, a.g.e., s. 249.

verilmekte ve cezanın miktarı arttırılmaktadır. TCK'da madde hükmünde “Müteselsil Suç” yerine “Zincirleme Suç” kavramı benimsenmiştir⁴⁵. Zincirleme suçun bu yeni düzenlemesinde ihlal sayısı kadar suç olduğu kabul edilmiştir; ancak “suç işleme kararındaki birlik” nedeniyle birden fazla suç tek suç sayılmıştır. “Suçların İçtima” bölüm başlığı altında yer verilen zincirleme suça ilişkin düzenlemede, “hukuki bir farazi (farazi birlik) esas alınmıştır⁴⁶.

Zincirleme suç, çok yüksek olan cezaları azaltmak için pratik hukukçular tarafından, failin lehine olarak bulunmuş bir yoldur⁴⁷. O halde zincirleme suç failin aleyhine olarak algılanmamalıdır⁴⁸.

Zincirleme suç ile kesintisiz (mütemadi) suç birbirinden farklıdır. Zincirleme suçta neticeler arasında kesilme mevcuttur; bu nedenle kesintisiz suçtan ayrılırlar. Keza fail mahkum olduğu suçu yeniden işlerse zincirleme suç oluşmayacaktır. Bu tekerrür müessesini ortaya çıkarır. Yani failin işlediği aynı türden suçların zincirleme suç ilişkisine girebilmesi için, bunlar hakkında mahkumiyet kararı verilmemiş olması gerekir. Zincirleme suç ilişkisine giren suçun işlendiği an, zincirleme suçun işlendiği andır ve yer bakımından yetkili mahkeme de zincirleme suç ilişkisine giren son suçun işlendiği yer mahkemesidir (CMK md. 12/2)⁴⁹. Zincirleme (Müteselsil) suçta birden fazla suç işlenirken, mütemadi suçta tek bir suç işlenir; ancak netice belli bir süre devam eder. Keza zincirleme (müteselsil) suç, itiyadi suçtan da farklıdır; çünkü itiyadi suç için suçların tekrarlanması şarttır. Tekrarlanması da tek suçun varlığı için gereklidir. Müteselsil suçta ise her suç birbirinden bağımsızdır. Aynı zamanda, zincirleme suç tekerrürden mahkumiyet kararı verilmemiş olması nedeniyle ayrılır. Yani tekerrür failin mahkum olduğu suçu yeniden işlemesi halinde söz konusu olmaktadır⁵⁰.

⁴⁵ Parlar, Hatipoğlu, **Suç Teşebbüs, İştirak, İçtima ve Yaptırımlar**, a.g.e, s. 130.

⁴⁶ Parlar, Hatipoğlu, **Suç Teşebbüs, İştirak, İçtima ve Yaptırımlar**, a.g.e, s. 131.

⁴⁷ Özbek, a.g.e., s. 709.

⁴⁸ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 244.

⁴⁹ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 245.

⁵⁰ Özbek, a.g.e., s. 709.

c. Zincirleme Suçun Koşulları

Zincirleme suçun şartları şunlardır⁵¹:

i. Birden fazla suçun bulunması ve bu suçların her birinin cezalandırılabilir nitelikte olması⁵²: Zincirleme suçta birden fazla suçun aynı zamanda cezalandırılabilir nitelikte olması da gereklidir⁵³. Zincirleme suç ilişkisine giren her fiil tipine uygun, hukuka aykırı ve kusurlu olmasının yanında cezalandırılabilirlik özelliği de taşımalıdır. Dolayısıyla af, zamanaşımı, şikayetin geri alınması gibi ceza ilişkisini sona erdiren bir nedene dayanarak, işlenen fiilin cezalandırılmasında olanak yoksa söz konusu fiil zincirleme suç ilişkisine sokulamaz⁵⁴. Zincirleme suçtan söz edilebilmesi için, ortada birden çok suçun bulunması gerekir. Bu suçlar icrai veya ihmali nitelikte olabilir⁵⁵. Birden fazla suçun bulunması durumu birden fazla hareketin bulunması ve/veya hareketlerin tekrarlanması anlamına gelmez.

ii. Birden fazla suçun değişik zamanlarda işlenmesi⁵⁶: 5237 sayılı TCK' nın 43/1. maddesinde, 765 sayılı Yasa'nın 80.maddesinden farklı olarak "değişik zamanlarda" denilmesi karşısında, aynı anda işlenen eylemlerde zincirleme suçla ilişkin hükümlerin

⁵¹ Parlar, Hatipoğlu, **Gerekeçli-Açıklamalı-İçtihatlı 5237 Sayılı TCK'ya göre Suçlarda Teşebbüs- İştirak-İçtima ve Yaptırımları**, a.g.e., ss. 264-265. Özbek a.g.e., s. 723-725: Yargıtay Kararları: Sahte ve kopyalanmış kredi kartı ile dolandırıcılık suçlarından yargılanan sanıkların, fikir ve eylem birliği içerisinde, sahte olarak adlarına oluşturulmuş kredi kartlarını kullanmaları dolandırıcılık suçunu değil, 5237 sayılı TCK' nın 245/3. maddesinde düzenlenen kredi kartını kötüye kullanma suçunu oluşturur. Yapılan alışveriş sayısı kadar değil, haksız kullanılan kart sayısı kadar suç oluşturur. Kartlardan birinin iki kez kullanıldığı anlaşıldığından,5237 Sayılı TCK'nın 43. maddesi uyarınca zincirleme suç söz konusu olur. Mahkemece, suç vasfının tayininde yanılığa düşülerek hüküm kurulması, hükmün gerekçesinde suçun işlendiği zaman diliminin gösterilmemesi, kanuna aykırıdır (11. CD., 30.10.2006, E. 2006/5208, K. 2006/8493); Bankadan kredi alınması için, aynı anda değişik iki kişi adına gerçeğe aykırı senet düzenlenip, aynı hukuki ilişkide kullanılması şeklinde gerçekleşen olayda; zincirleme suç değil, senet sayısınca suç mevcuttur (11. CD., 12.06.2007, E.2007/2197, K.2007/4018).

⁵² Yrg. 11. CD. 30.10.2006, E.2006/5208 K.2006/8493 Sanıkların sahte olarak oluşturulmuş kredi kartları kullanmaları dolandırıcılık suçunu değil, 5237 sayılı TCK'nın 245/3. maddesinde düzenlenen kredi kartını kötüye kullanma suçunu oluşturur. yapılan alışveriş sayısınca değil, haksız kullanılan kart sayısınca suç oluşur. kartlardan biri iki kez kullanıldığından, 5237 sayılı tck m. 43"te düzenlenen zincirleme suç oluşur.

⁵³ Yrg. 10. CD. 17.04.2008, E.2007/27117 K.2008/6310 "5257 sayılı TCK'nın 43. maddesinde düzenlenen zincirleme suç ile ilgili hükmün uygulanabilmesi için öncelikle birden fazla suçun işlenmesi ve bu suçların her birinin cezalandırılabilir nitelikte bulunması gerekir."

⁵⁴ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 246.

⁵⁵ Toroslu, a.g.e, ss. 315-317.

⁵⁶ Yrg. 5. CD. 03.05.2010, E.2009/14703 K.2010/3231 Sanığın sabit kabul edilen eylemlerini 5237 sayılı yasa'nın 43. maddesinde belirtildiği şekilde "farklı zamanda" değil, aynı zamanda gerçekleştirdiği, bu itibarla olayda zincirleme suç hükümlerinin uygulama olanağının bulunmadığı gözetilmeden maddenin tatbiki suretiyle fazla ceza tayini, yasaya aykırıdır. Yrg. 11. CD. 24.09.2008 Tarihli E. 2008/8860 K. 2008/9215 Sanığın, haksız bir şekilde ele geçirdiği katılana ait kimlik kartı bilgileri ile düzenlediği sahte nüfus cüzdanını kullanmak suretiyle aynı suç işleme kararı altında değişik zamanlarda iki banka şubesinde vadesiz hesap açtırıp bu bankalardan hesap cüzdanı alması, zincirleme suretiyle resmi belgede sahtecilik suçunu; sahte banka kartları ile herhangi bir yarar sağlamadan yakalanması ise, banka kartlarını kötüye kullanmaya teşebbüs suçlarını oluşturur.

uygulanma olanağı bulunmadığına dair bir hüküm bulunmaktadır⁵⁷. Birden çok hareket aynı zamanda yapılıyorsa tek suçtur. Ancak, Kanun farklı zamanlarda da yapılmış halini tek suç saymıştır, ancak, hareketlerin farklı zamanlarda yapılması faildeki kötü iradeyi yansıtmaktadır. Kanun fiili, yine tek suç saymış ancak failin cezasını artırmıştır⁵⁸.

iii. Bu suçların aynı suçu oluşturması: Bir hareketin aynı anda kanunun değişik hükümlerini ihlal etmesi durumunda zincirleme suçtan değil, fikri içtimadan söz edilir; buna karşılık bir hareketin aynı anda kanunun aynı hükmünü ihlal etmesi TCK md. 43/2 gereği zincirleme suç oluşturacaktır⁵⁹.

iv. Aynı kişiye karşı işlenmesi (TCK md. 43/1)⁶⁰: Zincirleme suçtan söz edilebilmesi için, aynı suç işleme kararıyla işlenen suçların pasif sujesinin (mağdurunun) aynı kişi olması gerekmektedir. Maddenin birinci fıkrasında bir kişiye karşı ibaresi ikinci fıkra da birden fazla kişiye olarak gözüke de yine de zincirleme suç ilişkili hükümler uygulanacaktır⁶¹.

v. Birden fazla kişiye karşı işlenmesi (TCK md. 43/2)⁶²: Aynı suçun tek fiille işlenmesi, aynı suç işleme kararı, birden fazla mağdurun bulunması durumunda TCK md. 43/2 hükmü esas alınır. Kanun bu düzenleme ile yeni bir zincirleme suç hali yaratmış görünse de öğretide bu kurum “aynı neviden fikri içtima” olarak adlandırılmaktadır⁶³. Buna karşılık birden fazla farklı suçun işlenmesi hali “farklı neviden fikri içtima” olarak isimlendirilir (TCK md. 44’de düzenlenmiştir)⁶⁴.

⁵⁷ Yrg. 11. CD. 03.12.2007, E.2005/12264 K.2007/8780 5237 sayılı TCK'nın 43/1. Maddesinde "değişik zamanlarda" denilmesi karşısında, aynı anda işlenen eylemlere zincirleme suç ilişkili hükümler uygulanmaz. Yrg. 11. CD. 22.02.2007 tarihli E. 2006/7980 K. 2007/1002 Dolandırıcılık suçu nedeniyle temel ceza belirlenirken meydana gelen zararın ağırlığı gözetilerek alt sınırdan uzaklaştırılması gerekir. resmi evrakta sahtecilik suçunda, sanığın suça konu çekleri aynı zaman dilimi içerisinde düzenleyip vermesi durumunda, TCK'nın 43. maddesindeki "değişik zamanlarda" koşulu gerçekleşmeyeceğinden anılan hüküm uygulanmaz. ancak çek sayısı ve zararın miktarı temel ceza tayininde esas alınmalıdır.

⁵⁸ Soyaslan, a.g.e., s.243.

⁵⁹ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 247.

⁶⁰ Yrg. 7. CD. 29.06.2010, E.2008/17425 K.2010/10354 TCK'nın 43/1. maddesinde belirtilen bir kişiye karşı aynı suçun zincirleme şekilde işlenmesi olup, aralarında şahsi ve fiili irtibat bulunan dosyaların birleştirilmesi gerektiğinin gözetilmesi gerekir.

⁶¹ Toroslu, a.g.e, ss. 315-317.

⁶² Yrg. 4. CD 26.4.2011, E.2011/776 K.2011/5665: Sanığın sabıka kaydına esas kesinleşmiş ilamlar nedeniyle tekrerrür koşullarının oluşmasına karşın ilgili maddenin uygulanmaması hukuka aykırıdır. Görevliye direnme suçunda sanığın, eylemlerini birden fazla kolluk görevlisine karşı gerçekleştirilmesine karşın, TCK'nın 43/2. maddesi uygulanmaması.

⁶³ Özbek, a.g.e., s. 726; “(1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır. (2) Aynı suçun birden fazla kişiye

vi. Birden fazla suçun bir suç işleme kararına (genel plan, niyet) bağlanması gerekmektedir⁶⁵ : O halde taksirle işlenen suçlar zincirleme suç oluşturmaz. Zincirleme suçun varlığını oluşturan en önemli şart, “suçların aynı suç işleme kararının etkisi altında” işlenmiş olmasıdır⁶⁶. İşlenen birden fazla suç arasında zincirleme suç ilişkisinin bulunması durumunda, bu ilişkiye giren suçların sayısı ne olursa olsun tek bir suçtan dolayı ceza verilecektir; fakat bu ceza 5237 Sayılı TCK md. 43/1 de gösterilen oranda artırılabilecektir⁶⁷.

vii. İşlenen birden fazla suçun TCK md. 43/3’te (kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçları) sayılan suçlardan birisi olmaması⁶⁸.

Zincirleme suç, Avrupa’da sadece İtalyan ceza hukukunda düzenlemiştir. Zanardelli Kanunu’na Toscana Kanunu’nun 80. maddesinden gelmiş olan zincirleme suçun şartları; fiilin çokluğu, ihlal edilen kanun maddesinin aynılığı, suç işleme niyetinin veya kararının tekliğidir. Birden fazla hareketle işlenen suçta suçlu iradenin bir süre devam etmesi, aslında birden fazla olan suçun tek suç sayılmasının nedenidir⁶⁹.

43 maddenin 1. fıkrasının son cümlesi uyarınca bir suçun temel şekli, suçların hepsinin teşebbüs durumunda veya bazılarının tamamlanmasına rağmen bazılarının teşebbüs aşamasında olması halinde zincirleme suç gerçekleşebilecektir. Zira bir suç teşebbüs halinde de hukuki değer ihlali yaratır. Tek bir fiille birden çok kişiye karşı aynı suçun işlenmesi (md. 43/2) zincirleme suçun tipikliğine uymayan yeni bir düzenlemedir. Bu hal tipik bir zincirleme suç değildir. Bu hükmün aynı neviden fikri içtima kuralı olarak 44. maddede düzenlenmesi kanun tekniği ve sistematiki bakımından daha uygundur⁷⁰.

karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır. Buna göre sanığın alkollü araç kullanması nedeniyle hakkında işlem yapmak isteyen yakınan polisler aynı anda sövmesi eylemi nedeniyle zincirleme yerine ayrı ayrı cezalara hükmolunması yasaya aykırıdır (Yrg. 4.CD., 02.10.2007, E.2007/8180, K.2007/7587).

⁶⁴ Özbek, a.g.e., s. 735.

⁶⁵ Yrg. 9. CD. 01.06.2010, E.2008/10402 K.2010/6653 “Eylemlerin gerçekleştiriliş biçimi ve zaman aralığı da dikkate alındığında sanığın bir suç işleme kararının icrası kapsamında hareket ettiği ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği gözetilmelidir”. Yrg. 11. CD. 16.02.2010, E.2009/22078 K.2010/1382 Birçok sahte kredi kartının kötü niyetle kullanılması ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanması hakkında.

⁶⁶ Türkan Yalçın Sancar, **Müteselsil Suç**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s. 160.

⁶⁷ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 249.

⁶⁸ Öztürk, Erdem, a.g.e., s.248.

⁶⁹ Soyaslan, a.g.e., ss. 243-249.

⁷⁰ Parlar, Hatipoğlu, **Suçta Teşebbüs, İştirak, İçtima ve Yaptırımlar**, a.g.e, ss.132-134.

d. Zincirleme Suçun Sonucu

Zincirleme suçun varlığını bir sonucu olarak, tek bir suç işlenmiş gibi kabul edilir ancak bu ceza artırımlı uygulanır⁷¹. Bu ceza Mülga TCK düzenlemesinde altıda birden yarıya kadar artırılmaktaydı, 5237 Sayılı TCK'da bu ceza için dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırım öngörmektedir⁷². Bu nedenle yeni düzenleme daha fazla artırım öngörmekte olup, daha aleyhtedir. Artırım bakımından somut ceza esas alınır. Zincirleme suçta konu suçlardan bir kısmı teşebbüs aşamasındaysa artırım bakımından tamamlanmış suç dikkate alınır. Failin yaşı küçükse somut fiilin gerçekleştiği andaki yaş göz önünde bulundurulmalıdır. Zamanaşımı, teselsülün sona erdiği tarihte başlar⁷³. Zincirleme suçun varlığı somut cezanın belirlenmesi bakımından da rol oynamaktadır. TCK md 61/5'e göre "Yukarıdaki fıkralara göre belirlenen ceza üzerinden sırasıyla teşebbüs, iştirak, zincirleme suç, haksız tahrik, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsî sebeplere ilişkin hükümler ile takdiri indirim nedenleri uygulanarak sonuç ceza belirlenir." Suçun basit ve ağırlıklı hali arasında zincirleme suç mümkün olduğunda ceza, ihlal edilen suçun ağır haline göre belirlenir ve artırım buna göre yapılır.

3. Fikri İçtima

5237 Sayılı TCK'da Fikri İçtima ele alınarak, zincirleme suç ile fikri içtima kurumlarındaki farklılıklar, fikri içtimanın koşulları ve sonuçları incelenecek ve değerlendirilecektir.

⁷¹ Yrg. 6. CD 19.04.2010, E.2008/17699 K.2010/4415 Bulunan plakalar, motorlu araç trafik ve tescil belgelerinin de sahte olduğunun tespiti durumunda her sahte belge nedeniyle, zincirleme suç hükümlerine göre cezalarında artırım yapılması gerekir.

⁷² Yrg. 11. CD. 20.09.2006, E.2006/3988 K.2006/7188 Gerekçeli kararda "sahtecilik suçundan dolayı 5237 sayılı TCK'nın uygulanması durumunda teselsül nedeni ile 43. madde ile en az 1/4 oranında artırım yapılacağı, bununla sonuç olarak sanığın aleyhine olacağı anlaşıldığından, sanığın lehine olan 765 sayılı TCK'nın hükümlerine göre cezalandırılmasına karar vermek gerektiği" açıklandığı halde, hüküm fıkrasında sanığın 5237 sayılı yasanın 204/1 ve 43/1. maddeleri gereğince cezalandırılmasına karar verilmesi suretiyle çelişki yaratılması yasaya uygun değildir.

⁷³ Yrg. 5. CD. 21.03.2011, E.2008/9231 K.2011/2303 Zincirleme surette işlenen suçlarda en son eylemin yapıldığı tarihin suç tarihi olduğu ve bu nedenle sanığın son fiili sırasında yürürlükte bulunan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri uyarınca cezalandırılması yerine lehine görülen 765 sayılı TCK'nın uygulanması, yasaya aykırıdır.

a. 5237 Sayılı TCK'da Fikri İçtima

Fikri içtima, TCK'nun 44. maddesinde düzenlenmektedir. Madde hükmüne göre; “(1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır”.

Fikri içtima, tek bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasında sebebiyet verilmesidir ve bu durumda fail en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır. Fikri içtimada ortada birden fazla farklı suç vardır; yasa koyucu suç siyaseti düşüncesiyle suçları tek suç kabul eder. Bu kuruma yer verilmesinin nedeni ise *non bis in idem* (hiç kimse bir fiil için iki kez cezalandırılmaz) kuralıdır⁷⁴. Kişi, işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olabilir; ancak *non bis in idem* kuralı gereğince bu fiilden dolayı ancak bir defa cezalandırılabilir. “Non bis in idem” ilkesi, aynı fiil ve aynı kişi hakkında daha önce verilen bir hüküm nedeniyle yeniden yargılama yapılamayacağını ifade etmektedir⁷⁵. Gerçekleştirdiği fiilin birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olması durumunda, failin bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suç nedeniyle cezalandırılması yoluna gidilecektir. Böylece tek fiil nedeniyle kişinin birden fazla cezalandırılmasının önüne geçmek amaçlanmıştır diyebiliriz⁷⁶.

b. Fikri İçtima ile Zincirleme Suç Arasındaki Farklar

Zincirleme (müteselsil) suçta aynı suç birden fazla işlenir ve aynı suça yönelik birden fazla fiil vardır. Buna karşılık fikri içtimada tek bir fiil ile birden fazla suç işlenmektedir. Zincirleme suçta aynı suç işlenirken, fikri içtimada değişik suçlar işlenmektedir. Fikri içtimada içtima eden şey düşüncedir. Düşünce tek bir neticede toplanmışken birden fazla neticenin gerçekleşmesi böyle bir içtimanın kabulünü de beraberinde getirmiştir. Failin bu durumda her bir suçtan ayrı ayrı cezalandırılmasının adil olmayacağı ve birden fazla netice de gerçekleştiği için failin bunların en ağır cezayı gerektirenden cezalandırılması öngörülmüştür⁷⁷. O halde fikri içtima ile zincirleme (müteselsil) suç birbirinden şu yönleriyle ayrılacaktır⁷⁸:

⁷⁴ Özbek, a.g.e., s. 732.

⁷⁵ Recep Gülşen, “Yeni Türk Ceza Kanunu ve Milletlerarası Ceza Hukuku Bağlamında “Non Bis İn İdem” İlkesi”, **Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi**, Sayı 6, (Eylül 2007), s. 373.

⁷⁶ Parlar, Hatipoğlu, **Suçta Teşebbüs, İştirak, İçtima ve Yapıtrımlar**, a.g.e, s. 309.

⁷⁷ Özbek, a.g.e., s. 732.

⁷⁸ Özbek, a.g.e., ss. 732-733.

- i. Zincirleme suçta aynı suç birden fazla işlenir; dolayısıyla aynı suça yönelik birden fazla fiil vardır. Fikri içtimada tek fiil ile birden fazla suç oluşur.
- ii. Fikri içtimada farklı suçlara ilişkin farklı hükümler ihlal edilir.
- iii. Zincirleme suç aynı suça ilişkin hükmün ihlali ile oluşur.
- iv. Fikri içtimada içtima eden şey düşüncedir. Düşünce tek bir neticede toplanmışken birden fazla neticenin gerçekleşmesi böyle bir içtimanın kabulüne yol açmaktadır.
- v. Fikri içtimada tek neticeye yönelmiş düşünceye dayalı tek hareket ile birden fazla netice ortaya çıkar ve tek suç sayılır⁷⁹.
- vi. Zincirleme suçta ise birden fazla neticeyi içine alan aynı suç işleme kararı birden çok hareketle gerçekleşir.

c. Fikri İçtimanın Koşulları

Fikrî içtima, aslen kanunların içtimadır ve meydana gelen neticelerde fail hakkında gerçek içtima kurallarının uygulanması mümkün iken kanun koyucunun tercihi ile en ağır olan suçun cezası verilmektedir⁸⁰. Fikrî içtimanın kabul edilebilmesi için gerekli şartlar şunlardır⁸¹:

- i. Fiilin tek ve aynı olması⁸²: Fiilin aynı olması, ihlal edilen birden fazla suç tipindeki icra hareketlerinin unsurlarının da aynı olması ya da suçlardan birine ait icra hareketlerinin

⁷⁹ Yrg. 9. CD. 26.09.2011, E.2009/16497 K.2011/27230 Sanığın mağdurun gözüne yumruk vurarak basit tıbbi müdahale ile giderilebilecek şekilde yaralanmasına ve gözlüğünün kırılmasına sebebiyet verdiği olayda, bir fiil ile kasten yaralama ve mala zarar verme suçlarının oluştuğu, sanığın hukuki durumunun TCK'nın 44. maddesi uyarınca farklı nevi'den fikri içtima hükümleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden iki ayrı suçtan yazılı şekilde uygulama yapılması, kanuna aykırıdır.

⁸⁰ Özbek, a.g.e, s. 733; Fikri içtimanın hukuki esasını açıklayan iki görüş vardır. Suç tekliği görüşünde fikri içtimanın hukuki niteliğini suç tekliği belirler. Suç çokluğu görüşü (TCK md. 44) önemli olan birden fazla kanun hükmünün ihlal edilmiş olmasıdır. Fiilin tekliği yada hareketin sayısı önemli değildir. Fiil ve hareketin tek olması suçlarında tek olmasını gerektirmez ve fikri içtimada ihlal edilen normlar birden çok olduğundan suçlar da çoktur. Ancak yasa koyucu tek ceza verir; bunun nedeni ise tek fiil ile işlenen suçların kaynaşmış olduğunun kabulüdür.

⁸¹ Otacı, a.g.m.

⁸² Toroslu, a.g.e., ss. 320-322, Soyaslan, a.g.e., s. 250; Fikri içtimanın varlığı için aranan ikinci şart, tek fiilin kanunun değişik hükümlerini ihlal etmesi ve dolayısıyla birden fazla ve farklı suçu oluşturmasıdır. Ceza hukukuna fikri içtima olarak giren bu kavram 1889 tarihi İtalyan Ceza Kanunundan yanlış alınmıştır. İtalyanca "corso ideale" olan terim Fransızca'ya "concorso ideal" olarak tercüme edilmiştir. Fransızca'da ideal, fikre ilişkin ve tam yerinde isabetli anlamına gelir İtalyancada fikre ilişkinin karşılığı "ideale" değildir. Bu nedenle fikri içtima tam içtimadır. İtalyan hukukunda fikri içtimaya şekli içtima da denmektedir. Fikri içtimadan söz etmek için fiil objektif olarak da, subjektif olarak da tek olmalıdır. Objektif teklik, fail tarafından gerçekleştirilen maddi olgu, dış dünyasındaki değişikliklerdir. Bu değişiklik bir hareketten veya fazla hareketten de ibaret olabilir. Subjektif teklik, failin iradesinin bir suça yönelmiş olmasıdır. Fikri içtimada fiil (hareket, netice) tekdir, ama hukuki netice birden fazladır. Fiil tekliği, failin objektif olarak tek bir fiil yapması ve tek bir netice

diğer suçun icra hareketlerini de kapsamaktadır. Fiil, icrai ve ihmali davranışla ancak bir insan tarafından gerçekleştirilebilen bir davranıştır. Maddede kullanılan “bir fiil” kavramı eylemin tekliği anlamında olup, hukuk terminolojisi bakımından hareket ve netice kavramlarını kapsayan fiil suçun maddi unsurudur⁸³.

ii. Fiilin her suç yönünden tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu olması: Fiil sonucu meydana gelen dış âlemdaki değişikliğin her birinin suç olması gerekir. Aksi halde suç çokluğundan bahsedilemez. Suçlardan birinin diğerinden farklı nitelikte olması (cürüm/kabahat, icrai/ihmalî vs.) önemli değildir. Önemli olan birden fazla suçun varlığıdır.

iii. Her suç yönünden kovuşturma şartlarının gerçekleşmesi ve her birinin başlı başına cezalandırılabilir olması: Sanığın fikrî içtima dahil birden fazla suçlarından biri için yargılama izni gerekiyorsa ve bu izin verilememişse fikrî içtima da oluşmayacaktır. Ya da suçlardan biri şikâyete bağlı ise ve suçtan zarar gören şikâyetçi olmamışsa, şikâyete bağlı suç için kovuşturma şartı gerçekleşmediğinden yine fikrî içtimanın varlığından söz edilemeyecektir. Kısaca dava ya da cezalandırma şartı, fikrî içtimayı oluşturan her suç için ayrı ayrı aranacaktır. Şart bir suç için oluşmuyorsa, o suç fikrî içtima dahil olamayacaktır.

iv. Fiilin farklı kanun hükümlerini ihlal etmesi (birden fazla farklı suçun oluşması). Fikrî içtima, aslen kanunların içtimaıdır. Dolayısıyla tek fiille farklı suç normları yaratılarak farklı kanun hükümlerini ihlal edilmektedir⁸⁴.

Alkol testi yapmak isteyen polise yumruk vurularak itilmesi nedeniyle kamu görevlisine görevi yaptırmamak için direnme (TCK md. 265) ve kasten yaralama (TCK md. 86) suçlarının oluşumu; alkollü araç kullanmak suretiyle bir kişinin ölümüne neden olma, trafik güvenliğini tehlikeye sokma (TCK md. 179) ve taksirle öldürme (TCK md. 85) suçlarının oluşumu fikri içtimaya örnek olarak verilebilir⁸⁵.

Aynı fiille aynı neviden birden fazla suçun oluşması halinde fikri içtima uygulanmaz. (bir av tüfeği ile birkaç kişinin yaralanması). Fikri içtimanın uygulanabilmesi için failin işlemiş

istemesidir. Fail bir tek fiil istiyor, ancak bunun sonucunda iki amaca ulaşmak istiyorsa fikri içtima yoktur ve bu noktada gerçek içtima (cezaların içtimaı) olacaktır. Fikri içtima ilişkin madde gerekçesinde fiilin objektifliği ve subjektif tekliği ile bağdaşır nitelikte değildir; çünkü ortada iki netice vardır. Birden fazla hükmün ihlali zararın birden fazlalığı iki temel şekilde kendini gösterir. Bunlar aynı hak ve menfaatler olabileceği gibi farklı hak ve menfaatler de olabilir.

⁸³ Parlar, Hatipoğlu, **Suç Teşebbüs, İştirak, İçtima ve Yaptırımlar**, a.g.e, s. 158.

⁸⁴ Sanık A. biri ihraca teşebbüs diğeri tamamlanmamış nakletme olmak üzere iki ayrı suçu işlemiş olduğundan, TCK'nın 44. maddesi gereğince, ihraca teşebbüs suçundan uygulama yapılarak belirlenen sonuç ile tamamlanmış nakletme suçundan uygulama yapıp belirlenecek sonucun karşılaştırılması ve daha ağır sonuç doğuran suç esas alınarak hüküm kurulması gerekir (Yrg. 10.CD., 30.1.2007, E.2006/14383, K.2007/696).

⁸⁵ Özbek, a.g.e., s. 737.

olduğu tek bir fiille birden fazla suç tipinin ihlal edilmesi gerekir. Bu durumda faile en ağır cezayı gerektiren suçun cezası verilecektir (kurşunla yaralama seken kurşunun camı kırması durumunda, adam öldürme teşebbüs ve zarar verme suçundan adam öldürmeye teşebbüs suçundan ceza verilecektir)⁸⁶.

Fikri içtimadan söz edilebilmesi için birinci koşul fiilin tek olması yani birden fazla ve değişik suçun bir tek fiille işlenmiş bulunmasıdır. Fikri içtima da birden çok suç bulunmasına rağmen faile tek ceza verilmesinin nedeni, failin hukuk düzenine karşı gelmek, sosyal barışı bozmak konusundaki iradesinin tek olmasıdır. Bu nedenle faile birden çok ceza vermek, cezanın suç nedeniyle bozulmuş olan sosyal barışı yeniden sağlamaktan ibaret olan amacına aykırı düşer⁸⁷.

d. Fikri İçtimanın Sonuçları

Fikri içtimanın sonuçları⁸⁸,

- i. Fail, cezası ağır olan hükme göre cezalandırılır⁸⁹. Burada yapılacak karşılaştırmalarda sonuç cezalar esas alınmalıdır.
- ii. Suçlar birbirinden farklı olmalıdır.
- iii. Aynı yasa hükmünün ihlali fikri içtima değildir.
- iv. TCK'da birden fazla farklı suçtan bahsedilmekte ancak suçların aynı kanunda düzenlenmesi gerektiği konusunda açık bir düzenleme getirilmemektedir. Mülga Yasa'da "değişik hükümleri" lafzı, aynı kanunun "değişik hükümleri" olarak yorumlanabilirdi, ancak yeni düzenlemede bu konuda boşluk oluşmuştur.
- v. Aynı hükmün iki nitelikli hali ve asıl şekli ile nitelikli şekli arasında fikri içtima olamaz.
- vi. Kasıtlı ve taksirli suçlar arasında fikri içtima olabilir.
- vii. Kanunda suçların içtimaı hükümlerinin uygulanamayacağına açıkça belirtildiği hallerde fikri içtima hükümleri uygulanamayacaktır.

⁸⁶ Parlar, Hatipoğlu, **Suçta Teşebbüs, İştirak, İçtima ve Yaptırımlar**, a.g.e, s. 159.

⁸⁷ Toroslu, a.g.e., s. 319.

⁸⁸ Özbek, a.g.e., ss. 737-738.

⁸⁹ Yrg. 9. CD. 06.07.2011, E.2011/6378 K.2011/8651 Sanığın da içinde bulunduğu grubun 12.05.2007 tarihinde ateş etmesi suretiyle genel güvenliğin kasten tehlikeye düşürülmesi, askeri binalarda zarar meydana gelmesi ve iki askerin yaralanması ile sonuçlanan olayda hukuki anlamda bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına neden olan sanığın TCK'nın 44. maddesi hükmü karşısında daha ağır cezayı gerektiren kasten insan öldürmeye teşebbüs suçundan sorumlu tutulması ile yetinilmesi gerektiği gözetilmeden ayrıca TCK'nın 170/1 ve 307/1. maddeleri uyarınca da cezalandırılmasına karar verilmesi, kanuna aykırıdır.

- viii. 756 Sayılı TCK ve 5237 Sayılı TCK hükümlerinin uygulanması durumunda lehe olan yasanın tespiti önem arz eder⁹⁰.
- ix. Teşebbüs aşamasındaki bir suç ile tamamlanmış bir içtima edilebilir⁹¹.

Değişik hukuki konulara dayandıkları halde failin tek olan fiiliyle işlediği farklı neviden suçlardan biri zorunlu olarak diğerini de kapsıyorsa “ihtiva eden kanun, ihtiva olunan kanunu kayıtlar ve faile tek bir ceza verilir” kuralı gereğince hafif cezayı gerektiren suçu da kapsayan ve daha ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı faile tek ceza verilecektir. Birden fazla suçun bir fiile işlenmesine yol açan hedefte sapmanın halinde farklı neviden fikri içtima kuralı çerçevesinde, somut olayın özelliğine göre değerlendirilecektir. Fikri içtimanın sonucunda, birbirinden farklı suçlar (Kasıtlı ve taksirli suçlar arasında fikri içtima mümkündür) nedeniyle fail cezası en ağır olan hükme göre cezalandırılır⁹²:

4. Görünüşte İçtima (Kanunların Tekliği)

Eğer bir kişi birden fazla ceza normunu ihlal ederse, bunlar yan yana uygulanabilirler. Bu durumda ya suçların veya cezaların (gerçek içtima) içtimayı söz konusu olacaktır. İhlal edilen birden fazla ceza normundan birisinin uygulanması fiilin haksızlık içeriğini karşılıyorsa, diğeri uygulanmayabilir. Burada kanunların tekliği veya görünüşte içtimadan söz edilir. Suçların içtimайдan farklı olarak birden fazla normun aynı fiil hakkında uygulanması tamamen görünüştedir⁹³. Görünüşte birlik görüşünü savunan yazarlara göre fiil veya hareketin tek olması suçların da tek olması anlamına gelmez. Suç, tipe uygun hareket olunca kaç tane tipe uygun hareket varsa o kadar suç vardır⁹⁴.

⁹⁰ Yrg. 10. CD. 01.02.2007, E.2006/13782 K.2007/885 765 sayılı TCK'ya göre belirlenen sonuçlardan bu kanunun 79. maddesine göre daha ağır olanı ile 5237 sayılı TCK'ya göre belirlenen sonuçlardan bu kanunun 44. maddesine göre daha ağır olanı karşılaştırılarak lehe olan kanunun saptanması ve bu kanuna göre hüküm kurulması gerekirken belirtilen nitelikte somutlaştırma ve karşılaştırma yapılmadan yazılı biçimde karar verilmesi yasaya aykırıdır.

⁹¹ Yrg. 30.01.2007, E.2006/14383 K.2007/696 Sanık biri ihraca teşebbüs diğeri tamamlanmış nakletme olmak üzere iki ayrı suçu işlemiş olduğundan; TCK'nın 44. maddesi gereğince, ihraca teşebbüs suçundan uygulama yapılarak belirlenen sonuç ile tamamlanmış nakletme suçundan uygulama yapıp belirlenecek sonucun karşılaştırılması ve daha ağır sonuç doğuran suç esas alınarak hüküm kurulması gerekmektedir.

⁹² Özbek, a.g.e., ss. 737-738.

⁹³ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 251.

⁹⁴ Otacı, a.g.m.

B. CEZALARIN İÇTİMAI (GERÇEK İÇTİMA)

Cezaların içtimasında birden fazla kesinleşmiş ceza varken, suçların içtimasında kanunen tek suç ve bu suçun karşılığı olarak tayin edilen tek ceza vardır. Bu açıdan suçların içtimai, cezaların içtimaina konu olmaz⁹⁵. Birleşme hükümlerine göre ya fiiller kaynaşmış kabul edilecek ve tek ceza verilecek (suçların içtimai) ya da fiiller ayrı ayrı değerlendirilerek cezaların toplanması yoluna gidilecektir (cezaların içtimai)⁹⁶.

C. BİRLEŞME HÜKÜMLERİNİ DÜZENLEYEN SİSTEMLER

Suçların içtimasında genel olarak kanunlar üç sistem belirlemiştir: Erime, hukuki ve maddi içtima. Erime sisteminde fail işlemiş olduğu birkaç suçun sadece en ağırından sorumlu olur. Bu hallerde hafif suçlar ağır suçlar içinde erir (Poena maior obsorbet minorem). Fikri içtima böyledir. Hukuki toplama sisteminde ise fail kaç suç işlemiş ise en ağır cezanın üstüne hafif olanlar ilave olunur. Ancak bu ceza miktarı belli bir sınırı geçemez. Türk hukuku kısmen (md 77/1) bu sistemi kabul etmiştir. Maddi içtima halinde ise failin işlemiş olduğu suçlardan dolayı almış olduğu cezalar toplanır. Toplam cezadan indirim söz konusu olmaz. Kanunumuz kural olarak bu sistemi kabul etmiştir⁹⁷.

Cezaların içtimasında ise, değişik sistemler vardır. Belli başlı olan sistemler⁹⁸;

a. Cezaların toplanması: İnfaz açısından faile tahmil edilen ne kadar ceza varsa toplanır. Almanya, Küba, Brezilya ve nihayet Türk ceza hukuk sistemi cezaların içtimasında toplama sistemini benimsemiştir.

b. Cezanın artırılması: Bu sistemde failin en ağır olan cezası esas alınarak belirli bir oranda artırım yapılır. Avusturya, Portekiz, Yunan, Arjantin ceza hukukları bu sistemi benimsemiştir.

c. Cezaların yutulması: Failin en ağır cezası esas alınarak infazda faile bu ceza nevi içinde bir ceza verilir. Fransız hukukunda ve Osmanlı dönemi ceza hukukumuzda kabul edilen sistem yutma sistemiydi.

d. Karma sistem: Yukarıda bahsedilen sistemleri karışık uygulayanlar da vardır.

⁹⁵ Otacı, a.g.m.

⁹⁶ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku: Vergi Kabahatleri ve Suçları**, Ekin Yayınevi, 5. Baskı, Bursa, 2011, s. 473.

⁹⁷ Toroslu, a.g.e., s. 241.

⁹⁸ Otacı, a.g.m.

Ceza Kanunlarımız, 1953 yılından beri cezaların içtimasında toplama sistemini kabul etmiştir. 756 Sayılı Türk Ceza Kanunumuzun sistemine göre cezalar mümkün olduğu kadar içtime edilir. Ancak; toplama sistemi bazı durumlarda sanığın aleyhine sonuçlar verebilir. Kanunumuz bunu önlemek için içtimada üst sınır kabul etmiştir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda cezaların içtimasına yönelik bir hüküm bulunmamaktadır.

III. VERGİ KABAHAHLERİNDE VE CEZALARINDA BİRLEŞME

TCK md. 45 f.1'de “suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır” lafzı ile kabahatler Ceza Kanunu dışına çıkarılmış ve Türk Ceza Kanunumuz açısından suçların cürüm (suç) ve kabahat şeklindeki ayrımı ortadan kaldırılmıştır⁹⁹.

TCK Uyum Yasası ile yukarıdaki ayrıma paralel olarak vergi cezası gerektiren fiiller vergi kabahatleri ve vergi suçları şeklinde ayrıma tabi tutulmuştur. Böylece VUK' un cezalara ilişkin hükümleri TCK ve Kabahatler Kanunu'nu tamamlayan özel bir kanun niteliğine bürünmüştür.

Bu yapıda vergi kabahatlerine ilişkin birleşme hükümleri VUK ve Kabahatler Kanunu kapsamında; vergi suçlarına ilişkin birleşme hükümlerinin ise; VUK ve TCK açısından değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkmıştır.

Tablo 1: 213 Sayılı VUK ve 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Vergi Kabahatlerinde Birleşme

FİİLLERİN DURUMU	VERGİ USUL KANUNU	KABAHAHLER KANUNU
TEK FİİL: Vergi Kabahatleri ve TCK İle Diğer Kanunlardaki Suçlar	Madde 340: Bu Kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtime ve tekrür hükümleri bakımından birleştirilemez.	Madde 15. f.(3): Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.
BİRLEŞME DURUMU (FİKRİ İÇTİMA)	BİRLEŞMEZ	BİRLEŞİR

⁹⁹ Demirbaş, a.g.e., s. 182-183.

TEK FİİL: Vergi Kabahatleri ve VUK' da Yer Alan Vergi Suçları	Madde 340: Bu Kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekrür hükümleri bakımından birleştirilemez.	Madde 15.f.(3): Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.
BİRLEŞME DURUMU	BİRLEŞMEZ	BİRLEŞİR
TEK FİİL: Vergi Ziyai Kabahati İle Özel Usulsüzlük Kabahati	Madde 353: Bu Maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyai da meydana geldiği takdirde bu ziyai gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336'ncı Madde hükmü uygulanmaz.	Madde 15: (1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir.
BİRLEŞME DURUMU	BİRLEŞMEZ	BİRLEŞİR
TEK FİİL: Vergi Ziyai Kabahati İle Genel Usulsüzlük Kabahati	VUK'nun 336'ncı maddesinde ise "Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük (genel) birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir." hükmüne yer verilmiştir.	Madde 15: (1) "Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir."
BİRLEŞME DURUMU	BİRLEŞİR	BİRLEŞİR
TEK FİİL: Farklı Vergiler Açısından İki Kabahat İşlenmesi	Madde 335: "Vergi ziyai cezasında, cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.	Madde 15: (1) "Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idari para cezasından başka idari yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir."
BİRLEŞME DURUMU	BİRLEŞMEZ	ETKİLEMEZ
Aynı Neviden Kabahatin Birden Fazla İşlenmesi	VUK 337. maddesi gereğince; "Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, ayrı takvim yılı içinde aynı neviden ¹⁰⁰ birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir" Madde 337: Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai (...) veya	Madde 15: (2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır.

¹⁰⁰ VUK md. 337, f.2: "Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352 nci Maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatdır."

	usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. <i>Şu kadarki, 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, ayrı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir (İstisnalar Mevcuttur¹⁰¹).</i>	
BİRLEŞME DURUMU	BİRLEŞMEZ	BİRLEŞMEZ

Görüldüğü üzere VUK'a göre birleşmesi kabul edilen kabahatler vergi ziyai kabahati ve genel usulsüzlük kabahatidir. Birleşmesi kabul edilen kabahatler açısından fikri içtiman şartları ise şöyledir¹⁰²:

- i. Tek fiile birden fazla kabahate sebebiyet verilmesi.
- ii. Kabahatlerin birinin vergi ziyai iken diğerinin genel usulsüzlük olmasıdır.

A. VERGİ KABAHAHLERİNDE BİRLEŞME

“Vergi Kabahatlerinde Birleşme”, hem “Kabahatler Kanunu” hem de “Vergi Usul Kanunu” çerçevesinde ayrı ayrı incelenecektir.

1. Vergi Kabahatleri ile TCK ve Diğer Kanunlardaki Suçlarda Birleşme (Tek Fiille)

Ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis, süreli hapis cezası, adli para cezası gerektiren durumlar suç; idari para cezası ve idari önlemler gerektiren fiiller ise kabahattir¹⁰³. Kabahatler Kanunu'nda kabahatler dolayısıyla kesilecek cezalarda sulh ceza mahkemesi (adli yargı) görevlidir (vergi kabahatleri açısından görevli mahkeme idare mahkemeleridir); suçlara ilişkin cezalar ise; ceza mahkemelerinde hükmolunur¹⁰⁴. Kabahatler ve suçlar için yasaların kabul etmiş bulunduğu tekerrür, birleşme, iştirak gibi özel hal niteliğine haiz hususlar açısından da hukuki düzenlemeler birbirinden farklıdır.

¹⁰¹ VDDK, 15/02/2005, E.2001/501, K.2002/62 Yapılan vergi incelemesi sonucu tek bir tespitle 385 adet faturanın usulüne uygun düzenlenmediğinin tespiti halinde usulsüzlüğün tek bir eylem olduğu, bu faturaların her biri için usulsüzlük fiilinin tekerrür ettiğinden bahisle ayrı ayrı ceza kesilmesinde isabet bulunmadığı hk.

¹⁰² Şenyüz, a.g.e., s. 226.

¹⁰³ Demirbaş, a.g.e., s. 182.

¹⁰⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 11.

VUK'un 340. maddesinde “*Bu Kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359'uncu maddede ve “diğer kanunlarda” yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*” Hükümüne yer verilmiştir. Bu çerçevede, tek fiille hem vergi kabahati hem de TCK veya diğer kanunlarda bir suç ortaya çıkıyor ise; vergi kabahatleri ile TCK veya diğer kanunlardaki suçların birleşmesi mümkün değildir¹⁰⁵. Örneğin defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak fiili ile hem vergi ziyai kabahati hem de SPK'ya göre suç oluşabilir. Bu durumda VUK md. 340'a göre suçun ve kabahatin cezası ayrı ayrı verilecektir ve fikri içtima söz konusu olamayacaktır.

2. Vergi Kabahatleri İle VUK'da Yer Alan Vergi Suçlarının Birleşmesi (Tek Fiile)

Tek fiil ile vergi kabahati ve vergi suçu meydana geldiğinde fikri içtima hükümleri uygulanamayacaktır. VUK'un 340. maddesinde “*Bu Kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve “diğer kanunlarda” yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*” hükmüne yer verilmiştir. Bu çerçevede tek fiille hem vergi kabahati hem de vergi suçu ortaya çıkıyor ise; vergi kabahati ile vergi suçunun birleşmesi mümkün olmayacaktır¹⁰⁶.

VUK 340. maddesi hükmü ile Kabahatler Kanunu 15. maddesinin 3. fıkrası farklı bir düzenleme öngörmektedir¹⁰⁷. Bir kimse sahte belge düzenleyerek vergi ziyai kabahati ve vergi suçuna mahal veriyor ise; Kabahatler Kanunu'na göre bu kimse sadece suçtan dolayı yaptırıma maruz kalacak; ayrıca vergi ziyai kabahatinin cezası uygulanamayacaktır. VUK 340. maddesi gereğince de tek fiille (sahte belge düzenlemek), vergi ziyai ve vergi suçu ortaya çıkıyor ise; hem vergi kabahati için ceza (ziyaa uğratılan verginin üç katı) hem de vergi suçu için ceza (hapis cezası) verilmesi gerekmektedir.

¹⁰⁵ Aksi Görüş için Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci, a.g.m., s. 86: “Bir fiilin hem kabahat hem de suç teşkil etmesi halinde, kural olarak sadece suçtan dolayı ceza uygulanabilecektir (KK md. 15. son fıkra). Bu nedenle kaçakçılığa yol açan bir fiille vergi ziyai kabahati işlendiğinde, üç kat vergi ziyai cezası uygulamak bir yana, vergi ziyai cezası uygulamak dahi mümkün değildir. Kabahatten dolayı ceza, ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanmaması halinde söz konusu olabilecektir.”

¹⁰⁶ Yrg. 11. CD. 14.02.2002, E.2002/33 K.2002/1263 Vergi usul kanununu değiştiren 4369 sayılı kanunda, vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller aynı zamanda 359. maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde, ayrıca takibat yapılmasına engel olmayacağı belirtildiği gibi, aynı kanunda, 1.1.1999 tarihinden itibaren vergi ziyamın, kaçakçılık suçlarının unsuru olmaktan çıkarılmış bulunması karşısında, şehirlerarası yolcu taşımasında bilet kesmeye mecbur olan mükellefin, sahte basılmış yolcu listesi kullanması şeklindeki fiilinde suçun tüm unsurlarının oluştuğu gözetilmeden, vergi ziyamın bulunmadığı fiilin özel usulsüzlük cezasını gerektirdiğinden bahisle beraat kararı verilmesi kanuna aykırıdır. Aksi görüş için Yavaşlar, “Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ...”, a.g.m., s. 86.

¹⁰⁷ KK md. 15. f. (3) “Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.”

Örneğin; mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK 257. Madde birinci fıkrasına göre cezalandırılacak ve bu fiille vergi ziyasına neden olunması halinde bu memura ayrıca VUK 344. maddesi gereğince vergi ziyayı cezası kesilecektir¹⁰⁸. VUK'un 340. maddesi hükmünce "Bu Kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez." "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." denilmek suretiyle vergi kabahatleri ve 359. maddede yer alan vergi suçları açısından birleşme olamayacağı vurgulanmaktadır.

Örneğin, defter kayıt veya belgelerde tahrifat yapılıyorsa ve aynı zamanda bu fiille vergi ziyasına sebebiyet verilirse; hem vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen hapis cezası hem de vergi ziyayı cezası (ziya uğratılan verginin üç katı) verilecektir¹⁰⁹.

Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrasında; "Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır. Eğer bir fiil hem suç hem de kabahat olarak tanımlanıyorsa öncelikle suça ilişkin hükümler uygulanacaktır. Ancak suçtan ötürü ceza verilemiyorsa kabahat hükümleri devreye girecektir¹¹⁰" hükmüne yer verilmiştir. Kabahatler Kanunu, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeye tezat bir düzenleme getirmiştir. Kanuna göre; bir kimse hesap ve muhasebe hileleri yapmak suretiyle hem vergi ziyayı kabahati hem de vergi suçu işlemiş olacağı için; sadece vergi suçundan dolayı cezalandırılacak, ayrıca vergi ziyayı cezası verilmeyecektir. Vergisel kabahatler kapsamında özel kanun niteliğine sahip olan kanun niteliğindeki VUK'un 340. maddesinin kapsamına aldığı konularda geçerli olduğu, bu bakımdan Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrasının istisnası niteliği taşıdığı kabul edilmektedir¹¹¹. Keza Kabahatler Kanunu Mülga md. 3'te "Bu kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır" denerek genel

¹⁰⁸ Süleyman Üstün, Gülden Şişman, "Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 339, (Kasım 2009), s. 150.

¹⁰⁹ Batun, a.g.m., s. 136.

¹¹⁰ Talat Rasim Özensoy, **Ülkemizde Kabahatler Hukuku ve Uygulaması (Açıklamalı ve Sistematik)**, İzden Yayıncılık, İzmir, 2008, s. 53. Çevreyi kirlenme fiili hem TCK 181, 182 ve 184. maddelerinde suç olarak hem de KK 41. maddelerinde, 2872 sayılı Çevre Kanununun 8. ve İmar Kanununun 40-42. maddelerinde kabahat olarak tanımlanır. Bu durumda öncelikle TCK 181. madde hükümleri uygulanacaktır. Bundan bir ceza çıkmadığı hallerde aynı fiil kabahat oluşturmuşsa idari para cezası öngören üç kanundan en ağır olanı yani İmar Kanunu hükümlerine göre idari para cezası uygulanması yoluna gidilir.

¹¹¹ Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 213, (Eylül 2010), s. 136.

kanunu niteliğine bürünen Kabahatler Kanunu bu hükmü Anayasa Mahkemesinin¹¹² kararıyla iptal edilmiştir ve yapılan düzenlemeyle¹¹³ “bu kanunun idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, uygulanır” hükmüne yer verilmiştir.

5326 sayılı kanunun 3. Maddesindeki fıkranın Anayasa Mahkemesi’nce iptali ardından 06.12.2006 tarih ve 5560 sayılı kanunun 31. Maddesiyle söz konusu 3. madde yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden önce de 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’na 11.05.2005 tarihli 5384 sayılı kanunun 5. maddesi ile ek madde 1 eklenmiştir. Anılan madde 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır şeklinde düzenlenmiş olup maddenin gerekçesinde“ vergi mahkemelerinin görev alanına giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri nedeniyle 213 Sayılı Kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda mülahaza edilerek, Kabahatler Kanunun usule ilişkin hükümlerin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmüne yer verilmiştir” açıklaması yapılmıştır¹¹⁴. O halde, tek bir fiil ile vergi kabahati ve örneğin vergi kaçakçılığı niteliğinde vergi suçu işlendiğinde VUK 340. md gereği kabahat ve suç için ayrı ayrı ceza verilecektir¹¹⁵.

3. Tek Fiil İle Aynı Vergiler Açısından İki Kabahat İşlenmesi

a. Aynı Fiille Meydana Gelen Vergi Ziyat Kabahati ve Özel Usulsüzlük Kabahatinde Birleşme

Kabahatler Kanunu’na göre “Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir”¹¹⁶. Kanun koyucu bir fiille ihlal edilen birden fazla kabahati, idari para cezaları yönünden fikri içtimaa, diğer yaptırımlar yönünden ise gerçek içtimaa tabi tutmuştur. Uygulamada görülme sıklığı ayrı bir konu olmakla birlikte, bir fiile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde, yaptırıma karar verecek yetkili kişiler/kurumlar da birbirinden farklı ise,

¹¹² Anayasa Mahkemesi Kararı, 1.3.2006, E.2005/108, K.2006/35.

¹¹³ Değişik madde: 06/12/2006 5560 S.K.31.md.

¹¹⁴ Ceyhan İnatong, “Vergi Suçlarının ve Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı. 353, (Ocak 2011), s. 5.

¹¹⁵ Batun, a.g.m, s. 136.

¹¹⁶ KK md. 15/1.

idari para cezası dışındaki yaptırımını ilgili kişi/kurum vermelidir, para cezası var ise en ağır olanı vermeye yetkili kişi/kurum yaptırım uygulamalıdır¹¹⁷.

Tek fiilin iki cezayı gerektirmesi durumunda, sadece ağır olan cezanın verilmesi kuralının çeşitli istisnaları mevcuttur. Bu istisna, özel usulsüzlük fiili sonucunda vergi ziyanının da ortaya çıkması halidir. Örneğin mükellef A yaptığı satış için fatura düzenlememiş ve bu durum vergi ziyanını ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle VUK md. 353.b.10/f.2'ye göre; hem vergi ziyaı hem de özel usulsüzlük cezası ayrı ayrı kesilecektir¹¹⁸. Dolayısıyla VUK 336'ncı maddesi bu durumda uygulanamayacaktır; yani fikri içtima söz konusu olmayacaktır.

Tek fiille vergi ziyaı kabahati ve özel usulsüzlük kabahatinin oluşumu durumunda birleşmenin olup olmayacağı hususu Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinde çözümlenmiştir. Bu maddeye göre; “özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geldiği takdirde bu ziyanın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336'ncı madde hükmü uygulanmaz” denilerek vergi ziyaı ve özel usulsüzlük kabahatlerinde birleşme kabul edilmemiştir. Örneğin, mükellefin yaptığı satış faturasını düzenlememesi sonucunda vergi ziyaı cezası ve VUK 353 b.10/f.2 ye göre özel usulsüzlük ve vergi ziyaı ayrı ayrı kesilecektir. Dolayısıyla 336. madde hükmü gereğince aynı fiille vergi ziyaı ve özel usulsüzlük kabahati açısından fikri içtima söz konusu olmayacaktır¹¹⁹. Bu uygulamanın nedeni, özel usulsüzlük kabahatiyle belge düzeninin daha fazla cezalandırılmasını sağlamak ve bu yolla kanuna aykırı fiilleri işleyenlere karşı caydırıcı bir mekanizma oluşturarak kabahatin meydana gelmesini önlemektir¹²⁰.

b. Tek Fiille Meydana Gelen Vergi Ziyaı Kabahati ve Genel Usulsüzlük

Kabahatinin Birleşmesi

Kabahatler Kanunu 15. maddesinin birinci fıkrasında “Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir.” denilmektedir. VUK'un 336'ncı maddesinde

¹¹⁷ Otacı, Keskin, a.g.m., s. 49.

¹¹⁸ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş 15. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 101.

¹¹⁹ Bilici, a.g.e., s. 101.

¹²⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 224.

ise “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır kesilir.” hükmüne yer verilmiştir¹²¹.

Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir¹²². Vergi ziyayı nedeniyle kesilmesi gereken cezanın, miktar itibariyle, eylem için daha önce kesilen usulsüzlük cezasından daha ağır ve fazla olduğu anlaşılırsa bu durumda noksan olan ceza tutarı ikmal edilir¹²³. Vergi Usul Kanunu’nda “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır kesilir” hükmüne yer verilmiş ancak usulsüzlük genel veyahut özel niteliği hükümde yer almamaktadır.

O halde, eylemin, vergi ziyayı kabahati ile usulsüzlük kabahatini gerektirmesi halinde, iki tür cezadan yalnızca miktar itibariyle ağır olanı kesilir. Ağırlığa ölçüt olarak, cezanın niteliği veya türü değil, miktarı esas alınır; ancak her iki vergi kabahati aynı eylemin sonucu olmaları gereklidir. Özel usulsüzlük cezasının diğer vergi cezalarıyla içtimai halinde 336. madde uygulanamaz¹²⁴.

Örneğin mükellef KDV beyannamesini vermemek suretiyle KDV yönünden vergi ziyasına neden olurken aynı zamanda VUK md. 352 de tanımlanmış olan I dereceden genel usulsüzlük olan vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması fiilini de işlemiş

¹²¹ Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler(Muktezalar)**, Cilt:8. Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 859-860: (Maliye Bakanlığı Özelgesi 07.08.2006 Tarih B. 07.1.GİB. 0.66/6676-149/61587. Emlak vergisi ile ilgili bildirimleri vermeyenlere uygulanacak cezalar hk. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 4751 sayılı Kanunla değişik “Bildirim verme ve süresi” başlıklı 23. maddesinde bildirim verme ve süresiyle ilgili düzenlemelere yer verilmiş olup, 32. maddesinde ise, “Bildirim süresinde verilmemesi halinde, vergi idarece tarh edilir. İdarece tarhiyatta her yıla ilişkin vergi değeri, 29. madde hükmü dikkate alınarak hesaplanır.” denilmektedir. Öte yandan, 231 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesinde; “Vergi Ziyayı mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Kanun’un 344. maddesinde de; vergi ziyayı suçu mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca emlak vergisi ile ilgili bildirimlerin süresinde verilmemesi de aynı Kanun’un 352/II-7. maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük fiilini oluşturmaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanunu’nun 336. maddesinin birinci fıkrasında, cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırının kesilmesi öngörülmüştür. Bu durumda, emlak vergisi bildirim süresinde verilmemesi üzerine mükellefiyetin başlangıç yılı için idarece yapılacak tarhiyat sırasında kesilecek ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının karşılaştırılarak miktar itibariyle fazla olan cezanın kesilmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmediği diğer yıllar için ise sadece vergi ziyayı cezasının kesilmesi gerekmektedir.

¹²² VUK md. 336.

¹²³ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 91.

¹²⁴ Candan, a.g.e., s. 91.

olacaktır ve bu durumda miktar olarak en ağır ceza kesilecektir. Görüldüğü üzere VUK ve Kabahatler Kanunu bu yönde paralel bir düzenlemeye sahiptir¹²⁵. O halde birleşmesi kabul edilen kabahatler için fikri içtima şartları¹²⁶:

- i. Tek fiille birden fazla kabahat işlenmesi,
- ii. Kabahatlerin birinin vergi ziyayı, diğerinin genel usulsüzlük olmasıdır¹²⁷.

VUK 336. madde hükmü tek yönlü bir özel düzenleme niteliği taşımaktadır. Örneğin, 2. fıkraya göre önce usulsüzlük cezası verilmiş fiilin daha sonradan vergi ziyayı içerdiğinin tespiti halinde usulsüzlük cezasının kesilmiş olması, vergi ziyayı cezasının kesilerek aradaki farkın tamamlanmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak önce vergi ziyasının cezasının kesilmesi halinde usulsüzlük cezasının miktar olarak daha fazla olması durumunda ne olacağı açıkta bırakılmış ve vergi ziyayı cezasının miktar olarak daha fazla olacağı varsayımıyla istisnalar açısından nasıl bir işlem yapılacağı belirtilmemiştir¹²⁸.

VUK 336. madde ile kabahatler kanununun 15/1 maddesine de uygunluk göstermektedir. VUK 336. maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi ihlallerinin devleti zarara soktuğu ve her ne şekilde olursa olsun bu zararın giderimi amacına bağlanmıştır¹²⁹.

Özetle; VUK 336. maddesi (eylemin muhtelif cezayı istilzam etmesi) 335. Maddede düzenlenen durumdan farklı olarak aynı eylem dolayısıyla vergi ziyayına bağlı bir vergi kabahati ile vergi ziyayına bağlı olmayan usulsüzlük kabahatine neden olunması hali düzenlenmiştir. Burada iki tür cezadan miktar itibarıyla en ağır olanı kesilmektedir. Madde, ağırlığına ölçüt olarak, cezanın niteliği veyahut türü değil, miktarını esas alınmıştır. Burada önemli olan her iki vergi cezasının kesilmesini gerektiren suçların aynı eylemin sonucu olmaları gerekliliğidir¹³⁰. Bununla birlikte uygulamada zaman zaman bu hükmün farklı eylemlerden kaynaklanan cezalara da uygulandığına rastlanmaktadır¹³¹.

¹²⁵. Barış Uludağ, Emre Güçlü, “Vergi Suçlarında Birleşme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, (Şubat 2008), s. 172.

¹²⁶. Şenyüz, a.g.e., s. 226-227.

¹²⁷ Dnş. 4. D. 19.06.2007, E.2006/4417 K.2007/2136 Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır olanının kesileceği, beyannamelerin zamanında verilmemiş olması ve defter ve belgelerin vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan ve usulsüz olması fiili cezayı gerektiren tek bir fiil olduğundan ve vergi asıllarına en ağır olan vergi ziyayı cezası uygulandığından kesilen usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılması kararı hakkında.

¹²⁸. Kızılot-Kızılot, a.g.e., s. 255.

¹²⁹. Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, 2008, ss. 160-161.

¹³⁰ Candan, a.g.e., s. 90.

¹³¹ Candan, a.g.e., s. 91. Dnş. 3. D. 10.03.1993 E.1991/2823 K.1993/1137.:İşyeri gayrisafi iradının 180 lirayı, emtia bedelinin 30.000 veya satış bedelinin 36.000 lirayı aşmaması hallerinde götürü usule tabi alınacağı, ancak götürülük şartlarını aşan yükümlü adına gerçek usulde mükellefiyet esasına göre resen matrah takdiri

4. Tek Fiil İle Farklı Vergiler Açısından İki Kabahat İşlenmesi

Vergi ziyayı cezasında, cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir¹³². Bu nedenle, tek fiille farklı vergilerde vergi ziyayı kabahatleri işlenmesi neticesinde vergi ziyasına sebebiyet verilmişse; vergi ziyayı cezasında ceza her vergi bakımından ayrı ayrı kesilecektir. Kabahatler Kanunu 15. maddesinin birinci fıkrasında ise “*Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idari para cezasından başka idari yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.*” hükmüne yer verilmiştir.

VUK’un 335. maddesi başlığı “muhtelif vergi ziyasına sebebiyet verilmesi” olarak belirlenmiştir¹³³. Eylem tek fakat; vergi ziyayı birden fazla olduğundan, kendi kanuna göre her biri ayrı kanuna aykırı hareket sayılan her vergi türü için ayrı ceza uygulaması yapılmaktadır. Tek eylemle birden fazla verginin ziya uğratılması, aynı matrah üzerinden hesaplanan vergi türleri için söz konusu olabilir. Bu madde çerçevesinde, bir hasılatın kayıt dışı bırakılması sonucu hem gelir vergisi hem de katma değer vergisi yönünden vergi ziyayı doğmuş bulunuyorsa, eylem tek olmasına rağmen vergi cezası her bir vergi türü bakımından ayrı ayrı kesilecektir. Bunun nedeni vergi ziyayı cezasının vergi ziyasına bağlanmış bulunmasıdır. Aynı şekilde murisin gelir vergisi matrahını noksan göstermesinin veraset ve intikal vergi yönünden vergi ziyasına neden olabilir¹³⁴.

Ödünç para verme faaliyetleri ile sürekli uğraşan bir gelir vergisi yükümlüsünün faaliyetlerini vergi dairesine bildirmemesi durumunda hem gelir vergisi hem de banka ve sigorta muameleleri açısından vergi ziyayı ortaya çıkacaktır. O halde Vergi Usul Kanunu 335. maddesi gereğince; kayba uğratılan vergiler için ayrı ayrı vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir¹³⁵. Tek bir fiil ile birden fazla verginin ziya uğratılması halinde farklı vergiler

gerekeceği; 2 cezayı gerektiren tek fiil için kaçakçılık kusur ve usulsüzlük cezalarından yalnız en ağır olanının kesileceği hk.

¹³² VUK md. 335. Dnş. 3. D. 14.01.1987, E.1986/1345 K.1987/108 Gelir vergisinden tahsil edilen peşin verginin mahsubundan sonra kalan kısma ceza uygulanamayacağı; tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğrarsa her vergi için ayrı ceza kesileceği ve kesilecek kaçakçılık cezasının asgari miktardan az olamayacağı hakkında.

¹³³ Candan, a.g.e., ss. 89-90.

¹³⁴ Candan, a.g.e., ss. 89-90.

¹³⁵ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548, Cilt:1, 2. Bası, Ankara, 1985, s. 217.

için vergi ziyayı işlenmesi durumu söz konusu olduğundan Kabahatler Kanununun 15. maddesinin f.1 c.1 hükmü bu maddeyi etkilemeyecektir. Bu nedenle tek bir fiil ile birden fazla verginin ziyaa uğratılması halinde, her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesmeye devam edilecektir¹³⁶.

Bu noktada Vergi Usul Kanunu'nun tavrı bir fülle birden fazla vergi ziyayı kabahati meydana gelmişse birleşme hükümlerinin uygulanamayacağı ve her bir vergi ziyayı için ayrı ayrı cezalandırma yapılacağı yönündedir¹³⁷. Burada tek eylemle birden fazla ihlal olduğu için fikri içtimain benzeri bir görünümü varsa da burada yasa koyucu vergi kaybının koruma altına alınması nedeniyle her ihlal edilen kanun sayısınca ayrı ihlal ve zarar bulunduğu gerekçesiyle ayrı ayrı cezalar kesilmesini ve bu yolla hazinenin kayba uğramışına engel olmayı amaçlamaktadır¹³⁸.

5. Aynı Neviden Kabahatin Birden Fazla İşlenmesi Durumunda Birleşme

VUK 337'inci maddesi gereğince; "Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, ayrı takvim yılı içinde aynı neviden¹³⁹ birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir¹⁴⁰." 352. maddede yer alan genel usulsüzlükler için aynı neviden birden fazla olması halinde hafifletici bir düzenlemeye gidilmiştir. Genel usulsüzlüklerden aynı takvim yılında aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Ocak-Aralık 2007 Dönemlerinde KDV beyannamelerini vermeyen mükellef adına, Ocak 2007 dönemi için tam usulsüzlük cezası kesilmeli, Şubat ve izleyen aylar için ise Ocak 2007 döneminde kesilmesi istenilen usulsüzlük cezasının dörtte biri ayrı ayrı kesilmelidir¹⁴¹. Bu noktada ayrı ayrı her fiil için tam ceza verilmeden, VUK gereği birinci fiile tam, geri kalan on bir fiile her birine ise dörtte biri oranında ceza kesilecektir. Görüldüğü üzere VUK md. 337 ile KK md. 15 f.2 hükümleri birbiriyle çatışmaktadır.

¹³⁶ Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ...", a.g.m., s. 86.

¹³⁷ Uludağ, Güçlü, a.g.m., s. 172.

¹³⁸ Donay, a.g.e., s. 160.

¹³⁹ VUK md. 337, f.2. "Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352. Maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatıdır." Dnş. 3.D 26.11.1987 Tarihli E.1986/3115 K.1987/2691 Aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla usulsüzlük yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte birinin kesilmesi gerekeceği hakkında.

¹⁴⁰ VUK md. 337.

¹⁴¹ İ. Halil Bağdınlı, Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, (Şubat 2008), s. 39.

Kabahat sayılan eylemin yöneldiği kişinin aynı kişi ya da farklı kişiler olmasının önemi yoktur. Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi hali ceza hukukunda teselsüle benzese de farklıdır. Çünkü müteselsil suçta aynı suç işleme kararı, aynı mağdur, değişik zaman, aynı suç gibi kriterler vardır. Kabahatler açısından ise; kabahatin tekrarlanması söz konusudur ve ceza hukukundaki diğer kriterler benimsenmemiştir. Eylemin tekrarı olan tekerrürden de farklıdır; çünkü tekerrür için özel kanunda hüküm olmalıdır ve önceki yaptırım kararının kesinleşmesi gerekmektedir¹⁴². Ancak istisnai olarak; aynı kabahatin birden fazla hareketle işlenmesi halinde her bir kabahat için ayrı ceza kesilmekle birlikte, bazı durumlarda değişik defalar aynı hareket yapılmakla tek kabahat ortaya çıkabilmektedir¹⁴³.

Tekerrüre benzeyen bu hal burada bir cezada indirim nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁴⁴. VUK 337. maddede iki hal vardır. İlki, ayrı türde vergi suçları işlenmesi, diğeri de ayrı fiillerle aynı takvim yılı içinde aynı türden birden fazla usulsüzlük kabahati işlenmesi halidir¹⁴⁵:

a. Her fiilin ayrı türden vergi suçu oluşturması: Ayrı ayrı işlenmiş olan vergi suçu veya usulsüzlüklerden dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Bu nedenle her suç için kanunda öngörülen vergi cezaları, diğerinden bağımsız olarak kesilir, cezalardan birinin artırılması veya miktar bakımından ağır olanın kesilmesi yoluna gidilmez.

b. Bir takvim yılı içinde aynı türden birden fazla usulsüzlük eylemi yapılması: 352. Maddede yazılı usulsüzlüklerden aynı takvim yılı içinde aynı nev’iden birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte birinin kesileceği öngörülür. VUK md. 337, f.2: “Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352 nci Maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır.” Bu açıklamaya göre, dereceleri farklı olan birinci ve ikinci derece usulsüzlük eylemlerinin aynı nev’iden sayılması olanaklı değildir. Buna karşılık, birinci dereceden usulsüzlük sayılan eylemler, 352’inci maddenin 1’inci fıkrasının farklı bentlerine giriyor olsalar dahi, aynı nev’iden sayılırlar; zira aynı nev’iden sayılabilmek için derece ve fıkra itibariyle mutabakat aranır. Beyannamenin süresi içinde verilmemesi eylemi ile yasal defterin birinin tutulmaması eylemi aynı fıkra içinde yer alan farklı bentlerde düzenlenmesine karşın, ceza uygulamasında aynı nev’iden sayılırlar. Bununla birlikte ilk eylemle son eylemin aynı yıl içerisinde yapılması gerekir. Bu

¹⁴² Otacı, Keskin a.g.e., s. 50.

¹⁴³ Şenyüz, a.g.e., s. 222.

¹⁴⁴ Donay, a.g.e., s. 161. VUK md. 337 iki ayrı fiil ve birbirlerinden farklı vergi ihlallerinin olduğunu anlatır. Vergi ziyayı ve usulsüzlük nitelikleri itibariyle suç teşkil etmedikleri için TCK’ daki içtima hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir.

¹⁴⁵ Candan, a.g.e., s. 92.

nedenle biri 2002, biri 2003 takvim yılında yapılan aynı nev’iden iki usulsüzlük eyleminden her birine ayrı ceza uygulanacaktır ve bun nedenle birden fazla usulsüzlük eylemi için artırımlı ceza uygulanmayacaktır. Örneğin bir takvim yılı içerisinde aynı neviden birden fazla kabahat işlenmesinde (aynı takvim yılında birden fazla belge ibraz edilmemesi) VUK gereğince birleşme olmayacaktır. Ancak bazı aynı neviden bazı genel usulsüzlük kabahatlerinin aynı takvim yılında birden fazla işlenmesi durumunda yargı kararları ile bu kabahatler tek fiil sayılabilmektedir¹⁴⁶. VUK 337. Maddede aynı takvim yılında işlenen aynı neviden usulsüzlük eylemleri nedeniyle açıklanan kesilecek ceza toplamı için azami sınır koyulmamaktadır. Danıştay, bazı kararlarında usulsüzlük eylemlerinin tespitini ele alarak, eylem sayısı kaç olursa olsun tek eylem sayılmakta ve bu şekilde maddeye dolaylı bir sınırlama getirmektedir. Danıştay 337 maddeye göre kesilecek usulsüzlük cezalarının toplamının, sonuçları itibariyle daha özel usulsüzlük eylemleri için öngörülen cezaların azami sınırını aşacağı endişesini taşımaktadır ve her tespiti bir eylem olarak kabul ederek bu sorunu gidermektedir¹⁴⁷.

B. CEZALARDA BİRLEŞME

Fiillerin kaynaşmış olması kabul edilmiş ise, fiiller bağımsız olma özelliğini yitirecek ve suçlarda birleşme meydana gelecektir. Fiiller bağımsızlıklarını korumakla birlikte verilecek cezalara sınır getirilmesinde ise cezaların birleşmesi meydana gelecektir¹⁴⁸. Cezaların birleşmesinde birden fazla kesinleşmiş ceza varken, kabahatlerin birleşmesinde tek kabahat ve bu kabahatin karşılığı olarak tayin edilen tek ceza vardır. Bu açıdan kabahatlerin birleşmesi, cezaların birleşmesine konu olmaz. Cezaların birleşmesinde cezaların toplanması, cezanın artırılması, cezaların yutulması ve karma sistemler mevcuttur¹⁴⁹.

Vergi kabahatlerine verilecek cezaların birleşmesi, sadece özel usulsüzlük fiilleri için öngörülmektedir ve bu fiillere verilecek cezalar için üst sınır konularak fiilin çok sayıda işlenmesi halinde her fiil açısından özel usulsüzlük cezası kesilmesi ancak; aynı takvim yılı

¹⁴⁶ VDDK, 15/02/2005, E.2001/501, K.2002/62 Yapılan vergi incelemesi sonucu tek bir tespitle 385 adet faturanın usulüne uygun düzenlenmediğinin tespiti halinde usulsüzlüğün tek bir eylem olduğu, bu faturaların her biri için usulsüzlük fiilinin tekerrür ettiğinden bahisle ayrı ayrı ceza kesilmesinde isabet bulunmadığı hk. Benzer Karar VDDK 10/10/1997 E.1196/107, K.1197/385 İşyerinde yapılan tek bir denetimde 136 faturanın örneklerinin numarasız olduğunun tespiti halinde usulsüzlüğün tek bir eylem olduğu bu faturaların her kullanılışında usulsüzlük fiilinin tekerrür ettiğinden bahisle her bir fatura için usulsüzlük cezası kesilmesinde ve bu cezaya karşı açılan davanın reddi yolundaki ısrar kararında yasaya uygunluk bulunmadığı hk.

¹⁴⁷ Candan, a.g.e., ss. 93-94.

¹⁴⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 473.

¹⁴⁹ Otacı, a.g.m.

içinde kesilecek bu cezaların toplamını için üst sınırlar konularak, bu sınırların geçilemeyeceği belirtilmiştir¹⁵⁰.

Ceza Kanunlarımız, 1953 yılından beri cezaların içtimasında toplama sistemini kabul etmiştir. Kanunumuzun sistemine göre cezalar mümkün olduğu kadar içtima edilir. Ancak; toplama sistemi bazı durumlarda sanığın aleyhine sonuçlar verebilir. Kanunumuz bunu önlemek için içtimada üst sınır kabul etmiştir. VUK'ta özel usulsüzlük cezalarının birleşmesinde cezalar için üst sınırlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2: Özel Usulsüzlük Kabahati Cezalarında Birleşme

Birleşmeye Konu Özel Usulsüzlük Kabahati	Cezası
Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, her bir belge için 180 TL den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. <i>Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 88.000 TL yi geçemez (VUK md. 353, f.1).</i>	% 10
Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 180 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. <i>Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir belge için 8.800 TL yi, bir takvim yılı içinde ise 88.000 TL yi aşamaz. (VUK md. 353, f.2)</i>	180 TL
Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 660 TL lira özel usulsüzlük cezası kesilir. <i>Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 130.000'yi aşamaz. (VUK md. 353, f.8)</i>	660 TL
Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsiik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. <i>Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 880.000'yi geçemez. (VUK mükerrer md. 355)</i>	% 5

¹⁵⁰ Kızılot-Kızılot, a.g.e, s. 255.

IV. VERGİ SUÇLARINDA VE CEZALARINDA BİRLEŞME

Birleşme konusu, TCK'nın Beşinci Bölümünde "Suçların İçtimaı" başlığı altında, 42 ve 44. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bunlar fikri içtima ve müteselsil suç halleridir ve bu müesseseler ayrıntılı olarak incelendiği için tekrar değinilmeyecektir.

Tablo 3: Vergi Suçlarında Birleşme

FİİL DURUMU	Suçlar	Birleşme Durumu
<i>Tek fiil</i>	<i>Vergi Kaçakçılığı ve Bir Diğer Suç veya Ayrı Vergi Suçları Oluşumu</i>	BİRLEŞME OLUR: FİKRİ İÇTİMA Fikri içtima, TCK'nın 44. maddesinde düzenlenmektedir. Madde hükmüne göre; "(1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır".
<i>Birden çok fiil</i>	<i>Aynı Takvim Yılı İçinde Farklı Tarihlerde Aynı Vergi Suçunun Birden Fazla İşlenmesi</i>	BİRLEŞME OLUR: MÜTESELSİL SUÇ TCK md. 43'e göre "Zincirleme (müteselsil) suç" oluşturur. Bu madde gereğince "(1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.
<i>Farklı bentlerle yer alan fiiller ile</i>	<i>Aynı Takvim Yılında Farklı Tarihlerde Aynı Vergi Kaçakçılığı Suçunun Birden Fazla İşlenmesi</i>	BİRLEŞME OLMAZ Yargıtay'ın görüşü "sahte belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak (359/b) fiilleri ile VUK'un 359. maddesinde öngörülen diğer kaçakçılık fiilleri, örneğin defter ve belge gizlemek (359/a. f.2) fiili birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduklarından her bir eylemin ayrı ayrı cezalandırılması" şeklinde ortaya konulmuştur.
<i>Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçunun parçalar halinde birden fazla işlenmesi</i>		BİRLEŞME OLUR MÜTESELSİL SUÇ TCK md. 43'e göre "Zincirleme (müteselsil) suç" oluşturur. Bu madde gereğince "(1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.
<i>Vergi Mahremiyetinin</i>		BİRLEŞME OLUR MÜTESELSİL SUÇ TCK md. 43'e göre "Zincirleme (müteselsil) suç" oluşturur. Bu madde

<i>i İhlal Suçunun birden fazla oluşması</i>		gereğince “(1)Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.
---	--	---

A. VERGİ SUÇLARINDA BİRLEŞME

TCK’da “kaç tane fiil varsa o kadar suç ve kaç suç varsa o kadar ceza vardır” genel kuralının istisnaları bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtimadır¹⁵¹. Vergi suçlarında birleşme de TCK hükümleri geçerli olacaktır ve hüküm var ise Vergi Usul Kanunu’na bakılacaktır. 5237 Sayılı TCK’ da suçlarda birleşme hali konu başlığında ayrıntılı bir biçimde incelendiğinden tekrardan değinilmeyecek, bu çerçevede içerisinde vergi suçları ele alınacaktır.

1. Tek Fiil İle Vergi Suçu ve Diğer Bir Suç İşlenmesi (Fikri İçtima)

a. Tek Fiil İle Kaçakçılık Suçu ve Diğer Bir Suç İşlenmesi

Bu konuda TCK 5. maddesi¹⁵² gereği vergi kanunlarında hüküm bulunmadığından TCK 44. maddesinin “Fikri İçtima” hükümleri uygulanacaktır. Dolayısıyla tek bir fiil ile kaçakçılık suçlarından birden fazlası veya kaçakçılık suçu ile diğer bir suçun birlikte işlenmesi halinde bunlara ait olan cezalardan miktar olarak en ağır olanı uygulanacaktır¹⁵³. Bu durumda tek fiil, tek netice ve tek neticenin farklı suçlar ortaya çıkarması şarttır. O halde Vergi suçlarında bir tek fiille vergi suçu ve aynı zamanda farklı bir suç da ortaya çıkmış ise fikri içtima hükümleri uygulanacaktır. Tek fiille birden fazla neticenin ortaya çıktığı durumda fikri içtima uygulanamaz. Fikri içtimanın olabilmesi için fiilin tek, neticenin tek, fakat neticenin farklı suçlar oluşturabilmesi şarttır¹⁵⁴.

VUK 359. maddesinde defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu olmayan işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma

¹⁵¹ Üstün, Şişman, a.g.m., s. 149.

¹⁵² TCK md. 5. f. (1): “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”

¹⁵³ Batun, a.g.m., s. 136.

¹⁵⁴ Şenyüz, a.g.e., ss. 473-474.

fiilleri Sermaye Piyasası Kanunundaki 47/B) defter ve kayıt tutmayanlar, defter ve kayıtlarda gerçeğe aykırı hesap açan veya kayıt tutmayan ve bunlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar, defter ve belge tutmamak fiilleri örtüşür. Bu durumda VUK'a göre ve SPK'ya göre suç oluşturur. Örneğin, sahte belge düzenleme fiili ile hem vergi kaçakçılığı suçu hem de özel belgede sahtecilik suçu oluşabilir. Yani tek fiille hem VUK hem de TCK hükmü ihlal edilebilir. Sahte belge düzenlemek fiilinden dolayı suçun cezası 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası iken; özel belgede sahtecilik suçunun cezası 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası olarak düzenlenir. Bu durumda işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır. 756 sayılı TCK'da sahtecilik suçlarında özel bir içtima kuralı düzenlenmemiş olduğundan yukarıdaki birleşme mevcut olacaktır. Ancak Yeni TCK' da 212. Madde hükmü gereğince kişiye hem VUK hem de TCK'nın öngördüğü ceza ayrı ayrı verilecektir¹⁵⁵. (TCK Md. 212/(1) Sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması hâlinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.)

b. Tek Fiil ile Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ile Ticari Sırların Açıklanması

VUK md. 362 “Vergi Mahremiyetinin İhlali” halinde TCK “Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” haline göre ceza verilir diyerek TCK'ya atıf yapmaktadır.O halde; (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.(2) Birinci fıkra hükümleri, fennî keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu hâlde şikâyet koşulu aranmaz.(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır¹⁵⁶. VUK'daki vergi mahremiyetinin ihlali ile bu suç arasında da fikri içtima görülür¹⁵⁷.

¹⁵⁵ Üstün, Şişman, a.g.m., s. 149.

¹⁵⁶ TCK md. 239.

¹⁵⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 475.

2. Birden Fazla Vergi Suçu İşlenmesi (Müteselsil Suç)

a. Birden Fazla Vergi Kaçakçılığı Suçu İşlenmesi

Fiil tekliği ile aynı vergilendirme döneminde birden fazla hareket tek suç olarak tanımlanabilir. Ancak kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli suç olması nedeniyle, suçun düzenlediği farklı bentlerde yer alan türlü fiillerin işlenmesi halinde dahi tek suçun olduğuna yönelik görüşlerde mevcuttur. Birleşme hususunda suçun düzenlendiği maddenin mi, maddenin bentlerinin mi, fiillerin(hareketlerin) aynılığı mı esas alınacağı belirsizlik taşımaktadır. Yargıtay kararlarına göre, aynı tür fiiller aynı takvim yılı içinde işlendiğinde tek suç oluşturmaktadır¹⁵⁸. Yani Yargıtay'ın görüşü birleşme için hesap döneminin esas alınması yönündendir. Yargıtay kararlarında konu dönemselsel olarak ve fiil bazında ele alınmıştır. Fiil aynı olmasına rağmen fiillerin farklı takvim yıllarında işlenmesi halinde ise her takvim yılı itibarıyla ayrı suç oluşturacağı kabul edilmektedir¹⁵⁹.

1) Farklı tarihlerde ve aynı takvim döneminde aynı vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi

Farklı tarihlerde aynı kaçakçılık suçunun işlenmesi TCK md. 43'e göre "Zincirleme (müteselsil) suç" oluşturur. Bu madde gereğince "(1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır¹⁶⁰. Vergi kaçırma amaçlı olarak gerçekleştirilen 359. Maddedeki fiiller

¹⁵⁸ Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, a.g.e., s. 915-916. (Yrg. CD'nin, 18.07.2007 tarih ve E. 2007/3968, K. 2007/5181): Aynı takvim yılı içerisinde değişik vergi dönemlerinde işlenen suçların müteselsil suç oluşturacağından teselsül hükümlerinin uygulanması ve zararın ağırlığı, fatura sayısı ve bedelleri, suçun işlenmesindeki özellikler ve kastın yoğunluğu dikkate alınarak temel cezanın alt sınır aşılarak belirlenmesi gerekir. Sanığın eylemlerinin özel hesap dönemi bitmeden ortaya çıkarılması nedeniyle 359. maddenin uygulanmasında isabet yoktur.(Yrg. 9. CD'nin, E.1989/1965 K.1989/4068) Kızılot, **Danıştay Kararları...**, a.g.e., s. 916.

¹⁵⁹ Aynı takvim yılı içerisinde değişik vergi dönemlerinde işlenen suçların müteselsil suç oluşturacağından teselsül hükümlerinin uygulanması gerekir.(Yrg. 11. CD'nin, 18.07.2007, E.2007/3648, K.2007/5187.) Bir vergi döneminde birden fazla sahte fatura düzenlenmesi tek suç oluşturur.(Yrg. 9. CD., E.1989/1513 K.1989/3203) 1986 ve 1987 yıllarına ait eylemler ayrı ayrı suç oluşturduğundan tek ceza verilemez. (Yrg. 9. CD., E.1989/2111 K.1989/4271.)

¹⁶⁰ Kızılot-Kızılot, a.g.e., s. 600: Maddenin düzenlenme biçimi, suçun değişik zamanlarda birden fazla işlenmesine yer vermektedir. Maddede " değişik zamanlar" olarak ifade edilen zaman diliminin boyutu ve ne zaman kesintiye uğrayacağı belirtilmemektedir. Bu nedenle, ancak suçun cezalandırılmasıyla ayrı bir suç oluşabileceği

vergi mükellefleri tarafından bir yıl içinde aynı suç işleme kararı ile müteaddit defalar işlenmekte tek amaç verginin matrahını azaltmaktır. Bu nedenle suçun mağduru devlet olmaktadır. Dolayısıyla tek bir cezaya hükmedilecek; ancak ceza dörtte birden dörtte üçe kadar arttırılacaktır¹⁶¹.

Yargıtay kararlarında göre, aynı tür fiiller aynı takvim yılı içinde işlendiğinde tek suç oluşturmaktadır. Suçun zincirleme olması durumunda fiiller birden fazla olsa bile bir cezaya hükmedilecektir. Yargıtay verdiği kararlarda “aynı takvim yılı içerisinde değişik vergi dönemlerinde işlenen suçların müteselsil suç oluşturacağı yönünde” karara varmıştır¹⁶². Yargıtay’ın verdiği kararlarda aynı takvim yılı kriterini dikkate almasının nedeni bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine yarayan yıllık beyanname tespitiyle uyumlu bir uygulama yaratmaktır.

2) Farklı tarihlerde ancak farklı takvim yıllarında aynı vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi

Aynı fiiller aynı takvim yılında işlendiğinde tek suç oluştururken, aynı fiillerin farklı takvim yılında işlenmesi her bir takvim yılı itibariyle ayrı suç oluşturacaktır. Yani müteselsil suçun oluşumunda takvim yılı esası benimsenmiştir¹⁶³. Fiil aynı olmasına rağmen fiillerin farklı takvim yıllarında işlenmesi halinde ise her takvim yılı itibariyle ayrı suç oluşturacağı kabul edilmektedir¹⁶⁴. Örneğin aynı takvim yılı içinde KDV bağlamında farklı vergilendirme dönemlerinde sahte fatura kullanılması suçu tek bir suç sayılır ve buna göre cezalandırılır. Ancak takvim yılının aşılması halinde ise ayrı suçlar olarak değerlendirilir¹⁶⁵.

görüşü ortaya konulabilir. Ancak bu görüş tartışmaya açıktır. Ayrıca madde metninde “suçun birden fazla işlenmesi” ifadesi yer almaktadır. Bu ifadenin fiil aynılığı olarak değerlendirilemeyeceği görüşündeyiz. Batun, “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, a.g.m., s. 137: Maddede geçen “suç işleme kararı” ndan maksat, yasanın aynı hükmünü ihlal eden suçlar arasında uzun bir zaman fasılası girmesi çeşitli yargısal kararlar ile öğretide de belirtildiği gibi suçların aynı suç işleme kararının etkisi altında işlenmediğinin kabulünü gerektirmez. Zincirleme suçlarda suç, teselsülün sona erdiği anda işlenmiş sayılır.

¹⁶¹ Üstün, Şişman, a.g.m., s. 151.

¹⁶² Kızılot, **Danıştay Kararları**, a.g.e., s.916. (Yrg. 11. CD. 18.07.2007, E.2007/3648, K.2007/5187.) Aynı takvim yılı içerisinde değişik vergi dönemlerinde işlenen suçların müteselsil suçu oluşturacağından teselsül hükümlerinin uygulanması gerekir. Bir vergi döneminde birden fazla sahte fatura düzenlenmesi tek suç oluşturur.(Yrg. 9. CD’nin, E. 1989/1513 K. 1989/3203) 1986 ve 1987 yıllarına ait eylemler ayrı ayrı suç oluşturduğundan tek ceza verilemez.(Yrg. 9. CD. E.1989/2111 K.1989/4271.)

¹⁶³ Şenyüz, a.g.e, ss. 473-478.

¹⁶⁴ Kızılot-Kızılot, a.g.e., ss. 597-598.

¹⁶⁵ Batun, a.g.m., s. 137.

Ceza yargısında içtima konusunda, farklı yönlerdeki içtihatlardan dolayı sorunlar yaşanmaktadır. Eğer bir kişi bir belgeyle veya faturayla hem kurumlar vergisi hem de katma değer vergisi açısından vergi ziyanına yol açmış ise ne olacağı hususunda ceza mahkemesi iki ayrı ceza vermektedir. Birden çok fatura kullanma hususunda ise dönemsel bazda karar vermektedir. Yani KDV açısından sahte fatura kullanıldığında ceza yargısı yıllar itibariyle olaya bakarak; 2003'te kullanılan sahte fatura için ayrı bir ceza, 2004 döneminde kullanılan sahte fatura için ayrı ceza vermektedir¹⁶⁶.

b. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Müteselsil Suç

Vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından birden fazla kişiye ait bilgilerin tekrar fille izinsiz bir şekilde açıklanması veyahut tek bir kişiye ait bilgilerin tek bir suçun icrasını sağlamak için, tek seferde değil, birden fazla açıklanması yoluna gidilmesi sonucunda vergi mahremiyetini ihlal açısından müteselsil suç oluşabilecektir; bu kapsamda tek bir cezaya hükmedilecek; ancak bu ceza dörtte birden dörtte üçe kadar arttırılabilecektir. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu açısından memurun bahsedilen suçu parçalara bölerek, farklı zamanlarda meydana getirmesi durumunda bu fiil zincirleme suç olarak algılanabilecektir¹⁶⁷.

3. Farklı Fiillerle Vergi Suçu İşlenmesi

Suçun aynı vergilendirme döneminde meydana gelen farklı hareketlerle işlenmesinde, cezanın kanunda ayrı bentlerde yer alan her bir hareket için mi yoksa bütün bentlerde yer alan hareketlerin bir hareket sayılarak mı verileceği konusunda Yargıtay'ın görüşü "sahte belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak fiilleri (359/b) ile VUK' un 359. maddesinde öngörülen diğer kaçakçılık fiilleri, örneğin defter ve belge gizlemek (md. 359/ a.f.2) fiili birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduklarından her bir eylemin ayrı ayrı cezalandırılması" şeklinde ortaya konulmuştur¹⁶⁸.

¹⁶⁶ Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, (Şubat 2008), s. 99.

¹⁶⁷ Sedat Apak, **Vergi Suçların İştirak, Tekerrür ve Birleşme**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2008, ss. 195-196.

¹⁶⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 477.

B. CEZALARDA BİRLEŞME

5237 sayılı TCK'da cezaların içtimaina yer verilmeyip 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Yasanın 99. maddesinde,“Bir kişi hakkında hükmolunan herbir ceza diğerinden bağımsızdır, varlıklarını ayrı ayrı korurlar¹⁶⁹” kuralı benimsendikten sonra, bir kişi hakkında başka başka kesinleşmiş hükümlerin bulunması halinde, koşullu salıverilme hükümlerinin uygulanabilmesi yönünden mahkemeden bir toplama kararı isteneceği, 101. maddesinde ise 99 uncu madde gereğince cezaların toplanması gerektiğinde, bu hususta hüküm vermek yetkisinin en fazla cezaya hükmetmiş bulunan mahkemeye ait olacağı, yürürlükten kaldırılan 1412 sayılı CYUY'nın 402, 403 ve 405. maddelerindeki düzenlemelere benzer şekilde belirtilmiştir. Aynı Kanunun “Koşullu Salıverilme, Mükerrirlere Özgü İnfaz Rejimi ve Denetimli Serbestlik Tedbiri” başlıklı ikinci bölümünün Koşullu Salıverme Alt başlıklı 107 maddesinin 3. Fıkrasında Koşullu salıverilme için infaz kurumunda geçirilmesi gereken süreler belirtilmiştir¹⁷⁰. Şartlı salıverme kapsamındaki süreler ve vergi suçlarının ceza miktarları göz önüne alındığında vergi suçları için cezaların birleşmesi zayıf bir ihtimal taşır. Keza, bir kişiye “birden fazla süreli hapis cezasına mahkûmiyet halinde en fazla yirmi sekiz yıl” infaz uygulandıktan sonra şartlı salıverme esaslarına göre salıverilecektir¹⁷¹. Bununla birlikte Yargıtay kararlarında TCK'da hapis cezalarının içtimai düzenlenmediği gerekçesiyle hükmolunan cezaların toplanmasına yönelik bozma kararları vermesi önemli bir konudur¹⁷².

¹⁶⁹ 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun md. 99 Birden fazla hükümdeki cezaların toplanması: (1) Bir kişi hakkında hükmolunan her bir ceza diğerinden bağımsızdır, varlıklarını ayrı ayrı korurlar. Ancak, bir kişi hakkında başka başka kesinleşmiş hükümler bulunur ise, 107'nci maddenin uygulanabilmesi yönünden mahkemeden bir toplama kararı istenir.

¹⁷⁰ 5275 Sayılı Ceza Ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun, Koşullu salıverilme md. 107. Koşullu salıverilme için infaz kurumunda geçirilmesi gereken süre; a) Birden fazla ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına veya ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası ile müebbet hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde otuzaltı, b) Birden fazla müebbet hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde otuz,c) Bir ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası ile süreli hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde en fazla otuzaltı, d) Bir müebbet hapis cezası ile süreli hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde en fazla otuz,e) Birden fazla süreli hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde en fazla yirmisekiz, yıldır.

¹⁷¹ Şenyüz, a.g.e., ss. 478-479.

¹⁷² Yrg. 4. CD. 28.05.2010, E.2008/9018 K.2010/10512 “5237 sayılı TCK sisteminde hapis cezalarının içtimainin düzenlenmediği ve 5275 sayılı yasanın 99. maddesi uyarınca her bir cezanın diğerinden bağımsız olarak varlığın koruduğu gözetilmeden, hükmolunan cezaların toplanmasına karar verilmesi, yasaya aykırıdır.”

V. DEĞERLENDİRME

A. KABAHAHAT VE SUÇ: TCK VE KABAHAHATLER KANUNU KAPSAMINDA BİR DEĞERLENDİRME

Kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık kabahat olarak tanımlanır¹⁷³. Ceza hukukundaki gelişmeler çerçevesinde toplumsal düzenin korunması için yaptırıma bağlanan davranışlar suç ve kabahat şeklinde iki grupta toplanmaktadır. Suç, toplumsal kamu düzeninin sağlanması için korunan hukuksal değerleri ihlâl eden ve cezaî yaptırım uygulanabilen davranıştır. Kabahat ise, esas itibariyle idarî kamu düzenini korumak için öngörülen hukukî değerleri ihlâl eden ve idarî yaptırım uygulanabilen hukuka aykırı davranıştır. Kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık kabahat olarak tanımlanır¹⁷⁴.

Kabahatler, suçlara kıyasla toplum düzenini hafif ihlal eden fiillerdir. Bu bağlamda suçlarla korunan hukukî yarar kabahatlere nazaran daha kapsamlı ve önemli kabul edilmektedir¹⁷⁵. 1889 tarihli İtalyan Ceza Yasası'nın gerekçesinde de kabul edilen bir fikre göre, hukukî bir zarar yaratan eylemler, suç; buna karşılık zararsız olmalarına rağmen, kamunun sükûnu ve başaklarının hak ve yararları bakımından tehlike yaratan eylemler kabahattir. Buna bağlamda yasa koyucu, örneğin; adam öldürme cürümünde “öldürmeyeceksin” dediği halde, bir kabahat söz konusu olunca “başkalarının hayatını tehlikeye düşürecek hiç bir şey yapamayacaksın” hükmünü koyar¹⁷⁶.

756 Sayılı (Mülga) Türk Ceza Kanunumuz suçları “cürüm ve kabahatler” olarak ikiye ayırarak kategorize etmiş; ancak 5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanunumuz kabahatleri suç olmaktan çıkarmış ve kabahatler 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu yürürlüğe girmesiyle bu kanun çerçevesinde düzenleme altına alınmaya başlamıştır¹⁷⁷.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun Adalet Komisyonunca hazırlanan genel gerekçesinde; Kabahatleri suç olmaktan ve ceza kanunlarının kapsamı dışına çıkarma eğiliminin bir sonucu olarak; çeşitli hususlarda düzenleme getiren özel kanunlarda bazı fiiller karşılığında idari yaptırımlar öngörüldüğü...” vurgulanarak bu fiiller, “idarî suçlar” olarak tanımlanmıştır. Kanun'un metni ve genel gerekçesi idari suç ve kabahat kavramlarını

¹⁷³ KK, md. 2.

¹⁷⁴ KK, md. 2.

¹⁷⁵ Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, Some Thoughts About the Constitutionality of Tax Misdemeanors”, **AUHFD**, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2010-59-04/AUHF-2010-59-04-tasdelen.pdf>. (25.09.2011).

¹⁷⁶ Alacakaptan, a.g.e., s. 23.

¹⁷⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 6.

eşanlı olarak kullanmakta ve bunlar karşılığında uygulanacak yaptırım idari yaptırım olarak adlandırmaktadır¹⁷⁸.

Genel nitelikte bir kanun olan Kabahatler Kanunu'nun getirilişinin iki ana nedeni ise şöyle açıklayabiliriz¹⁷⁹:

- i. 756 sayılı TCK'nın yürürlükten kalkması dolayısıyla yaptırımsız kalan bazı kabahatleri düzenleyen bir kanuna gerek duyulması,
- ii. Ekonomik yaşama ilişkin olarak yapılan ve idari yaptırım öngören düzenlemeler arasında uyum ve sistem birliğinin bulunmamasıdır.

Suçun maddî ve manevî unsurlarıyla ilgili bazı hükümlerle, suçlu lehinde bazı hükümlerin uygulanış biçimi, suçun cürüm (suç) ya da kabahat olmasına göre değişecektir. Bu nedenle suçları kabahatlerden ayırmanın pratik bir değeri vardır¹⁸⁰. Genel itibariyle suçlar ve kabahatler arasındaki farklılıklar aşağıda vurgulanmıştır:

- i. Suçlar kamu düzenini korumayı amaçlarken; kabahatler idari düzeni sağlamayı amaçlar.
- ii. Ağır hapis, hapis, ağır para cezası ve kamu hizmetlerinden yasaklılık cezası gerektiren durumlar suç; idari para cezası ve idari önlemler gerektiren fiiller ise kabahattir¹⁸¹.
- iii. İdari nitelikteki para cezası bir uyarı fonksiyonu görür, adli sicile kaydedilmez, ödenmediği takdirde hapse dönüştürülemez¹⁸².
- iv. Suçlara ilişkin yaptırımlar ceza mahkemelerinde ceza hukuku usul ve muhakemesi kurallarına göre; kabahatlere ilişkin yaptırımlar idari mercilerce idari usullerle saptanır¹⁸³.
- v. Bir suçun cezalandırılabilmesi için kastın bulunması genel kural olduğu halde, kabahatlerde yalnız taksirin varlığı (bazı istisnalar hariç) cezalandırmayı mümkün kılar¹⁸⁴.

¹⁷⁸ Otacı, Keskin, a.g.e., s. 3.

¹⁷⁹ Cahit Yerci, "Kabahatler Kanunu'nun 1'inci Maddesi ya da Kabahatler Kanunu Vergi Cezalarını da Kapsıyor mu?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 228, (Eylül 2007), s. 8.

¹⁸⁰ Alacakaptan, a.g.e., s. 26.

¹⁸¹ Demirbaş, a.g.e., s. 182.

¹⁸² Erkan Yetkiner, "Kabahatler Kanunu ve Bu Kanuna Göre Uygulanacak İdari Yaptırımlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 295, (Mart 2006), s. 33.

¹⁸³ Şenyüz, a.g.e., s. 9.

¹⁸⁴ Alacakaptan, a.g.e., s. 27.

- vi. Kabahatler Kanunu'nda kabahatler dolayısıyla kesilecek cezalarda sulh ceza mahkemesi (adli yargı) görevlidir; suçlara ilişkin cezalar ise ceza mahkemelerinde hükmolunur¹⁸⁵.
- vii. KK'nın 27'inci maddesi gereğince idari para cezasına, mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idari yaptırım kararlarına karşı kararın tebliği ya da tefhimi tarihinden itibaren en geç on beş gün içinde sulh ceza mahkemesine başvurulabilir; bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde idari yaptırım kararı kesinleşir¹⁸⁶.
- viii. Kabahatler ve suçlar için yasaların kabul etmiş bulunduğu tekerrür, birleşme, zamanaşımı süreleri ile zamanaşımını kesen ve durduran nedenler gibi özel hal niteliğine haiz hususlar açısından hukuki düzenlemeler birbirinden farklıdır.

Kabahatin ve suçun unsurlarını ise şöyle sıralayabiliriz:

- a. *Kanuni Unsur*: Kanun tarafından hangi davranışın yasaklanarak cezalandırıldığını gösterilmesidir.
- b. *Maddi Unsur (Hareket/ fiil- Netice)*: Hukukun müdahale edebilmesi için dış dünyada bir insan davranışının bulunması ve o hareketin neticesi.
- c. *Hukuka Aykırılık Unsuru*: Fiilin hukuk düzeni ile çatışma içerisinde olması.
- d. *Manevi Unsur*: Kişinin suç işlerken kusur yeteneğine sahip olup olmadığı, kusurlu olup olmadığına bakılması¹⁸⁷.

Vergi hukukunun vergi suç ve cezaları ile ilgili alt dalına vergi ceza hukuku adı verilmektedir¹⁸⁸. Vergi ceza hukukunun konusu; vergi ödevi ve ilişkisinin yerine getirilmesi kapsamında hangi fiillerin ihlal olduğunu, ihlalin meydana gelmesi durumunda hangi cezaların uygulanacağı ve ceza ilişkisinin hangi vasıtalarla nasıl sona ereceğine dair kurallar bütünüdür¹⁸⁹. Bu bağlamda vergi ceza hukuku, vergi hukukuyla ceza hukukunun birleşme, kesişme veya ara noktasında yer almaktadır¹⁹⁰.

Vergi cezası vergi yasalarında yer alan yükümlülüklerle aykırı hareket eden vergi yükümlüsü ve sorumluları ile vergilendirmede görevli kişilere karşı uygulanan, ceza mahkemesi ve/veya vergi idaresi tarafından kesilen, kişiyi yoksunluklara iten yasa ile tespit edilmiş

¹⁸⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 11.

¹⁸⁶ Yerci, a.g.e., s. 11.

¹⁸⁷ Demirbaş, a.g.e., ss. 188-189.

¹⁸⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 247.

¹⁸⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 14.

¹⁹⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 17.

yaptırımlardır¹⁹¹. Vergi cezalarının amacı, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki vergi ilişkisinin sağlıklı işlemini sağlamak, vergileri zamanında ve eksiksiz olarak tahsil etmek ve vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin fiilleri üzerinde caydırıcı etkiler yaratarak adaleti sağlamaktır¹⁹². Vergi ceza hukuku içerisinde vergi hukukundaki ihlaller, vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bu çerçevede vergi kabahatlerinin amacı; hazine zararını önleyerek devletin vergiden yoksun bırakılmasının önüne geçmek ve vergilere yönelik idari düzenin sağlanmasını garanti etmektir. Vergi suçları kapsamında amaç önceliği ise; kamu düzenini korumaktır¹⁹³.

Vergi ceza hukukunun amaçları arasında önem arz eden unsur; vergi sisteminin hukukun öngördüğü şekilde işlemini ve bu bağlamda vergi geliri elde edilmesini sağlamaktır¹⁹⁴. Bu nedenle vergi cezalarının devlet açısından şu iki temel amacı vardır¹⁹⁵:

- a. Vergilendirme alanında istenmeyen davranışları (suç, kabahat) engelleme ve caydırma,
- b. Ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanmasıdır.

Suç ve cezalara ilişkin esaslar Anayasa'nın Temel Haklar ve Ödevler Başlıklı ikinci kısmının Kişinin Hakları ve Ödevleri başlıklı bölümünde 38. Maddede yer alır. Buna göre suç ve cezalara ilişkin esaslar Anayasa'da gösterilmiş olup, buradaki temel ilkelerin başında kimseye yasanın suç saymadığı bir fiilden ceza verilemeyeceği, kimseye suçu işlediği zaman yasa da o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemeyeceği, suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimsenin suçlu sayılmayacağı, ceza sorumluluğunun şahsiliği gibi esaslarla birlikte, vergi ödevinde de olması gerekli yasallık ilkesi düzenlenmiştir¹⁹⁶.

Vergi ceza hukuku, vergi suç ve cezalarının temel kurallarını “Genel Ceza Hukuku” çerçevesinde incelemektedir. Gerçekten de, VUK'daki düzenlemelerde vergi ödev ilişkisinin gerekleri yanında ceza hukuku ilkeleri de dikkate alınmıştır. Örneğin, vergi suç ve cezalarında ceza hukukunun yasallık ilkesi katı bir şekilde uygulanmaktadır. Aynı şekilde kıyas yasağı da geçerlidir. Ceza hukukunun temel kanununun TCK olması dolayısıyla, oradaki değişiklikler diğer kanunlarda yer alan suç ve cezaları da etkilemektedir. Kaldı ki bu etkileşim zaten Yeni

¹⁹¹ Birol Kovancılar, Özer Demirdizen, “Türk Vergi Suç ve Ceza Sistemine İlişkin Algılamalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 349, (Eylül 2010), s. 141.

¹⁹² Bozdağ, a.g.e., s. 48.

¹⁹³ Şenyüz, a.g.e., s. 15.

¹⁹⁴ Yavaşlar, “Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ...”, a.g.m., s. 72.

¹⁹⁵ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta Yayınları, 2009, s. 211.

¹⁹⁶ Ali Rıza Aydın, “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 233, Şubat 2008, s. 16.

Ceza Kanunu'nun 5.maddesinde "Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hükmü ile açıkça vurgulanmaktadır. Dolayısıyla TCK'daki hükümler vergi kanunlarına da etki etmektedir. O halde, Türk ceza hukukundaki değişimlerden en fazla etkilenecek alanlardan birisi de vergi ceza hukukudur¹⁹⁷. Türkiye'de vergi kabahat, suç ve cezaları, büyük ölçüde genel ceza hukuku dışında kendine özgü niteliği bulunan özel kanunla (VUK) düzenlenmiştir. Bu haliyle vergi ceza hukukunun ceza hukukunun özel ve tamamlayıcı bir bölümünü oluşturduğu söylenebilir¹⁹⁸.

Kabahatleri suç olmaktan çıkarma konusundaki çalışmalar 18. yüzyılın ikinci yarısına kadar dayanmaktadır. Bu eğilim Almanya'da başlamış ve böylece diğer ülkelere de emsal teşkil etmiştir¹⁹⁹. Kabahatleri suç vasfından çıkarma iki şekilde gerçekleşebilir²⁰⁰:

- i. Önemi ve etkinliğini yitirmiş kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması.
- ii. Kabahatin suç olmaktan çıkarılmasıyla birlikte hukuki aykırılığını sürdürmesi, yani ceza hukuku dışında kalan bir yaptırıma tabi tutulmasıdır.

Almanya'da 1911 yılından itibaren hazırlanan bütün tasarımlarda kabahatleri ceza kanunlarından çıkarma eğilimine uyulmuş ve 1949 yılında çıkarılan "Wirtschaftstrafgesetz" kanunu ile ekonomik düzene yönelik fiiller kapsamında bu eğilime paralel olarak uygulama yapılmıştır. 25 Mayıs 1952 tarihli Düzene Aykırılıklar Hakkındaki Kanun (Gesetz über Ordnungswidrigkeiten) ise; diğer alanlarda da sözü geçen eğilimin etkili olmasına katkıda bulunmuştur. Böylece genel ceza hukuku kapsamına giren fiillerin, kabahatlerden(düzene aykırılık) farklılığı gösterilmiştir²⁰¹.

Kanun koyucu, Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un (TCK YUŞHK) 7. maddesi ile bazı eylemleri suç olmaktan çıkartarak, 5728 sayılı Kanun ile suç olmaktan çıkartılan bu eylemlerle ilgili yeni bir düzenleme yapmış, idari yaptırımların genel hükümlerini bir kanun altında toplamış, bunlara ilişkin yaptırım türleri, itiraz yolları, infaz şekilleri hakkında çeşitli yenilikler yapmıştır²⁰². Suç olmaktan çıkarılan kabahatler, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kapsamında

¹⁹⁷ "TCK ile VUK Arasında Yapılması Gereken Uyum Çalışmaları", http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/vergi_suc_cezaları.pdf. (25.09.2011)

¹⁹⁸ Doğan Şenyüz, "Vergi Kabahatlerinin Kanun Sistematiği İçindeki Yeri", **Ekonomik Panorama**, http://www.ekonomikpanorama.com/yazarlar/pr_dr_dogan_senyuz/vergi_kabahatlerinin_kanun_sistematiği_ici_ndeki_yeri.html. (25.09.2011)

¹⁹⁹ Köksal Bayraktar, "Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 1984, s. 1.

²⁰⁰ Demirbaş, a.g.e., s. 183.

²⁰¹ İçel, Donay, a.g.e., s. 31.

²⁰² Otacı, Keskin, a.g.e., s. 1.

düzenlenmiştir. 5326 Sayılı Kanunla, suç olmaktan çıkarılan kabahatler hakkında hukuki bir çerçeve getirilmesi, bu konudaki ilkeleri belirlemesi yönüyle önemli bir gelişme olarak görülebilir²⁰³. Bununla birlikte büyük ölçüde Alman Hukuku'ndan etkilenilerek oluşturulan Kabahatler Kanunumuz vergi kabahatleri ve cezalarında yapısal uyum sorunlarını da beraberinde getirmektedir²⁰⁴.

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte doktrinde adli vergi suçu- idari vergi suçu ayırımı ortadan kalkmış ve idari vergi suçu olarak lanse edilen “vergi ziyayı suçu ve usulsüzlük suçu”, “vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahati” terimlerine bürünmüştür. Vergi kabahati, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların para cezası ve diğer idari tedbirlerle cezalandırdığı fiillere verilen isimdir²⁰⁵. Vergi kanunlarındaki görev ve ödevlerin mükellefleri ile mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi cezasını ve idari cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesi olarak ortaya çıkan vergi kabahatini, vergi suçlarından ayıran en önemli unsurlarından biri, idarece para cezası yaptırımına (yaptırımın idarece uygulanmasına) tabi olmasıdır²⁰⁶.

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun kabulüyle birlikte, bu kanunun vergi kabahatleri açısından geçerliği hususunda iki ayrı görüş ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki, vergi kabahatlerinin genel kanun niteliğine haiz Kabahatler Kanunu'na göre düzenlenmesini içeren görüş iken; diğeri ise, vergi kabahatlerinin özel kanun niteliğine sahip olan VUK'a tabi olarak düzenlenmesi gerektiğini savunan görüştür. Birinci görüşü savunanlara göre; KabhK'nın Mülga md. 3²⁰⁷, Kabahatler Kanunu'nun “kanun yoluna ilişkin olanlar dışındaki” genel

²⁰³ İçel, Donay, a.g.e., s. 32.

²⁰⁴ Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 299, (Temmuz 2006), s. 142.

²⁰⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 19.

²⁰⁶ Bekir Baykara, “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 146, (Şubat 2005).

²⁰⁷ 5326 Sayılı KK. md. 3 - (Değişik madde: 06/12/2006 - 5560 S.K.31.md.) Bu Kanunun;a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır. Kabahatler Kanunu Mülga md. 3'te Bu kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır denerek genel kanunu niteliğine bürünen Kabahatler Kanunu bu hükmü Anayasa Mahkemesinin 1.3.2006 tarih ve E. 2005/108, K. 2006/35 sayılı kararıyla iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçesi 5326 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (1) nolu fıkrasında yer alan, " Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır" kuralı, Anayasa Mahkemesi'nin 01.03.2006 günlü, E.2005/108, K.2006/35 sayılı kararıyla; Anayasa'da idarî ve adlî yargının ayrılığının kabul edildiği, bu ayırım uyarınca idarenin kamu gücünü kullandığı ve kamu hukuku alanına giren işlem ve eylemlerinin idarî yargı, özel hukuk alanına giren işlemlerinin de adlî yargı denetimine tâbi olacağı, buna bağlı olarak idarî yargının görev alanına giren bir uyumsuzluğun çözümünde adlî yargının görevlendirilmesi konusunda yasa koyucunun geniş takdir hakkı bulunmadığı, ceza hukukundaki gelişmelere koşut olarak, kimi yasal düzenlemelerde basit nitelikte görülen suçlar hakkında idarî yaptırımlara yer verildiği, daha ağır suç oluşturan eylemler için verilen idarî para cezalarına karşı yapılacak başvurularda konunun idare hukukundan çok ceza hukukunu ilgilendirmesi nedeniyle adlî yargının görevli olabileceği, ancak, idare hukuku esaslarına

hükümlerinin, idari para cezasını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanmasını emretmektedir²⁰⁸. Buna göre bir fiil sonucunda meydana gelen haksızlıklar dolayısıyla kanunlarda idari yaptırım uygulanması öngörülüyorsa, o fiil kabahat kapsamında girecektir²⁰⁹. Bir yandan, Vergi Usul Kanunu (VUK) md. 344 ve md. 341'de düzenlenen vergi ziyayı ile md. 351'da düzenlenmekte olan usulsüzlükler, bir haksızlık (hukuka aykırılık) teşkil ettiklerinden; diğer yandan, vergi ziyayı ile usulsüzlük karşılığında uygulanmakta olan "para cezası" (VUK md. 344, md. 352- mük md. 355), KabhK md. 16'ya göre bir "idari yaptırım" olduğundan, gerek vergi ziyayı ve gerek usulsüzlük, "kanunun (VUK'un), karşılığında idari yaptırım (para cezası) uygulanmasını öngördüğü haksızlıklar (hukuka aykırılıklar)" olarak Kabahatler Kanunu anlamında birer kabahattirler ve buna bağlı olarak Kabahatler Kanunu'nun uygulama alanı içinde yer alırlar (KabhK md. 1 ve md. 3, b.b)²¹⁰.

Yukarıda sözü edilen birinci görüşe yani; vergi kabahatlerinin genel kanun niteliğine haiz Kabahatler Kanunu'na göre düzenlenmesini içeren görüşe göre; Kabahatler Kanunu ile vergi kabahat ve yaptırımları hukukunda yapılan ve/veya yapılması gerekli değişiklikler şöyle sıralanabilir²¹¹:

i. *"Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, kabahatler hem kasten hem de taksirle işlenebilir²¹²".* Vergi kabahatleri açısından baktığımızda, usulsüzlük kabahatlerinde objektif sorumluluk esas alınırken; vergi ziyayı açısından kusur aranıp aranmayacağı tartışmalı bir husustur. Kabahatler Kanunu ile birlikte "kusursuz vergi kabahati olmaz ilkesi" geçerli olabilecektir.

ii. *"Kabahat, icrai veya ihmali davranışla işlenebilir. İhmali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icrai davranışta bulunma hususunda hukuki yükümlülüğün varlığı gereklidir²¹³".* O halde; vergi kabahati hem icrai hem de ihmali davranışla işlenebilir; ancak bunun için, belli bir icrai davranışta (ki bu davranışta bulunma

göre tesis edilen bir idarî işlemin, sadece para cezası yaptırımı içermesine bakılarak denetiminin idarî yargı alanından çıkarılarak adli yargıya bırakılmayacağı gerekçeleriyle iptal edilmiştir.

²⁰⁸ Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci...", a.g.m., ss. 72-76.

²⁰⁹ Serdal Dağdemir, "Kabahatler Kanunu ve İlgili İdari Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 297, (Mayıs 2006), s. 68.

²¹⁰ Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci...", a.g.m., s. 76.

²¹¹ Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci...", a.g.m., s. 78.

²¹² 5326 Sayılı KK. md. 9./1. (Konu ile ilgili görüş ALACAKAPTAN "Suçun Unsurları", a.g.e., s. 40. "İcrai bir hareketle işlenebilen suçların bazı hallerde ihmali bir hareketle işlenmeleri mümkündür. Adam öldürme suçu, aslında, bıçak, tabanca, zehir vs. gibi araçların kullanılması ile işlenen bir suçtur. Ve bu suretle işlendiği zaman icrai bir suç niteliğini taşır. Çocuğuna, onu aç bırakarak öldürmek kastıyla süt vermeyen annenin misalinde ise ortada ihmali bir hareket ile işlenen bir icra suçu vardır ki, doktrinde bu çeşit suçlara "ihmal suretiyle icra suçları(reati di commissione per omissione) adı verilir".

²¹³ 5326 Sayılı KK. md. 7/1.

konusundaki hukuki yükümlülük kanunla düzenlenmiş olmalıdır) bulunma konusunda hukuki yükümlülüğün olması zorunludur.

iii. “*Kabahat, failin icrai veya ihmali davranışı gerçekleştirdiği zaman işlenmiş sayılır. Neticenin oluştuğu zaman, bu bakımdan dikkate alınmaz*²¹⁴”. Kanuna göre vergi kabahatinin işlendiği zamanı tayinde netice değil, hareket esas alınır. Kabahatin maddi unsuru fiil ve neticedir. Vergi usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahati neticesiz kabahatlerdir. Bu kabahatlere ilişkin fiillerin yapılması durumunda netice aranmamakta ve fiilin işlendiği an (sahte fatura düzenlendiği an) kabahat oluşmaktadır. Vergi ziyayı kabahati ise neticeli kabahat niteliği arz etmektedir ve netice (vergi ziyayı) ortaya çıktığında kabahat işlenmiş sayılmaktadır. Bu madde hükmü uygulansaydı vergi ziyayı kabahatinde netice ortaya çıkmadan da kabahat oluşmuş olacaktı.

iv. “*Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan (VUK’da hüküm yok) haller saklıdır*²¹⁵”. Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suça teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır. O halde Kabahatler Kanunu bağlamında aksi kanunla öngörülmediği sürece, vergi kabahatine teşebbüs cezalandırılmaz.

v. “*Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabilir*²¹⁶”. Kural, kabahati işleyen kimseye yaptırım uygulanmalıdır. Dolayısıyla, organ, temsilci ya da çalışan gerçek kişi tarafından işlenen kabahat nedeniyle cezalandırılacak olan kimse, kabahati işleyen kimsedir. Bu kimsenin yanı sıra temsil olunan/yanında çalışılan tüzel kişi ya da gerçek kişiye de yaptırım uygulanabilecektir.

vi. “*Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idari para cezası verilir*²¹⁷”. Bu açıdan vergi kabahatinin işlenişine iştirak eden herkes, fail olarak cezalandırılabilir. Bu açıdan Kabahatler Kanunu tek tip kanuni faillik ilkesini benimsemekte ve iştirakçilerinde fail gibi sorumlu tutulup, cezalandırılabilmesini hükmetmektedir. Bu kanun maddesine göre; vergi ziyayı kabahatine iştirak halinde bir kat vergi ziyayı cezası yerine fiilin öngördüğü tam ceza verilebilecektir.

vii. “*Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir*²¹⁸”. Aynı

²¹⁴ 5326 Sayılı KK md. 5/2.

²¹⁵ 5326 Sayılı KK md. 13/1.

²¹⁶ 5326 Sayılı KK md. 8/1.

²¹⁷ 5326 Sayılı KK md. 14/1.

²¹⁸ 5326 Sayılı KK md. 15/1.

hareket ile hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük kabahati işlendiğinde, iki ceza değil, sadece ağır olan ceza kesilir. Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari yaptırım kararı verilmeye kadar fiil tek sayılır.

viii. *“Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır²¹⁹”*. Bu çerçevede kaçakçılığa yol açan bir fiille vergi ziyayı kabahati işlendiğinde, artık üç kat vergi ziyayı cezası uygulamak bir yana, vergi ziyayı cezası uygulamak dahi mümkün olmayacak, sadece kaçakçılık suçu nedeniyle yaptırım uygulaması mümkün olacaktır. Kabahatler kanunu bu madde hükmü ile vergi suçları ve vergi kabahatleri arasında fikri içtima ve non bis in idem ilkesinin geçerli olacağını vurgulamaktadır. Örneğin tek fiille vergi ziyayı kabahati ve vergi suçu ortaya çıktığında sadece vergi suçundan dolayı ceza verilecek, daha düşük olan vergi ziyayı kabahatinin cezası verilemeyecektir. Tek fiille ortaya çıkan vergi kabahati ve vergi suçunu çifte ceza olarak nitelendirerek tek cezaya hükmedilmesi doğru değildir.

ix. *“İdari para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden bunun dörtte üçü tahsil edilir. Peşin ödeme, kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilemez²²⁰”*. Dava açma hakkından feragat etmeksizin, idari para cezasının kanun yoluna başvurmadan önce ödenmesi halinde, cezada 1/4 indirim yapılabilecektir.

x. Zamanaşımı süreleri, işlenen kabahatin türünden bağımsız olarak yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, ceza kesme zamanaşımı hukuka aykırı hareketin işlenmesi veya neticenin gerçekleşmesinden itibaren nispi idari para cezasını gerektiren kabahatlerde sekiz yıldır, maktu idari para cezasını gerektiren kabahatlerde ise cezanın miktarına bağlı olarak, üç ile beş yıl arasında değişmektedir (KabhK md. 20). Ceza tahsil zamanaşımı ise kararın kesinleşmesinden itibaren, kesilen idari para cezasının miktarına bağlı olarak üç ile yedi yıl arasında değişmektedir (KabhK md. 21).

xi. *“Kişinin ekonomik durumunun müsait olmaması halinde, idarî para cezasının, ilk taksitinin peşin ödenmesi koşuluyla, bir yıl içinde ve dört eşit taksit halinde ödenmesine karar verilebilir²²¹”*. Bu kapsamda ekonomik durumu iyi olmayan kimseler için ödeme koşulları açısından pozitif bir ayrımcılık mekanizması devreye girebilecektir.

xii. *“5237 sayılı Türk Ceza Kanununun yer bakımından uygulamaya ilişkin 8 inci maddesi hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır. Ancak, kanunlarda aksine hüküm*

²¹⁹ 5326 Sayılı KK md. 15/3.

²²⁰ 5326 Sayılı KK md. 17/6.

²²¹ 5326 Sayılı KK md. 17/3.

*bulunan haller saklıdır*²²²”. Vergi kabahatinin cezalandırılabilmesi için Türkiye’de işlenmiş olması şarttır.

xiii. “*Cumhuriyet savcısı, kanunda açıkça hüküm bulunan hallerde bir kabahat dolayısıyla idari yaptırım kararı vermeye yetkilidir*²²³. *Kovuşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması halinde mahkeme tarafından idari yaptırım kararı verilir*²²⁴”.

Kabahatler Kanunu’nun 3’üncü maddesinin 1. fıkrasında, “Bu Kanunun idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanır” denilerek Kabahatler Kanunu genel kanunu niteliğine büründürülmüştür. Ancak bu Kabahatler Kanunu’nun bu hükmü Anayasa Mahkemesinin²²⁵ kararıyla iptal edilmiştir. 5326 sayılı kanunun 3. maddesindeki fıkranın Anayasa Mahkemesince iptali ardından 06.12.2006 tarih ve 5560 sayılı kanunun 31. maddesiyle söz konusu 3. madde yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden önce de 5326 Sayılı Kabahatler Kanununa 11.05.2005 tarihli 5384 sayılı kanunun 5. maddesi ile ek madde 1 eklenmiştir. Anılan madde 4.1.1961 tarihli ve “213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır şeklinde” düzenlenmiş olup maddenin gerekçesinde “vergi mahkemelerinin görev alanına giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri nedeniyle 213 sayılı kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda mülahaza edilerek, Kabahatler Kanunun usule ilişkin hükümlerin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmüne yer verilmiştir” açıklaması yapılmıştır²²⁶.

Kanunlar kapsam ve içerikleri yönünden düzenledikleri alanların birbirine nispetleri bakımından genellik derecesine göre genel-özel kanun olarak ayrılırlar. Aynı alanda içerik olarak genellik gösteren ve kapsam itibariyle geniş bir konuyu düzenleyen kanunlar genel kanun iken; belli bir alanda sınırlı konularda odaklanan kanunlar özel kanundur. Genel kanun temel ya da organik bir güce sahip olmadığı sürece; Türk hukuk sisteminde genel kanun da olsa normlar hiyerarşisinde diğer kanunlara karşı üstünlüğü söz konusu değildir. Kabahatler Kanunu genel ve özel kanunlarda düzenlenmiş kabahatlere yönelik genel kanun niteliği taşımakla birlikte diğer kanunlarda yer alan özel düzenleme niteliği taşıyan ayrıksı durumların kabahatler kanunun yürürlüğü sonrası uygulanıp uygulanamayacağı tartışmalıdır. Kabahatler

²²² 5326 Sayılı KK md. 6/1.

²²³ 5326 Sayılı KK md. 23/1.

²²⁴ 5326 Sayılı KK md. 24/1.

²²⁵ 1.3.2006, E.2005/108, K.2006/35.

²²⁶ İnatong, a.g.m., s. 5.

kanununu genel kanun niteliği taşımasına karşın bu niteliğinin sınırı ve etkisi esnek ve değişebilir niteliktedir. Kabahatler kanunun genellik niteliğinin sınırı Yeni ceza yasasında belirtildiği üzere kendisinden önce yürürlüğe girmiş olan özel kanunların uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu bağlamda VUK'da yer alan ve kabahatler kanununa nispeten özel nitelik taşıyan düzenlemeler uygulanacak; ancak özel kanunda düzenleme yok ise; işte bu noktada Kabahatler Kanununun genel hükümleri devreye girecektir²²⁷.

Bu çerçevede değerlendirildiğinde; vergi kabahatlerini, önce özel kanun olan VUK'un genel hükümlerine; hüküm olmayan hallerde ise Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine değerlendirmek ve incelemek isabetli olacaktır²²⁸. İdari para cezası gerektiren vergi ziyayı ve usulsüzlükler "vergi kabahati" niteliği taşımakla birlikte, vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla bunlar hakkında Kabahatler Kanunu yerine VUK hükümlerinin uygulanması benimsenmiştir²²⁹.

TCK madde 5 gereğince, "kanunun genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı" ifade edilmektedir. Bu bağlamda "Temel Ceza Kanunlarına Uyum" çalışmaları çerçevesinde bir kanun hazırlanmış ve söz konusu kanun 8 Şubat 2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1 Ocak 2005 tarihli 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un ile de Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme yapılmıştır ve TCK ve diğer temel ceza kanunlarına uyum amaçlanmıştır. Bu düzenlemelerle birlikte vergi kaçakçılığı suçu, VUK 359. maddesinde düzenlenmiş, iştirak suçu ve cezası, vergi mahremiyeti ihlal suçu ve cezası, görevi kötüye kullanma suçu, vergi ziyayı kabahati ve cezasında yeni düzenlemelere gidilmiştir²³⁰. Türk Vergi Hukukunun esasını oluşturan Vergi Usul Kanunu'nda genel olarak yapılması öngörülen düzenlemelerin temelini, lafzen kanun metninin TCK'ya uyarlanması ve mülga TCK'ya yapılan yollamaların değiştirilerek açık bir biçimde Yeni TCK'nın ilgili hükümlerine atıf yapılması oluşturmaktadır²³¹. TCK gibi Kabahatler Kanunu açısından da VUK gözden geçirilmelidir. 5237 Sayılı TCK açısından özel

²²⁷ Tahir Erdem, "Kabahatler Kanununun 'Genel Kanun' Niteliği ve Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:218, (Kasım 2006), ss. 130-151.

²²⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 27.

²²⁹ Adnan Gerçek, "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, (Mart 2008), <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=730>, (24.09.2011).

²³⁰ Erhan Gümüş, "5728 Sayılı Kanun ile Vergi Cezalarında Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:320,(Nisan 2008), ss. 145-151. (24.09.2011).

²³¹ Özgür Biyan, "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Çalışmaları Çerçevesinde Vergi Usul Kanunu'nda Yapılması Öngörülen Değişiklikler", **E-Yaklaşım**, Sayı: 37, (Ağustos 2006), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006088361.htm>, (24.09.2011).

kanunların TCK'ya uyumunun sağlanması için 31.12.2008 tarihine dek süre bulunmaktaydı. Oysa Kabahatler Kanunu açısından böylesi bir süre bulunmamaktadır²³².

5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun çerçevesinde VUK'un "Vergi Ziyai Suçu ve Cezası" başlıklı 344. maddesinin başlığında bulunan "suçu" ibaresi kaldırılmıştır ve böylece 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile Türk ceza sistemi yeni bir anlayış ve şekle kavuşmuştur. 5728 Sayılı Kanunun 275. maddesi ile 213 sayılı VUK'un 344. maddesinin başlığı "Vergi ziyai cezası" şeklinde ve ayrıca birinci ve ikinci fıkraları birleştirilerek aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir²³³.

Tablo 4: 5728 Sayılı Kanunla Değiştirilen VUK 344. Maddesinin Mülga ve Yeni Halinin Karşılaştırılması

MÜLGA HALİ <i>Vergi Ziyai Suçu ve Cezası (VUK md. 344)</i>	YENİ HALİ <i>Vergi Ziyai Cezası (VUK md. 344)</i>
1.f. Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. 2.f Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.	1.f Vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. 2.f Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi; önceki kanunda başlığı "Vergi Ziyai Suçu ve Cezası" olarak düzenlenen madde başlığı "Vergi Ziyai Cezası" olarak değiştirilmiştir. Ayrıca önceki düzenlemede maddenin birinci ve ikinci fıkrasındaki "vergi ziyai suçu" ibareleri düzeltilerek bu iki fıkra birleştirilmiştir²³⁴.

²³² Murat Başaran, "Vergi Ceza Sisteminde Değişimin Yönü", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 233, (Şubat 2008), s. 112.

²³³ "TCK ve VUK arasındaki Uyum Sorunu", http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/vergi_suc_cezalari.pdf, (24.09.2012).

²³⁴ Ali Göktürk Özdoğan, "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile VUK'da Değiştirilen Maddeler ve Değişiklikler Üzerine Açıklamalar", (Şubat 2008), http://www.turkhukuksitesi.com/makale_763.htm, (24.09.2011).

Yapılan uyum değişikliklerinden sonra; “vergi ziyayı cezası” ve “usulsüzlük cezaları” idari para cezası niteliğinde olduklarına göre, bu yaptırımların uygulanmasına yol açan vergi kanunlarına aykırı hareketler için “kabahat” nitelendirilmesi kullanılması gerekir.

B. VUK TASARI TASLAĞININ İNCELENMESİ

Eylül 2011’e Vergi Konseyi tarafından kamuoyu ile paylaşılan Yeni VUK Tasarı Taslağında²³⁵ birleşme hükümleri ile ilgili bazı değişiklikler getirilmesi öngörülmektedir. Bu nedenle gelecekte yasanın alabileceği şekli de dikkate alarak bir değerlendirme yapılması uygun görülmüştür. Aşağıda VUK’daki mevcut düzenlemeler ile VUK Tasarı Taslağında yer alan yeni değişiklik hükümleri karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Tablo 5: VUK ve VUK Tasarı Taslağında Tek Fiil İle Çeşitli Suç İşlenmesi

VUK	VUK TASARI TASLAĞI
Tek fiil ve çeşitli suç işlenmesi	Tek fiil ile çeşitli suç işlenmesi
a) Muhtelif vergi ziyasına sebebiyet verilmesi:	a) Birden fazla vergi kaybına neden olunması
Madde 335: Vergi ziyayı cezasında (...) (1) cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaya uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.	Madde 241: (1) Vergi kaçakçılık veya vergi kaybı cezalarında cezayı gerektiren tek bir fiil ile başka türden birkaç vergi kayba uğramış olursa, her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.
b) Muhtelif cezayı istilzam etmesi	b) Birden çok cezayı gerektirmesi
Madde 336 1)Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır kesilir.	Madde 242 (1) Cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi kaçakçılık veya vergi kaybı ile usulsüzlük (özel usulsüzlük dâhil) birlikte işlenmiş olursa, bunlara ait cezalardan sadece tutar itibarıyla en ağır kesilir.
2) Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaya uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.	(2) Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi kaybına da neden olduğu sonradan anlaşıldığı takdirde, önceden usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın kayba uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi kaçakçılık cezası veya vergi kaybı cezası ile karşılaştırılmasına ve eksik kesilen cezanın tamamlanmasına engel değildir.

VUK Tasarı Taslağında 335. madde açısından herhangi bir değişiklik getirilmemiştir; sadece bazı sözcüklerin Türkçeleştirilmesiyle yetinilmiştir. (Burada geçen “vergi kaçakçılık cezaları” 359. madde kapsamında vergi ziyayı kabahati yaratan fiillerin cezalarıdır). Ancak

²³⁵ Vergi Konseyi, “VUK Tasarı Taslağı: Tartışmaya Açık Taslak Metin”, 30.09.2011.

336. madde kapsamına özel usulsüzlük kabahati de dahil edilerek; vergi ziyayı ile özel usulsüzlük kabahatinde birleşme olabileceği hüküm altına alınmıştır.

Tablo 6: VUK ve VUK Tasarı Taslağında Fiil Ayrılığı ve Suçlarda Birleşme

VUK	VUK TASARI TASLAĞI
Fiil ayrılığı	Fiil ayrılığı
<p>Madde 337 Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, ayrı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352 nci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır.</p>	<p>Madde 243 (1) Ayrı ayrı yapılmış olan vergi kaçakçılık veya vergi kaybı ile usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadar ki, bu Kanunun 253 üncü maddesinde yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı türden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. (2) Aynı türden usulsüzlükten amaç, fiillerin 253 üncü maddede gösterilen fıkralar itibariyle bir diğeriye uygunluğudur</p>
Suçlarda birleşme	Suçlarda birleşme
<p>Madde 340 Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğeri kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.</p>	<p>Madde 246- (1) Bu Kanunda yazılı kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, vergi kaybı ve usulsüzlük cezaları ile diğeri kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. (2) Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 244 ve 258 inci maddelere göre suç oluşturduğu takdirde, vergi cezası kesilmesi veya kesilen cezada idare ile uzlaşılması ya da cezanın ödenmiş olması söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.</p>
<p>Özel usulsüzlükler ve cezaları:</p>	<p>Özel usulsüzlükler ve cezaları <i>Hesap dönemi kapanıktan sonra bu fıkraya göre ceza kesilmez.</i></p>

Cezalarda birleşmeyi düzenleyen özel usulsüzlükler ve cezaları başlıklı madde hükmüne her fıkra sonunda “*Hesap dönemi kapanıktan sonra bu fıkraya göre ceza kesilmez*”. Hükmü yerleştirilerek cezalarda birleşmenin sadece aynı takvim yılı açısından geçerli olacağı vurgulanmıştır. VUK md. 337’de 335. maddede olduğu gibi sadece Türkçeleştirme yapılmıştır. Ayrıca vergi ziyayı kabahatine (359. maddede yer alan fiillerle) teşebbüs cezası ile diğeri kanunlarda yazılı cezaların içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği de hüküm altına alınmıştır²³⁶.

²³⁶ KK md.13/1 Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. O halde, vergi kabahatine teşebbüs cezalandırılmaz. Bu konuda

TCK açısından, içtima halinde tüm suçlar tamamlanmış veya teşebbüs derecesinde kalmış olabilir. Bu durumda verilen cezalar hukuki içtima hükümleri içinde toplanacaktır. Fikri içtima halinde, örneğin aynı fiille iki farklı suç işleniyor bunlardan biri tamamlanmış, diğeri teşebbüs derecesinde kalmış ise, hangi suç daha ağır ise, fail o suçtan dolayı cezalandırılacaktır. Daha ağır olan suç teşebbüs derecesinde kalmış ise failin cezası teşebbüsten dolayı indirilecektir. Zincirleme suç söz konusu olduğunda bunlardan bazıları tamamlanmış, bazıları da teşebbüs aşamasında kalmış olabilir. Bu durumda failin cezasını tespit etmek için suçun tamamlanmış hali göz önüne alınacaktır; çünkü teşebbüs aşamasında kalmış suç tamamlanmış suçtan daha hafif olduğu için tamamlanmış suçun içinde eriyecektir ve daha sonra da teşebbüs edilmiş suçun sayısına göre failin cezası arttırılacaktır. Eğer zincirleme suçta işlenen suçların hepsi de teşebbüs halinde kalmış iseler, önce bir tek suça teşebbüsün cezası belirlenecek, daha sonra da suç sayısına göre hakim tarafından zincirleme suçun cezası arttırılacaktır²³⁷. VUK Tasarı Taslağına göre; kaçakçılığa teşebbüs ile diğer kanunlardaki tamamlanmış veya teşebbüs derecesinde olan suçlar birleşemeyecektir.

C. VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNİN BİRLEŞMESİ (NON BİS İN İDEM İLKESİ)

Fikri içtimadan söz edilebilmesi için birinci koşul fiilin tek olması yani birden fazla ve değişik suçun bir tek fiille işlenmiş bulunmasıdır. Bir eylemin suç oluşturabilmesi için eylem sahibinin kusurlu iradesi olmalı, kanundaki tipe uygun bulunmalı ve bir yaptırım uygulanmasını gerektirmelidir²³⁸. Vergi mükellefleri ve sorumlularıyla, bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin VUK’da tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri “vergi suçu” olarak tanımlanmaktadır²³⁹. Vergi suçları “kamu düzenini” bozan suçlardır ve yaptırımları kabahahtlere oranla daha güçlüdür²⁴⁰. Ana hatlarıyla vergi suçları ve vergi kabahahtleri arasındaki farkları şöyle sıralayabiliriz²⁴¹:

VUK’da hüküm olmadığı için Kabahahtler Kanunu esas alınacaktır. (Ancak VUK tasarısında taslağında kaçakçılığa teşebbüs yeniden düzenlenmiştir.)

²³⁷ Soyaslan, a.g.e., ss. 318-321. Yargıtay Altıncı Ceza Dairesi kısa bir süre içinde tamamlanan ilk hırsızlık ile, teşebbüs aşamasında kalan son hırsızlık eyleminin hırsızlık sonucunu oluşturduğunu, bu durumda TCK’nın 43. maddesine göre, uygulama sırası içinde ceza açısından en ağır sonucu doğuran eylemin esas alınması gerekir demiştir. (Yrg. 6. CD. 8.12.1988, E.1988/11122 K.1988/13385, YKD. C. XV, S. 7/1989, s. 321). Karar isabetlidir. Çünkü zincirleme suçta en fazla cezayı gerektiren fiil temel alınmalı, artırma bunun üzerinden yapılmalıdır.

²³⁸ Turgut Candan, “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 233, (Şubat 2008), s. 55.

²³⁹ Candan, a.g.e., s. 17.

²⁴⁰ Bilici, a.g.e., s. 93.

²⁴¹ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Güncellenmiş 2. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 200.

- i. Vergi kabahatleri vergi ziyanının meydana gelmesini engellemeyi amaçlarken, vergi suçları kamu düzenini bozmaya yönelik fiilleri engellemeyi amaçlar.
- ii. Vergi kabahatlerine ilişkin fiil ve yaptırımlar idari usullerle saptanıp cezaları da idari mercilerce kesilirken, vergi suçlarına ilişkin yaptırımlar ceza muhakemesi usulleriyle ceza mahkemelerinde saptanır.
- iii. Vergi kabahatlerinin yaptırımı genel olarak parasal (idari para cezası), vergi suçlarının ise hürriyeti bağlayıcı niteliktedir.
- iv. Vergi kabahatleri idari düzeninin ihlaline sebebiyet verirken; vergi suçları kamu düzeninin ihlaline yöneliktir.
- v. Bilindiği gibi genel olarak hukukta cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öge bu fiillerin kasıt unsuru taşıyıp taşımadığıdır. Kasıt unsuru, fiili cürüm haline çevirir. Kastın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan (taksirden) söz edilebilir²⁴². Vergi suçlarında ise kasıt unsuru aranmaktadır²⁴³.
- vi. Vergi kabahatlerinde uygulanacak yaptırım vergi idaresince idari usullere göre saptanır. Kabahati tespit eden ve cezayı uygulayan aynı makamdır. Vergi suçlarında suç sayılan fiilin saptanması ve yaptırım uygulanması ise ceza mahkemesinin görev alanına girmekte ve bu suçlarda vergi idaresinin suç duyurusunda bulunma veya mütalaa verme (VUK 367) dışında bir inisiyatifi bulunmamaktadır²⁴⁴.
- vii. Vergi kabahatlerinin cezaları; yükümlü veya sorumlunun ekonomik özgürlüklerine yönelikken, vergi suçları kişinin hürriyetinin sınırlandırıcı cezalardır. Keza vergi kabahatlerinin cezaları kişiselleştirilmeye uygun değildir. Ceza miktarı kabahatin işleniş tarzı ve kişinin niyetine göre değil, kayba uğratılan verginin katları veya yasa da öngörülen miktarlardır. Vergi suçları cezaları ise şahsi olduklarından kişiselleştirilmeye uygundur. Suçun işleniş tarzı ve kişinin niyeti önem arz eder. Keza vergi suçları cezaları ile ilgili genel hükümler, ceza kanuna atf yaparak yorumlanır²⁴⁵.

Fikri içtima, tek bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasında sebebiyet verilmesidir ve bu durumda fail en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır. Fikri içtimada ortada birden fazla farklı suç vardır; yasa koyucu suç siyaseti düşüncesiyle suçları tek suç kabul eder. Bu kuruma yer verilmesinin nedeni ise non bis in idem kuralıdır²⁴⁶.

²⁴² Bekir Baykara, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?”, **Maliye Postası**, Sayı 505, (Eylül 2001).

²⁴³ Kovancılar, Demirdizen, a.g.m., s. 139.

²⁴⁴ Mustafa Akkaya, “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 233, (Şubat 2008), s. 30.

²⁴⁵ Kovancılar, Demirdizen, a.g.m., ss. 142-143.

²⁴⁶ Özbek, a.g.e., s. 732.

Kişi, işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olabilir; ancak *non bis in idem* kuralı gereğince bu fiilden dolayı ancak bir defa cezalandırılabilir. “Non bis in idem” ilkesi, aynı fiil ve aynı kişi hakkında daha önce verilen bir hüküm nedeniyle yeniden yargılama yapılamayacağını ifade etmektedir²⁴⁷. Gerçekleştirdiği fiilin birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olması durumunda, failin bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suç nedeniyle cezalandırılması yoluna gidilecektir. Böylece tek fiil nedeniyle kişinin birden fazla cezalandırılmasının önüne geçmek amaçlanmıştır diyebiliriz²⁴⁸. İHAS 7. Protokolün 4. maddesi²⁴⁹ de “non bis in idem ilkesini” içerir, yani kişinin çifte cezalandırılmama veya yargılanmama hakkı vardır²⁵⁰. Maddenin kapsamı sadece cezalara ilişkindir, bu nedenle de maddede geçen “ceza” kavramı 6. maddedeki anlamı ile uygulanır. Bu çerçevede vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçunda hapis cezası ile cezalandırılan fiillerin aynı zamanda vergi ziyana sebebiyet vermesi halinde vergi cezası ile yaptırıma bağlanıyor olması, bu madde bağlamında değerlendirilmesi gereken bir husustur. Söz konusu fiiller hakkında ceza mahkemelerinde verilen hapis cezaları ile idarece uygulanan para cezalarının çifte ceza meselesi altında değerlendirilip değerlendirilmediği ele alınmalıdır. Bu konuda İHAM vergi hukukunda, tek fiil ile vergi kabahati ve vergi suçu oluşması durumunda; hem vergi ziyai kabahatinin hem de vergi suçunun cezalarının ayrı ayrı kesileceğini karara bağlamıştır²⁵¹.

²⁴⁷ Recep Gülşen, “Yeni Türk Ceza Kanunu ve Milletlerarası Ceza Hukuku Bağlamında “Non Bis İn İdem” İlkesi”, **Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi**, Sayı 6, (Eylül 2007), s. 373, <http://www.akader.info/sbard/sayilar/2005Eylul/9.pdf>, (24.09.2011); Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, ss. 157-159.

²⁴⁸ Parlar, Hatipoğlu, a.g.e, s. 309.

²⁴⁹ AİHS 7. protokolün 4.maddesi “Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı” başlığı altında “non bis in idem ilkesi”ni düzenlemektedir. Buna göre: “1. Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez. 2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez. 3. Sözleşmenin 15. maddesi çerçevesinde bu madde ile demiş olunan yükümlülükler aykırı hiçbir tedbir alınmaz.

²⁵⁰ Mualla Buket Soygüt, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:5, Sayı 10, (Güz 2006/2), s. 257, <http://www.iticu.edu.tr/kutuphane/dergi/s10/M00158.pdf>.Soygüt, (24.09.2011).

²⁵¹ Yaltı, a.g.e., ss. 159-160: Ponsetti Davası: İHAM vergi hukukunda uygulanan idari ceza adli cezaların çifte ceza olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği meselesini Ponsetti davasında ele almıştır. İHAM çeşitli başvurular karşısında, vergi kaçakçılığında hapis cezası verilebilmesi için kasıt veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğu, buna karşılık para cezasında bu unsurun aranmadığını belirtmektedir. Ayrıca söz konusu cezalarının amacının da aynı olmadığını ifade ederek çeşitli başvuruları kabul edilemez bulmuştur. (Ponsetti and Chesnel v. France, Admissibility Decision, Third Section, Application no. 36855/97 and 41731/98, 14.9.1999).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARINDA TEKERRÜR

I. TEKERRÜRÜN TANIMI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE AMACI

Ceza hukukunda suçlarda ortaya çıkardığı özellikler nedeniyle incelenmesi gereken suçun özel görünüş şekli olarak nitelendirilen tekerrürün genel ceza hukukundaki tanımı ve kelime anlamı, hukuki niteliğine dair görüşler, ceza politikası aracı olarak amacı ve sebepleri incelenecektir.

A. TEKERRÜRÜN TANIMI

Arapça “kerr” kökünden gelen tekerrür, “savaşta bir kere çekildikten sonra tekrar hücum ediş anlamına gelmektedir. Dilimizde ise tekrarlanma, yineleme olarak tanımlanmaktadır¹. Ceza hukukunda ise, bir suçtan dolayı kesin hükümlerle mahkûm olduktan sonra yeniden suç işleyen kişinin bulunduğu bu kişisel duruma “tekerrür” (recidive), bu duruma düşen kimseye de mükerrir (recidiviste) denmektedir. Mükerrir olmayana ise ilk suçlu (delinquant primaire) adı verilmektedir².

Tekerrüre ilişkin uygulamalar, batı ceza hukukun ilk zamanlarında görülmekle birlikte, tekerrürün kurumsal anlamda bir suç politikası ve cezanın bireyselleştirilmesi aracı olarak kabul edilip sistemleştirilmesi, yakın zamanlarda gerçekleşmiştir³. Tekerrür, kanunda yer alan cezanın kişiyi ıslah etmeye yeterli gelmemesi nedeniyle arttırılmış ceza ya da farklı infaz rejimleri uygulanmasını gerektiren bir ceza politikası yaratmaktadır⁴.

Tekerrür hali TCK’da “Tehlikelilik” başlığı altında düzenlenmektedir. Tehlikelilik hali, bir suçun faili olma ihtimalinden ibarettir ve bu hal, bir kimsenin herhangi bir suç işlemek konusundaki eğiliminin çok fazla olmasını ifade eder. Ceza hukukunda tekerrür, bir suçtan dolayı kesin hükümlerle mahkûm olduktan sonra yeniden suç işleyen kimsenin kişisel

¹ Çetin Arslan, Murat Kayaççek, **Suçta Tekerrür**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 23.

² Arslan, Kayaççek, a.g.e., ss. 23-24.

³ Arslan, Kayaççek, a.g.e., s. 24.

⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku: Vergi Kabahatleri ve Suçları**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s. 230.

durumudur⁵. Tekerrürden söz edilebilmesi için suçu işlemek yeterli değildir. Bunun yargılama organlarınca tespiti ve mahkûmiyet kararının kesinleşmiş bulunması gereklidir ve bu kesinleşme sonraki suçun işlemeden önce gerçekleşmiş olmalıdır; ancak hükmedilen cezanın çekilmiş olması aranmamaktadır⁶.

B. TEKERRÜRÜN HUKUKİ NİTELİĞİ

Tekerrürün hukuki esası hakkında iki temel görüş ileri sürülmüştür. Birinci görüşe göre; tekrar suç işleyen kişi topluma ve yargı erkine meydan okumaya devam etmekte ve suçlu iradesini sürdürmektedir. O halde failin tekrar suç işlemeden engellemek için cezasını artırmak gerekir. İkinci görüşe göre; fail tekrar suç işlemekle toplum için tehlikeliliğini bir defa daha ortaya koymaktadır. O halde kendisini tehlikeli kılan nedenleri ortadan kaldırmak gerekir. TCK, ikinci görüşü kabul ederek tekerrür halinde olan suçluların tehlikeliliklerinin ortadan kaldırılması gereği doğrultusunda özel bir infaz rejimi öngörmüştür⁷.

C. TEKERRÜRÜN AMACI

Tekerrürün ilk amacı, tekrar suç işleyen kişinin işlemiş olduğu suçlar nedeniyle normal suçlulara göre ya daha fazla cezalandırılmasını ya verilecek ceza türünün değiştirilmesini ya da normal suçlulardan farklı bir infaz rejimine tabi tutulmasını sağlamaktır. Diğer amaçları ise; toplum için arz edilen tehlikenin bir nebze azaltılması; tekerrüre düşen kişi içinse ıslahın sağlanmasıdır⁸.

D. TEKERRÜRÜN SEBEPLERİ

Kanada'nın Ontario bölgesinde yapılan bir araştırmaya göre, gençlik ve önceki suç sayısının çokluğu tekerrürün sebebi iki etmen olarak görülmektedir. Çalışma neticesinde elde edilen bilgilere göre tekerrür nedenlerinin ortaya çıkarılmasına yönelik diğer tahmin mekanizmaları ise ilk suç işleme yaşı, kişinin işlediği suçlar arasındaki farklar ve benzerlikler, alkol ve uyuşturucu bağımlılığı, düşük eğitimidir. Ancak bunların en önemlisi, yani suçun tekrarının geleceğini gösteren etmen hapisten kaçılması veya kaçma teşebbüsünde

⁵ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2009, s. 361.

⁶ Toroslu, a.g.e., ss. 363-364

⁷ Soyasalan, a.g.e., s. 515.

⁸ Ahmet Bozdağ, **Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, ss. 26-27.

bulunulması olarak tespit edilmiştir⁹. Bunlarla birlikte sosyal, kişisel, ekonomik, ahlaki ve yasal etkenlerin de tekerrüre neden olduğu söylenebilir¹⁰.

II. GENEL OLARAK CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR

Vergi hukukunda tekerrürün incelenmesine geçmeden önce; genel ceza hukuku içerisinde tekerrürü ele almakta yarar vardır. Bu nedenle tekerrür çeşitleri kategorize edilerek değerlendirilecek ve ardından 756 Sayılı TCK ve 5237 Sayılı TCK'da tekerrürün şartları ve sonuçları karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

A. TEKERRÜR ÇEŞİTLERİ

Tekerrür çeşitleri; (genel-özel, gerçek-mefruz, süreli-süresiz, milli-milletlerarası, mecburi-ihiyari tekerrür) 756 Sayılı TCK, 5237 Sayılı TCK ve VUK'da olmak üzere karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

1. Genel Tekerrür – Özel Tekerrür

Genel tekerrürde, tekerrür hükümlerinin uygulanması için önceki mahkûmiyete konu suç ile sonradan işlenen suç arasında herhangi bir benzerlik veya ayniyet aranmamaktadır. Failin önceden işlediği ve mahkûm olduğu suç ile sonradan işlediği suç birbirinden farklı olabilir¹¹.

Genel tekerrürü kabul eden kanunlara örnek olarak Belçika Ceza Kanununun 54-57. maddeleri, Fin Ceza Kanununun Bölüm VI, 1-5 paragrafı, Yunan Ceza Kanununun 88 ve 89. maddeleri, Lüksemburg Ceza Kanununun 54-57. maddeleri ile İsviçre Ceza Kanununun 67. maddesi gösterilebilir¹².

Tekerrür hükümlerinin uygulanması için failin işlediği sonraki suç ile önceki mahkûmiyetine konu olan suç arasında benzerliğin veya ayniyetin aranması hallerine özel

⁹ Edward Zamble, Vernon L.Quinsey, **The Criminal Recidivism Process**, Cambridge Criminology Series: Cambridge University Press, 2001, ss. 1-2.

¹⁰ Bozdağ, a.g.e., s. 26.

¹¹ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Cilt 3, Beta Yayınları, 11. Baskı, İstanbul, 1994, s. 132.

¹² Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 131.

tekerrür denmektedir¹³. Özel tekerrürü kabul eden kanunların başında Hollanda Ceza Kanunu (md. 421) gelmektedir. Bu kanun suçları benzerlikleri açısından üç sınıfa ayırmakta, her sınıfta sınırlı olarak sayılan suçlar kendi aralarında tekerrüre neden olmaktadır. İzlanda Ceza Kanununun 71. maddesi, Danimarka Ceza Kanununun 81. maddesi, Norveç Ceza Kanununun 61. maddesi, Polonya Ceza Kanununun 60. maddelerinde özel tekerrür sistemi kabul edilmiştir¹⁴. Örneğin; İzlanda ceza kanununun 71. maddesi gereğince: suçun tekrar etmesi durumunda artırılmış ceza uygulanabilecektir. Bunun için önceki suçun hükmünün kesinleşmesi, kişinin suçlu bulunması tekrar eden suçların benzer olması ve önceki (ilk) suç işlendiğinde kişinin 18 yaşını doldurmuş olması aranmaktadır. Ayrıca, önceki suçun kesinleşmesinden sonra 5 yıllık süre geçtiyse tekerrür zamanaşımına uğrayacaktır. Eski suç iptal edilirse ya da yürürlükten kalkarsa yeni suç için tekerrür uygulanamayacaktır¹⁵. Norveç ceza kanununa göre ise; önceki mahkûmiyeti kesinleşen bir kişi yeniden benzer nitelikte suç işlediğinde maksimum ceza (iki kat arttırılmış) ceza uygulanır. Kişinin bu öngörülen cezaya çarptırılması için önceki suçun işlendiğinde 18 yaşını doldurma kriteri aranmaktadır¹⁶.

Fransız ceza kanununda ise; tekerrür halinde bir kişinin cezasının artırım sınırları çizilmiştir. Son ceza 10 yıllık bir mahkûmiyeti gerektiriyorsa bu ceza maksimum 20-30 yıl artırılmış olarak verilebilecektir. Örneğin tekerrürlü suç için ceza 15 yıllık bir mahkûmiyete esas ise ikinci veya sonraki ceza için iki katı kadar 20 ila 30 yıl maksimum artırılmış ceza uygulanabilecektir. Kişi on yıl içinde yeni suç işlerse ve önceki suç ile bu suç benzer nitelikte ise tekerrür eden suçun cezası iki kat artırılmış uygulanır, 5 yıl içinde farklı nitelikte suç işlerse de ceza iki kat artırılmış uygulanacaktır¹⁷.

756 Sayılı TCK'da genel (basit) ve özel tekerrür olmak üzere tekerrürün iki şekli bulunmakta ve özel tekerrür de kendi içinde basit özel tekerrür ve ağırlaştırılmış (nitelikli) özel tekerrür olarak ikiye ayrılmaktaydı. 756 sayılı TCK'nın tekerrürü düzenleyen 81. maddesinin 1. fıkrası genel tekerrürü¹⁸, 2. fıkrası basit özel tekerrürü¹⁹, 85. maddesi ise

¹³ Abdullah Pulat Gözübüyük, **Türk Ceza Kanunu Gözübüyük Şerhi**, Cilt 1, İstanbul, 1989, s. 983.

¹⁴ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 131.

¹⁵ General Penal Code of Iceland, Chapter VIII. Factors Influencing Determination of Penalty Art. 71, <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes>. (24.04.2012).

¹⁶ Norway General Civil Penal Code, Det Kongelige Justis-Og Politidepartement *Ministry of Justice and the Police*, Act of 22 May 1902 No. 10, SECTION 61, <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes>. (24.04.2012).

¹⁷ Criminal Code of the French Republic (English version) With the participation of John Rason SPENCER Article 132-8, 132-9, <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes>, (24.04.2012).

¹⁸ 756 Sayılı TCK 756 md. 81/1 "Bir kimse beş seneden ziyade müddetle bir mahkûmiyete uğradıktan sonra cezasını çektiği veya ceza düştüğü tarihten itibaren on sene ve diğer cezalarda beş sene içinde başka bir suç daha işlerse yeni suça verilecek ceza altıda bire kadar artırılır."

ağırlaştırılmış özel tekerrürü²⁰ kabul etmiştir²¹. (Genel tekerrür ile özel tekerrürün birleşmesi halinde ise özel tekerrür hükümleri uygulanır). Görüldüğü üzere 756 sayılı TCK'da karma bir sistem mevcuttur.

756 sayılı TCK'da hem genel hem özel tekerrür kabul edilirken, 5237 Sayılı TCK'da genel tekerrür sistemi kabul edilmiştir. 5237 sayılı Yeni TCK, tekerrürü düzenleyen 58. maddesinde genel tekerrür sistemi kabul edilerek özel tekerrür hali ayrıca düzenlenmemiştir. Mülga TCK'daki özel tekerrüre ilişkin maddelerin cezasında birtakım sorunlar ceza tertibinde zorluklar doğurduğu gerekçesiyle 5237 Sayılı TCK'da tek tip yani "genel tekerrür" benimsenmiştir.

Her türlü kabahat yerine belirli kabahatler tekerrüre esas alındığından, VUK'da yer alan hükümler doğrultusunda vergi kabahatlerinde tam anlamıyla genel tekerrür veya özel tekerrür uygulamasının olduğunu söyleyemeyiz. VUK yarı özel tekerrür sistemini benimsemiştir²². Ancak Anayasa Mahkemesi Kararı²³ "Vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyayı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir." ibaresi tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgili olup, ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımlı olarak uygulanması gerekmektedir. Bu karar ışığı altında VUK'ta özel tekerrürün geçerlidir diyebiliriz.

Diğer taraftan 756 Sayılı Mülga TCK tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki suç ile yeni suçun aynı türden olması zorunluluğunu aramamış olsa da her iki suçun aynı

¹⁹ 756 Sayılı TCK md. 81/2 "Yeni suç evvelki mahkûmiyete sebep olan suç cinsinden ise hükmedilecek ceza altıda birden üçte bire kadar artırılır."

²⁰ 756 Sayılı TCK md. 85 "İşlediği suçlardan dolayı her defasında üç aydan fazla olmak üzere iki defa veya daha fazla şahsi hürriyeti bağlayıcı cezalarla mahkûm olan kimse 81 inci maddede yazılı müddetler içinde, yine şahsi hürriyeti bağlayıcı bir cezanın verilmesini icab ettiren aynı cinsten bir suç işler ve göreceği cezanın müddeti otuz aydan aşağı olursa mezkur ceza müddeti yarı ve sair hallerde ağır hapis ve hapisteye otuz seneyi geçmemek üzere üçte biri nispetinde artırılır".

²¹ Arslan, Kayançipek, a.g.e., s. 53.

²² Şenyüz, a.g.e., s. 233.

²³ 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanan E.2009/51 K.2010/73 sayılı kararı.

türden olmasına cezanın daha fazla arttırılması yönünde bir sonuç bağlamıştır²⁴. AsCK ise özel tekerrür sistemini kabul etmiştir.(AsCK md.42)²⁵.

2. Gerçek Tekerrür – Varsayılan (Mefruz) Tekerrür

Tekerrür hükümlerinin uygulanması için önceki suça ilişkin verilen mahkûmiyetin çekilmiş olması koşulunun aranması hali gerçek tekerrürü ifade eder. Varsayılan tekerrürde ise; cezanın infaz edilmiş olması koşulu aranmayıp daha önceden verilmiş bir mahkûmiyet kararının varlığı yeterli sayılmıştır²⁶.

756 Sayılı TCK'nın 81. maddesinde yer alan “cezasını çektiği veya cezanın düştüğü” ibarelerinin değerlendirilmesinde, Mülga TCK'nın varsayılan tekerrür sistemini (bazı yazarlara göre gerçek tekerrürü) kabul ettiği ileri sürülmüştür. Ancak Yargıtay uygulamalarında tekerrür hükümlerinin uygulanması için önceki mahkûmiyetin infaz edilmiş olması koşulu aranmaktaydı. Fakat kanunun lafzı ile uygulamanın farklılığı, bu konuda doktrinde birlik oluşmaması Mülga TCK'nın tekerrür hükümlerinin uygulanmasını sorunlu hale getirmiştir²⁷.

5237 sayılı TCK 58. maddesinin birinci fıkrasında Mülga TCK'dan kaynaklanan gerçek-mefruz tekerrür tartışmalarına bir daha fırsat tanımamak için kanun metninde ayrıca ifade kullanma ihtiyacı duyulmuştur. TCK'ya göre “tekerrür hükümlerinin uygulanması için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez”. Yeni TCK'da yer alan bu ifadeyle, kanunumuzun varsayılan tekerrürü açıkça benimsediği ortadadır²⁸. O halde gerek 756 Sayılı TCK'da gerekse 5237 Sayılı TCK'da ve VUK'da varsayılan tekerrür sistemi benimsenmiştir. 1632 Sayılı Askeri Ceza Kanunumuz (AsCK) ise gerçek tekerrür sistemini benimsemiştir²⁹.

²⁴ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku**, Seçkin Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2005, s. 311.

²⁵ Bozdağ, a.g.e, s. 65.

²⁶ Yusuf Yaşar, “Tekerrür Çeşitleri-TCK Sistemi”, **E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, http://www.e-akademi.org/makaleler/yyasar-2.htm#_ftn37, (24.09.2011).

²⁷ Tekerrür hükümlerinin uygulanması için 756 Sayılı TCK verilen cezanın infazını ararken, 5237 Sayılı TCK tekerrür hükümlerinin uygulanması için hükmün kesinleşmesini yeterli görmektedir (Yrg. 6. CD. 17.12.2008, UYAP); Arslan, Kayaççiçek, a.g.e., s. 70. TCK'nın 58/1. maddesine göre tekerrür uygulaması yapılabilmesi için önceki hükmün kesinleşmesinin yeterli olup, infaz tarihinin yargılamaya konu suçun tarihinden sonra olmasının sonra olmasının sonucu değiştirmeyeceğinin düşünülmesi yasaya aykırıdır (Yrg. 6. CD, 17.12.2008, UYAP Yayınlanmamıştır).

²⁸ Yaşar, a.g.m.

²⁹ Bozdağ, a.g.e., s. 63.

3. Süreli Tekerrür – Süresiz Tekerrür

Süreli tekerrür sisteminde, faile önceki mahkûmiyeti nedeni ile sonradan işlediği suçun cezasının artırılması için, mahkûmiyet kararından sonra belirli süreler içerisinde ikinci suçun işlenmesi koşulunun aranmasıdır. Süresiz tekerrür sisteminde ise önceden bir suçtan mahkum olmuş bir kimse ne kadar zaman geçerse geçsin yeniden suç işlemesi halinde ikinci suçunun cezasının tekerrür nedeniyle arttırılacağı kabul edilir³⁰. 756 sayılı TCK'nın 81. maddesinde süreli tekerrür sistemi kabul edilmiştir. Kabul edilmiş sistemine göre 5 yıldan fazla hürriyeti bağlayıcı cezaya mahkûmiyet halinde 10 yıl, 5 yıldan az hürriyeti bağlayıcı cezaya mahkûmiyet halinde ise 5 yıl içerisinde yeniden suç veya suçlar işleyen kimse bakımından tekerrür hükümlerini uygulanacaktır.

5237 sayılı Yeni TCK'nın 58. maddesinin 2. fıkrasında tekerrür hükümlerinin uygulanması yönünden iki süre öngörülmüştür. Buna göre; 5 yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren 5 yıl, 5 yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet halinde bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren 3 yıl içerisinde yeniden suça işleyenler bakımından tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Kanunumuzdaki bu düzenleme ile 1. fıkra da tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi bakımından cezanın infaz edilmesi koşulunu aranmamasına rağmen tekerrür, zaman üst sınırının belirlenmesi bakımından cezanın infaz edilmesi koşulunu aradığı ortaya konulmuştur. Diğer bir ifadeyle, daha önceden hakkında kesinleşmiş mahkûmiyet kararı bulunan bir kimse bu ceza infaz edilmeden hangi süre içerisinde suç işlese işlesin hakkında tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Ancak hakkında verilen mahkûmiyet kararı infaz edilenler bakımından kanun koyucu tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için bir üst sınır öngörmüştür. Hakkında hükmolunan cezanın infazına başlanan kimseler ilk infaz gününden itibaren 5 veya 3 yıl süreler içerisinde yeniden suç işledikleri takdirde mükerrir olarak kabul edileceklerdir. Bu süreler bittikten sonra yeniden suç işlemeleri halinde ise artık tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır³¹.

Yeni TCK'da ortaya konan bu anlayışa göre, kanun koyucu infaz edilen cezalar bakımından süreli tekerrürü, cezasının infazına başlanamayanlar bakımından süresiz tekerrür

³⁰ M. Muhtar Çağlayan,, **Türk Ceza Kanunu**, 3. Bası, Ankara, 1984, s. 934. Arslan, Kayaççek, a.g.e, s. 56. Süreli tekerrür sisteminden yana olanlara göre, ilk mahkûmiyetin üzerinden uzun bir zaman geçtikten sonra yeni bir suçun işlenmesi, önceki cezanın fail üzerinde etki gösterdiğinin işaretidir. Süresiz tekerrür sistemini savunanlara göre, kişinin uzun zaman yeni bir suç işlememiş olması, her zaman onun dürüstlüğüne işaret ve uslandığına karine olamaz.

³¹ Arslan, Kayaççek, a.g.e., s. 57.

sistemi kabul etmiştir³². 5237 Sayılı TCK, 756 Sayılı TCK'daki kabul doğrultusunda süreli tekerrür sistemini seçmiş olmasına karşın, tekerrür süreleri oldukça kısaltılmıştır. VUK ise vergi zıyaı kabahatinde 5, usulsüzlük kabahatinde ise 2 yıl içerisinde işlenmesi şartı koyarak süreli tekerrür sistemini kabul etmiştir.

4. Milli Tekerrür – Milletlerarası Tekerrür

Suçların benzerliği veya farklılığı ayırımına girilmeden tekerrüre esas olacak önceki mahkûmiyet kararının milli mahkemelerce verilmiş olması koşulunu arayan sisteme milli tekerrür sistemi denir. Milletlerarası tekerrür sistemine göre, tekerrür hükümlerinin uygulanması konusunda önceki mahkûmiyetin verildiği mahkemenin bulunduğu yer veya kararının menşei dikkate alınmaz. Yabancı mahkemeler tarafından verilmiş mahkûmiyet hükümleri ile yerli mahkemelerin verdiği mahkûmiyet kararları arasında bir fark gözetilmeksizin tekerrür hükümleri uygulama alanı bulur³³. 756 sayılı TCK'nın 87. maddesinin 4. fıkrasının son cümlesinde yabancı mahkemelerce verilmiş mahkûmiyet hükümlerinin Türkiye'de işlenen yeni suçlar bakımından tekerrüre esas teşkil etmeyeceği hükme bağlamıştır. Ancak 87/4. maddede milli tekerrür kabul edilmesine rağmen, yine aynı fıkra içerisinde bir kısım istisnalar getirmiştir. 756 sayılı TCK belirli suçlar bakımından ise milletlerarası tekerrürü kabul etmiştir.

5237 sayılı TCK'nın 58. maddesinin 4. fıkrasında bir kısım suçlara ilişkin olarak verilen yabancı mahkeme kararları hariç olmak üzere yabancı ülke mahkemeleri tarafından verilen mahkûmiyet hükümlerinin tekerrüre esas alınamayacağı hükme bağlanarak milli tekerrür sistemi kabul edilmiştir. Ancak Yeni TCK milletlerarası tekerrüre esas alınacak suçlar bakımından Mülga TCK'ya nazaran daha geniş bir düzenleme getirmiştir. 58/4. maddeye göre; kasten adam öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu ve uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçlarına ilişkin yabancı ülke mahkemelerince verilen mahkûmiyet kararları Türkiye'de yeniden işlenen suçlar bakımından tekerrüre esas teşkil edecektir. 5237 sayılı Yeni TCK'nın 58. maddesinde milletlerarası tekerrür bakımından öngörülen bu suçlardan, kasten adam öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık suçları daha önceki tasarı ve kanunlarda yer almamaktaydı. 5237 Sayılı TCK, 756 Sayılı TCK gibi, çağdaş temayüllere uyararak, prensip olarak milli tekerrürü kabul etmiş; ancak belirli suçlar bakımından buna getirdiği istisnaların kapsamını

³² Çağlayan, a.g.e., s. 934.

³³ Dönmezer, Erman, 3. Cilt, a.g.e., s. 136.

biraz daha genişletmiştir. Bir başka deyişle, her iki TCK’da karma bir sistem kabul edilmiştir³⁴. Askeri Ceza Kanunu ise milli tekerrür sistemini benimsemiş ve buna herhangi bir istisna da getirmemiştir³⁵.

5. Mecburi Tekerrür – İhtiyari Tekerrür

Kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulanması zorunlu ise mecburi tekerrürden; öngörülen şartların gerçekleşmesine rağmen tekerrür hükümlerini uygulamak hâkimin takdirine bırakılmış ise ihtiyari tekerrürden söz edilir³⁶. İtalyan ve Alman Ceza Kanunlarında yapılan değişikliklerle zorunlu tekerrür sistemi terk edilerek; ihtiyari tekerrür sistemini benimsemiştir. 756 Sayılı ve 5237 Sayılı TCK ise mecburi tekerrür sistemini benimsemiştir. Tekerrürün tüm şartlarının gerçekleşmesi durumunda cezanın artırılması vergi idaresinin takdirine bırakılmamıştır ve artırım zorunlu tutulmuştur³⁷. Bu nedenle VUK, tekerrür konusunda 756 Sayılı Mülga TCK ve 5237 Sayılı TCK’ ya paralel olarak mecburi tekerrür sistemini benimsemiştir.

Tablo 7: 756 Sayılı TCK’da, 5237 Sayılı TCK’da ve 213 Sayılı VUK’da Tekerrür Çeşitlerinin Çerçevesi

Tekerrür Çeşitleri	756 Sayılı (Mülga) TCK	5237 Sayılı TCK	213 Sayılı VUK
Genel Tekerrür- Özel Tekerrür	Genel Tekerrür-Özel Tekerrür(Karma Sistem Uygulanmıştır)	Genel Tekerrür	Özel Tekerrür
Mefruz Tekerrür- Gerçek Tekerrür	Doktrinde Mefruz Tekerrür Yargıtay Kararlarına Göre Gerçek Tekerrür	Mefruz Tekerrür	Mefruz Tekerrür
Sürelili Tekerrür- Süresiz Tekerrür	Sürelili Tekerrür	Sürelili Tekerrür	Sürelili Tekerrür
Milli Tekerrür- Milletlerarası Tekerrür	Milli Tekerrür(İstisnalar Mevcut-Karma)	Milli Tekerrür(İstisnalar Mevcut-Karma)	Milli Tekerrür
Mecburi Tekerrür- İhtiyari Tekerrür	Mecburi Tekerrür	Mecburi Tekerrür	Mecburi Tekerrür

³⁴ Arslan, Kayaçiçek, a.g.e., s. 59.

³⁵ Bozdağ, a.g.e., s. 69.

³⁶ Arslan, Kayaçiçek, a.g.e., s. 57.

³⁷ Bozdağ, a.g.e., s. 169.

B. 756 SAYILI VE 5237 SAYILI TCK'DA TEKERRÜR HALİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Her fiilin tekerrüre esas alınması ilkesini kabul etmeyen, tekerrürü değişik türlere ayırarak cezanın artırılması sonucunu doğuran ve cezanın belirlenmesi sırasında ele alınması gereken bir kurum olarak benimseyen 756 sayılı TCK anlayışını terk eden 5237 Sayılı TCK, önceki suçun aynı veya farklı tür suç olmasını önemsiz görmüş, tek tür olarak düzenlediği tekerrürü cezayı arttıran bir sebep olmaktan çıkarmış ve 58. madde gerekçesine göre tekerrürü bir infaz rejimi haline getirmiştir³⁸. Bu nedenle 5237 Sayılı TCK'da tekerrür bir infaz rejimi olarak kabul edilmiştir³⁹. Mülga TCK'da tekerrür süreleri cezanın çekildiği veya düştüğü tarihten itibaren başlarken, 5237 Sayılı Yeni TCK ve 213 Sayılı VUK'da bu süre bir önceki cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren işlemeye başlar⁴⁰.

1. Tekerrür Şartları

Mülga TCK ve Yeni TCK tekerrür hususunda farklı özelliklere sahiptir. Bunlar⁴¹:

- i) Tekerrürün şartları bir ceza mahkûmiyetinin bulunması, yeni bir suçun işlenmesi ve yeni suçun tekerrür süreleri içinde işlenmiş olmasıdır. 5237 Sayılı TCK buna ek olarak yeni suçtan dolayı hapis cezasına hükmedilmiş olmasını aramaktadır. Bu nedenle para cezasına tekerrür uygulanamayacaktır⁴².

³⁸ Arslan, Kayaçiçek, a.g.e., s. 48.

³⁹ Yrg. 11. CD 09.07.2008, E.2008/5986 K.2008/7533 765 sayılı TCK'nın 81.maddesinde tekerrür nedeniyle cezadan artırım öngörülmesine rağmen 5237 sayılı kanunun 58.maddesinde tekerrür halinde cezadan artırım düzenlenmemiş olup tekerrür bir infaz kurumu olarak düzenlendiğinden 5237 sayılı yasanın sanık lehine olduğu gözetilmeden yazılı şekilde 765 sayılı TCK'nın 81/1.maddesiyle cezanın artırılmasına karar verilmesi yasaya uygun değildir. YCGK 19.12.2006, E.2006/319 K.2006/302 Tekerrür 765 sayılı yasada cezanın artırım nedeni olarak öngörülmüş iken, yeni sistemde koşullu salıverilme süresini de etkileyecek şekilde bir infaz rejimi kurumu olarak düzenlenmiştir. belirtilen sebeple, 5237 sayılı yasa lehe kabul edilerek yapılan uygulamalarda, aleyhe olan ve infazı ilgilendiren bu hükmün uygulama olanağı bulunmamaktadır.

⁴⁰ 5237 TCK, md. 58/1 "Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi hâlinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez." 756 Sayılı Mülga TCK, md. 81/1 Bir kimse beş seneden ziyade müddetle bir mahkumiyete uğradıktan sonra cezasını çektiği veya ceza düştüğü tarihten itibaren on sene ve diğer cezalarda beş sene içinde başka bir suç daha işlerse yeni suça verilecek ceza altıda bire kadar artırılır. 213 Sayılı VUK md. 338/1. Vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

⁴¹ Bozdağ, a.g.e., s. 103.

⁴² Yrg. 4. CD 20.01.2009, E.2008/21402 K.2009/291 5237 sayılı Yasa md. 58 uyarınca tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, önceki cezanın hapis ya da adli para cezası olmasının bir önemi bulunmamakta ise de, tekerrür uygulamasını gerektiren son cezanın hapis olması bir zorunluluktur. YRG 3. CD. 07.05.2008 E.2008/1739 K.2007/5789 Sanığın tekerrüre esas alınan ilamının doğrudan verilen para cezası olup, tekerrüre esas alınmayacağı gözetilmelidir.

- ii) 756 Sayılı TCK'da cezanın kesinleşmesi yeterli iken (Ancak; Yargıtay kararlarında cezanın infazını aramıştır), 5237 Sayılı TCK'da cezanın kesinleşmesi yeterli görülmüştür. Doktrinde tekerrür hükümlerinin uygulanması için 756 Sayılı TCK verilen cezanın infazını ararken, 5237 Sayılı TCK tekerrür hükümlerinin uygulanması için hükmün kesinleşmesini yeterli görmektedir⁴³. TCK'nın 58/1. maddesine göre tekerrür uygulaması yapılabilmesi için önceki hükmün kesinleşmesinin yeterli olup, bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez⁴⁴.
- iii) 756 Sayılı TCK tekerrürün kabulü esası için cezanın yetersizliği görüşü benimserken, 5237 Sayılı TCK verilen cezanın infazı ve infaz sonrası tedbir niteliğinde ele alarak yaptırımın bireyselleştirilmesini esas almıştır.
- iv) 756 Sayılı TCK ikinci suçun tekerrür hükümlerine maruz kalabilmesi için 5-10 yıllık süreleri öngörmüş; 5237 Sayılı TCK ise 3 ve 5 yıllık iki farklı süre öngörmüştür.
- v) 756 Sayılı TCK'da varsayılan, genel, özel, süreli, zorunlu, milli tekerrür mevcuttur; 5237 Sayılı TCK'da varsayılan, genel, zorunlu, süreli, milli tekerrür sistemi mevcuttur.
- vi) 756 Sayılı TCK'da tekerrür adli para cezaları açısından da uygulanabilirken, 5237 Sayılı TCK'da yalnızca hapis cezaları ile sınırlandırılmıştır⁴⁵.
- vii) 756 Sayılı TCK'da tekerrürün sonucu sonraki cezanın ağırlaştırılmasıdır; 5237 Sayılı TCK'da ise sonraki cezanın özel infaz rejimine göre çektirilmesi ve infaz sonrasında denetimli serbestlik tedbirinin uygulanmasıdır⁴⁶.
- viii) 756 Sayılı TCK'da yaş sınırı 15 iken, 5237 Sayılı TCK'da bu sınır 18'e çıkarılmıştır⁴⁷.

⁴³ Yrg. 8. CD. 26.05.2011, E.2011/3630 K.2011/3860 Henüz kesinleşmemiş bir mahkumiyet hükmünden dolayı 5237 sayılı TCK'nın 58/6 maddesi uyarınca mükerrerlere özgü infaz rejiminin uygulamasının mümkün olmadığı gözetilmeden, yasaya aykırı olarak sanığa verilen cezaların mükerrerlere özgü infaz rejimine göre çektirilmesine karar verilemeyeceğinin gözetilmesi gerekir. Yrg. 4. CD. 26.04.2011, E.2011/766 K.2011/5665 Sanığın sabıka kaydına esas kesinleşmiş ilamlar nedeniyle tekerrür koşullarının oluşmasına karşın ilgili maddenin uygulanmaması hukuka aykırıdır.

⁴⁴ Arslan, Kayaççek, a.g.e., s. 70.

⁴⁵ Arslan, Kayaççek, a.g.e., s. 141; Yrg. 4. CD. 20.01.2009 K.2009/291 E.2008/21402.

⁴⁶ Bozdağ, a.g.e., s. 103.

⁴⁷ Yrg. 2. CD. 21.07.2008, E.2008/18679 K.2008/13587 5237 sayılı TCK'nın 58/5. maddesinde yer alan "fili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış olan kişilerin işlediği suçlar dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulanmaz" şeklindeki düzenleme nazara alındığında, sanığın sabıkasına esas eylemini işlediği tarihte 18 yaşından küçük olduğu anlaşılacakla, cezasının mükerrerlere özgü infaz rejimine göre çektirilmesine karar verilemeyeceği gözetilmelidir.

- ix) İki kanunda artırım oranları farklı olarak nitelendirilir ve önceki ve sonraki ceza kanunlarının, bütün hükümleri olaya ayrı ayrı uygulanarak ortaya çıkan sonuçların birbirleriyle karşılaştırılması suretiyle lehe olan kanun belirlenmelidir⁴⁸.

Tekerrür, bir defa suç işledikten ve bu suçtan dolayı cezası kesinleştikten sonra, kanunun belirttiği sürelerde tekrar suç işlenmesi durumu olarak tanımlanabilir. Tekerrürün varlığından bahsedebilmek için “önceden işlenmiş bir suçtan dolayı kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetinin bulunması, ilk suçun cezasının kesinleşmesinden sonra yeni bir suçun işlenmesi ve ikinci suçun, ilk suçun cezasının kesinleşmesinden itibaren belirli bir sürede işlenmesi gerekmektedir.

2. Tekerrürün Sonuçları

756 Sayılı TCK’da tekerrürün sonucu sonraki cezanın ağırlaştırılmasıdır; 5237 Sayılı TCK’da ise sonraki cezanın özel infaz rejimine göre çektirilmesi ve infaz sonrasında denetimli serbestlik tedbirinin uygulanmasıdır. Tekerrürün sonuçları yeni TCK çerçevesinde incelenecektir. Tekerrürün ilk sonucu “Tekerrür halinde, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezasıyla adli para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunmasıdır.” Ayrıca, TCK’nın 58/6. maddesi uyarınca tekerrür halinde hükmolunan ceza mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir⁴⁹. Tekerrür halinde, işlenen suçtan dolayı mahkûm olan kimsenin koşullu salıverilme süresi, ilk defa suç işleyenlere göre daha uzundur. YTCK ile tekerrür uygulamasında, ikinci suç için verilen cezanın artırılması uygulamasından vazgeçilip, koşullu salıverme kurumunda nazara alınacak bir husus olarak düzenlenir. Koşullu salıverme süresine eklenecek

⁴⁸ Yrg 2. CD. 27.12.2010, E.2010/24449 K..210/34718 765 sayılı TCK’nın 80. maddesine göre 1/6 oranında, 5237 sayılı TCK’nın 43. maddesine göre ise 1/4 oranında artırım uygulanacağı nazara alındığında, sanığın lehine olan 765 sayılı TCK’nın olduğu halde, 5237 sayılı TCK uygulanarak sanık hakkında fazla hapis cezasına hükmedilmesi, bozmayı gerektirmiştir.

⁴⁹ 5275 Sayılı CGTİK, Koşullu salıverilme 107 md. (1) Koşullu salıverilmeden yararlanabilmek için mahkûmun kurumdaki infaz süresini iyi hâlli olarak geçirmesi gerekir. (2) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz yılını, müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar yirmi dört yılını, diğer süreli hapis cezalarına mahkûm edilmiş olanlar cezalarının üçte ikisini infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler. 108 md. (1) Tekerrür hâlinde işlenen suçtan dolayı mahkûm olunan; a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasının otuz dokuz yılının,b) Müebbet hapis cezasının otuz üç yılının,c) Süreli hapis cezasının dörtte üçünün, İnfaz kurumunda iyi hâlli olarak çekilmesi durumunda, koşullu salıverilmeden yararlanılabilir.(2) Tekerrür nedeniyle koşullu salıverme süresine eklenecek miktar, tekerrüre esas alınan cezanın en ağırından fazla olamaz. (3) İkinci defa tekerrür hükümlerinin uygulanması durumunda, hükümlü koşullu salıverilmez. (4) Hâkim, mükerrir hakkında cezanın infazının tamamlanmasından sonra başlamak ve bir yıldan az olmamak üzere denetim süresi belirler. (5) Tekerrür dolayısıyla belirlenen denetim süresinde, koşullu salıverilmeye ilişkin hükümler uygulanır. (6) Hâkim, mükerrir hakkında denetim süresinin uzatılmasına karar verebilir. Denetim süresi en fazla beş yıla kadar uzatılabilir.

miktar için önceki mahkûmiyet yalnızca para cezası ise (burada hapis cezasından çevrilme para cezaları da bu kapsamda değerlendirilecektir) önceki mahkûmiyet miktarı 5237 sayılı TCK'nın 52/2 ve 5275 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesine göre 100 YTL bir gün karşılığı hesap edilerek bulunacak süre, tekerrür nedeniyle koşullu salıverme süresine eklenecek süredir. 100 YTL'den aşağı para cezaları 1 gün olarak hesaplanacaktır. Önceki mahkûmiyet yalnız hapis cezası ise, burada da bir sorunla karşılaşılmaz. Önceki mahkûmiyet miktarı, koşullu salıverme süresine eklenecek miktardır. Örneğin sanığın önceki tekerrüre esas alınan sabıkası 1 yıl 8 ay hapis ise sanığa verilecek miktarda (aldığı cezanın 3/4'ünü geçmeyecek şekilde) artırılır⁵⁰. Tekerrür halinde cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır. (5237 sayılı TCK 58/6 ikinci cümle). Bu denetimli serbestlik süresi, cezanın infazından sonra başlamak üzere 1 yıldan az olamaz. Hâkim kararında; sanığın mükerrir olduğunu ve sanık hakkında denetimli serbestlik uygulanacağını belirtir⁵¹.

III. VERGİ KABAHATLERİNDE TEKERRÜR

Tekerrür daha önce suç işleyen ve cezası kesinleşen bir kişinin belirli süre zarflarında yeniden suç işlemesi dolayısıyla cezasında artma veya cezasını özel bir infaz rejimine tabi tutma sonucunu oluşturan bir müessesedir⁵². 5560 sayılı Kabahatler Kanunu 3. maddesi gereğince bu kanunun genel hükümleri vergisel kabahatler içinde geçerli olacaktır; ancak 5728 Sayılı Kanunla VUK'da bulunan vergisel kabahatlere ilişkin ceza hükümlerinde uyumlaştırılmaya gidilmiştir ve VUK'da vergi kabahatlerine uygulanacak genel hüküm bulunmaması halinde Kabahatler Kanunu'ndaki genel hükümler uygulama alanı bulacaktır. Bu nedenle, Kabahatler Kanunu 3. maddesinin iptali ile yeni düzenleme gereği, özel kanunlarda idari yaptırımlara karşı gidilebilecek kanun yolunun KK'dan farklı düzenlenmiş olması halinde öncelikle özel kanunlardaki hüküm uygulanacaktır. Bu nedenle vergisel kabahatler için kesilen idari para cezaları işlemlerine karşı VUK'da özel bir kanun yolu öngördüğünden, bu konuda KK'nın kanun yollarına ilişkin hükmü uygulanmayacaktır⁵³. Ancak Kabahatler Kanunu'nda tekerrüre ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır ve bu nedenle kanuna göre kabahatlerde tekerrür mümkün olamayacaktır.

⁵⁰ Özbey, a.g.m., ss. 93-97.

⁵¹ Özbey, a.g.m., s. 99.

⁵² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 15. Bası, Ankara, 2008, s. 216.

⁵³ Bozdağ, a.g.e., ss. 147-148.

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde "Tekerrür" başlığı altında; "*Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*" hükmüne yer verilmiştir. Bu çerçevede; vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır. Bu düzenleme, tekerrür müessesinin vergi kabahatlerinde kabul edildiğini göstermektedir. Burada önemli olan hususlardan biri, tekerrürün uygulanabilmesi için vergi kabahatinin ve cezasının kesinleşmesidir; yoksa cezanın tahsili şart değildir⁵⁴. Bu bağlamda; suç arttıkça tekerrür nedeniyle arttırılacak ceza da bu duruma paralel olarak artmaktadır⁵⁵.

A. VERGİ KABAHAHLERİNDE TEKERRÜRÜN ŞARTLARI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde, vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezasının yüzde elli, usulsüzlük cezasının yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı kuralı getirilmiştir. Ceza hukukunda tekerrür bir ceza mahkumiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesinin önlenmesi yani ıslah edilmesi amacıyla getirilmiş bir ceza artırım müessesesidir. Vergi Usul Kanununda ise, vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere belirtilen süreler içerisinde tekrar ceza kesilmesi durumunda cezanın belirli oranlarda artırılacağına kurala bağlandığı görülmektedir. Örneğin, vergi ziyasına sebebiyet vermekten dolayı hakkında ceza kesilen bir kimse adına cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere beş yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda ceza yüzde elli oranında artırılmak suretiyle uygulanabilecektir. O halde, vergi kabahatlerinde tekerrür müessesine yer verilmiş ve VUK'un 339. maddesinde

⁵⁴ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009, s. 224.

⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 216.

düzenlenmiştir⁵⁶. VUK'da cezanın tekerrür nedeniyle artırılması iki ayrı düzenlemede kabul edilmiştir⁵⁷:

1. Bir takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla usulsüzlük eylemi yapılması. (md. 339)
2. Vergi zıyana sebebiyet verilmesi veya usulsüzlük fiillerinde tekerrür bulunması. (md. 339)

Vergi kabahatlerinde tekerrürün oluşabilmesi için aşağıdaki şartların varlığı gerçekleşmelidir⁵⁸:

1. Bir Vergisel Kabahat İşlenmesi: Kabahat vergi ziyayı veya genel usulsüzlük olmalıdır.
2. Tekerrüre konu olan önceki kabahatin cezası kesinleşmiş olmalıdır.
3. Sonraki kabahatin cezası öngörülen sürede kesilmelidir. (Bu süre vergi ziyayı kabahatinde 5, genel usulsüzlük kabahatinde 2 yıl olarak belirlenmiştir.)
4. İlk fiil ve sonraki fiil aynı vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergi kabahatine iştirak edenler tarafından gerçekleştirilmelidir.

VUK 339. maddesi gereğince ilk cezanın kesilmesini gerektiren kabahatle tekerrür hali kabul edilen kabahatin aynı türden olması gerekir; bu ilk eylemle ile son eylem aynı vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından yapılmalıdır. İlk eylem nedeniyle kesilen vergi cezasının kesinleşmiş bulunması gereklidir. Bu kapsamda kesilen ilk cezanın ortadan kalkmamış veya mahiyetinin değiştirilmemiş bulunması da gerekmektedir. İkinci eylem, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılından itibaren vergi ziyayı için beş, usulsüzlük için iki yıl içinde yapılmış cezada bu süreler içinde kesilmiş olmalıdır. İkinci eylemin işlendiğinin usullere uygun olarak tespiti gerekmektedir⁵⁹. Ayrıca VUK'ta düzenlenen genel usulsüzlük eylemleri için 339. maddenin uygulanması olanaklı değildir⁶⁰.

⁵⁶ Bozdağ, a.g.e., s. 150. Kabahatler için genel kanun niteliğine haiz Kabahatler Kanununda tekerrüre ilişkin herhangi bir hüküm yoktur ve bu konuda da TCK'nın genel hükümlerinde de bir atıf yapılmamıştır. Bu nedenle özel kanunlarda aksi düzenlenmediği takdirde kabahatler arasında tekerrür söz konusu değildir. Ancak VUK'da vergisel kabahatlere ilişkin tekerrür hükümleri mevcuttur ve KK'nun genel hükümlerine aykırılık teşkil etmediğinden uygulama alanı bulacaktır.

⁵⁷ Candan, a.g.e., s. 96.

⁵⁸ Şenyüz, a.g.e., ss. 231-238.

⁵⁹ Dnş. 4. D. 23.06.2011, E.2010/8825 K.2011/5756 İncelenen dosyada, 2008 yılına ilişkin uyuşmazlık 2009 yılında tespit edilmiş ve 20.5.2009 tarihinde kesinleşmiş olup, buna göre tekerrüre esas alınan aynı yıl 2008/7-9, 10-12. dönemleri geçici vergi için kesilen vergi zıyayı cezasına tekerrür hükümleri uygulanmasına hukuken olanak yoktur.

⁶⁰ Candan, a.g.e., ss. 96-98

1. Bir Vergisel Kabahatin İşlenmiş Olması: Kabahatin Vergi Ziyayı veya Genel Usulsüzlük Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde “*Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*” hükmü yer almakta ve sadece vergi ziyayı ile usulsüzlük lafzı geçmekte; usulsüzlüğün genel usulsüzlük mü özel usulsüzlük mü olduğu açıkça belirtilmemektedir. Bu konuda iki farklı görüş mevcuttur. Birinci görüşe göre özel usulsüzlük kabahati tekerrür kapsamına giremeyecektir. Geniş anlamda özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamında olduğu düşünülse de bu kabahatin tekerrüre esas alınamayacağı yönünde geniş dayanaklar bulunmaktadır. Bu dayanakların bazılarını şöyle sıralayabiliriz⁶¹:

- i) Özel usulsüzlük kabahatinin yeniden işlenmesi halinde verilecek ceza VUK 353. maddesinde özel olarak düzenlenmiştir.
- ii) VUK'un sistematigi açısından bakıldığında genel usulsüzlüklerin kanunun ilk çıkışında var olduğu; ancak özel usulsüzlüklerin sonradan gelen düzenlemeler ile getirilmiş olduğu görülmektedir. Keza, yeni düzenlemeler özel usulsüzlük kavramı⁶² adı altında işlenmiştir. Bu nedenle 339. maddede yer alan usulsüzlük ibaresi genel usulsüzlükleri ifade etmektedir.
- iii) VUK'un 339. maddesi çerçevesinde tekerrür bütün cezalar için değil vergi ziyayı ve genel usulsüzlük cezaları açısından önem taşımaktadır. Özel usulsüzlük cezalarının tekerrürü halinde uygulanacak cezalar VUK'un 353. ve mükerrer 355. maddelerinde özel düzenlemelere tabi tutulmuştur⁶³.

İkinci görüşü savunan yazarlara göre ise özel usulsüzlük kabahati tekerrür kapsamına girecektir. Bunun nedeni ise;

⁶¹ Şenyüz, a.g.e., ss. 231-234.

⁶² VUK md. 376, mük md. 355, md. 353, md. 336: Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük (...) birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır kesilir. Md. 353: Özel Usulsüzlükler ve Cezaları: Bu Maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336. md. hükmü uygulanmaz. Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir md. 340:Bu Kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

⁶³ Orhan Pala, “Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tekerrür Müessesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 341, (Ocak 2010), ss. 135-136.

i) Ne VUK md. 339'da ne de özel usulsüzlük kabahatinin düzenlendiği 353 ve mük 354-355. maddelerinde özel usulsüzlük kabahatlerinin tekerrür kapsamına girmeyeceğine dair bir hüküm bulunmaması olarak gösterilmektedir⁶⁴.

ii) Keza usulsüzlük kabahati VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmında yer alan usulsüzlük başlıklı ikinci bölümünde düzenlenmiş ve ikinci bölümün başlığı usulsüzlük olup; 351. maddede usulsüzlük tanımlanmış; 352. maddede genel usulsüzlükler ve cezaları, 353. maddesinde ise özel usulsüzlük ve cezaları oluşturan fiiller düzenlenmiştir. Yani hem özel usulsüzlükler hem de genel usulsüzlükler; usulsüzlük başlığı altında aynı bölümde düzenlenmiştir. Keza; VUK md. 351 gereğince de kanun tüm usulsüzlükler için ortak bir tanım yapmış ve genel-özel usulsüzlük ayrımı gözetmemiştir⁶⁵.

Tekerrürün varlığı için yeni ve ayrı bir kabahatin işlenmesi gerekir. Tek fiille birden fazla kabahatin oluşması durumunda tekerrürden bahsetmek mümkün değildir⁶⁶. Keza fiillerin bir bütün olarak tek kabahat oluşturduğu durumlarda tekerrüre esas fiil değil, kabahat esas alınacaktır⁶⁷. VUK'un 339. maddesine göre vergi idaresi bazen yanlış uygulamalar yaratmaktadır. Kanun'un lafzının yanlış yorumlanmasıyla ortaya çıkan örnekler bulunmaktadır. Örneğin, aynı fiil nedeniyle birden çok vergi ziyayı cezası kesilmekte, söz konusu cezaların kesilmesini gerektiren sebep tek fiilden ibaret olmasına rağmen tekerrür artırımına gidilebilmektedir.

Tekerrür için sonraki vergisel kabahatin işlendiği değil, sonraki vergisel kabahat için cezanın kesildiği tarih önemsizdir. Yani tekerrür işlenmiş kabahatten sonraki kabahate uygulanabilecektir. Bununla birlikte; maddenin açık hükmü gereğince "tekrar ceza kesilmesi" ibaresi yer almaktadır; ancak bu durum tekrar fiil işlenmesi şeklinde geniş bir şekilde yorumlanmamalıdır⁶⁸. Örneğin; 2007 yılında yapılan vergi incelemesi neticesinde 2005 yılına ilişkin vergi ziyayı cezası, 2008 yılında yapılan vergi incelemesi neticesinde ise 2004 yılına

⁶⁴ Bozdağ, a.g.e., ss. 151-153. Aksi Görüş için Aslanpınar, a.g.m. "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür" "Tekerrür için ceza değil fiil esas alınmalıdır ve cezayı gerektiren ikinci fiil ilk fiilden sonraki bir tarihte işlenmiş olmalıdır".

⁶⁵ Bozdağ, a.g.e., ss. 153-154. (Benzer maddeler VUK md. 331, 353/10, 336, 337, 340.)

⁶⁶ VDDGK, 15.02.2002, E.2001/501, K.2002/62 Yapılan vergi incelemesi sonucu tek bir tespitle 385 adet faturanın usulüne uygun düzenlenmediğinin tespiti halinde usulsüzlüğün tek bir eylem olduğu, bu faturaların her biri için usulsüzlük fiilinin tekerrür ettiğinden bahisle ayrı ayrı ceza kesilmesinde isabet bulunmadığı hk. İşyerinde yapılan tek bir denetimde 136 faturanın örneklerinin numarasız olduğunun tesbiti halinde usulsüzlüğün tek bir eylem olduğu bu faturaların her kullandığında usulsüzlük fiilinin tekerrür ettiğinden bahisle herbir fatura için usulsüzlük cezası kesilmesinde ve bu cezaya karşı açılan davanın reddi yolundaki ısrar kararında yasaya uygunluk bulunmadığı hk.

⁶⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 234. VDDGK, 15.02.2002, E.2001/501, K.2002/62, VDDK 10.10.1997, K.1997/385, E.1996/107.

⁶⁸ Bozdağ, a.g.e., ss. 160-161.

ilişkin vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Her iki ceza da inceleme yapıldığı yıl içinde kesinleşmiştir. Bu durumda, Kanun hükmünü yorumlamadan yalnız lafzına istinaden cezanın kesinleşme tarihine göre tekerrür artırımı uygulanacak olursa, 2004 yılındaki suçun 2005 yılındakinin tekrarı olduğu, yani sonra oluştuğu gibi anlaşılmaz bir sonuç ortaya çıkacaktır. Örnekteki mükellefin geçmişe dönerek fiilini geri alamayacağı düşünüldüğünde tekerrürün ıslah aracı amacından çok uzaklaştırıldığı ortaya çıkmaktadır⁶⁹.

Tekerrür artırımı için fiil değil ceza esas alınmakta, tekerrürden dolayı artırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilden önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olması değerlendirmeye alınmamaktadır. Anayasa Mahkemesinin kararının⁷⁰ ardından, 15.08.2011 tarihli ve 49 sayılı VUK Sirküleri ile bu uygulamaya son verilmiş olup tekerrür artırımı bakımından fiilin esas alınacağı yönünde açıklama yapılmıştır. Bu yanlış uygulamalardan Sirkülerde, tekerrür artırımı için bulunması gereken diğer şartlar hakkında herhangi bir açıklama yapılmamış olması, farklı uygulamaların devam edebileceğini göstermektedir⁷¹.

Anayasa Mahkemesi Kararından önce de Danıştay benzer kararlar vermiştir⁷². Bu nedenle kesinleşen vergi ziyayı cezası nedeniyle ancak bu tarihten sonra kesilen ceza için tekerrür hükümleri uygulanabilecektir⁷³. Örneğin; Gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi

⁶⁹ Aslanpınar, "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür", a.g.m., ss. 289-291.

⁷⁰ Anayasa Mahkemesinin, 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2010/73 sayılı kararında, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyayı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırımı uygulanacağını öngören kuralda tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin her halde ilk fiil için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği belirtilmiştir. Bu itibarla bundan böyle, bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir. Diğer taraftan, 339'uncu maddede yer alan "...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere..." ibaresi tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgili olup, ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımı olarak uygulanması gerekmektedir.

⁷¹ Burak Aslanpınar, "Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasında Son Durum", **Yaklaşım**, Sayı 225, (Eylül 2011), ss. 288-291.

⁷² Dnş. 4. D. 22.02.2011, E.2009/6033 K.2011/867 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339' uncu maddesi uyarınca tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yıl başından sonra gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

⁷³ Dnş 4. D. 21.10.2010, E.2008/1493 K.2010/5203 İncelenen dosyada ise, davacı hakkında 22.1.2006 tarihinde kesinleşen vergi ziyayı cezası nedeniyle ancak bu tarihten sonra kesilen ceza için tekerrür hükümleri uygulanabilecektir, 2002 yılına ait dava konusu vergi ziyayı cezasına tekerrür hükümleri uygulanmıştır. mükellef hakkında 2002 yılından önce kesilip ve kesinleşen herhangi bir ceza olmadığından, söz konusu uygulama yukarıda belirtilen genel ceza hukuku prensipleri, suç ve cezanın kanuniliği ve belirliliğine dair anayasal hükümler ve vergi usul kanununun 339. maddesinde öngörülen amaca uymamaktadır.

ziyana sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyayı cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir. Bay (A) Eylül/2010 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini de süresinde vermemiş ve takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında 2.000 TL tutarında vergi ziyana sebep olduğu tespit edilmiştir. 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya bir kez daha vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Buna göre, işlenen ilk fiile ilişkin vergi ziyayı cezası kesinleşmiş olduğundan, kesinleşmeden sonra işlenen ikinci fiilden dolayı 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya kesilen ceza, tekerrür hükmü nedeniyle % 50 artırımlı olarak ve 3.000 TL tutarında uygulanacaktır⁷⁴.

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk fiil ile ikinci fiilin aynı mükellef veya sorumlu tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁷⁵. Örneğin A vergi dairesine kayıtlı olan bir kişiye işgal ettiği iş nedeniyle döviz bürosu işletmesi temmuz ayında kayba uğrattığı BSMV dolayısıyla vergi ziyayı kesinleştikten sonra, iki yıl sonra B vergi dairesi yetki alanında oto alımı işinden dolayı KDV vergi ziyayı cezası kesilmesinde, yeni ceza ½ oranında artırımlı olarak uygulanacaktır. Yani örnekten görüldüğü gibi tekerrürde mükellef, vergi sorumlusu veya vergi kabahatine iştirak edenler esas alınacaktır; önceki cezanın aynı vergiden kaynaklanıp/kaynaklanmaması veyahut aynı vergi dairesinin alanına girmesi şart değildir⁷⁶. VUK md. 340/1 gereği vergi kabahatleri ile diğer kabahatler ile vergi kabahatleri ve vergi suçları arasında tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır⁷⁷. İlk ve sonraki kabahatin aynı neviden olması veya olmaması hususu ise tartışmalıdır ve bu konuda doktrinde fikir birliği yoktur. Keza 1999 yılında 4369 Sayılı Kanunla VUK'un 339. maddesinde düzenleme yapılmadan önce açıkça fiillerin aynı tür olması gerekliliği belirtilmiştir. Ancak değişiklikten

⁷⁴ 15/08/2011 VUK 49/2011-7 VUK Sirküleri Vergi Usul Kanununun tekerrür ile ilgili hükmünün uygulanması hk. B.07.1.GİB.0.06.30-105: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanunla değişik "Tekerrür" başlıklı 339. maddesinde, vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezasının yüzde elli, usulsüzlük cezasının yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bakanlığımızca, vergi cezalarında tekerrüre ilişkin uygulamaya, vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda bu cezanın artırılması şeklinde yön verilmiş; tekerrürden dolayı artırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olmasının sonucu değiştirmeyeceği değerlendirilmiştir. Ancak, yargı mercilerinde ihtilaf konusu yapılan olaylarda, tekerrür hükmünün uygulanması için, tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin, daha önce işlenmiş fiil için kesilmiş ve kesinleşmiş cezadan sonra işlenmiş olması gerektiği yönünde hâsıl olan yargı kararları müstakar hale gelmiştir.

⁷⁵ Aslanpınar, a.g.m., s. 290.

⁷⁶ Ekrem Işık, "Vergi Usul Kanununda Tekerrür", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 245, Şubat 2009, s. 21.

⁷⁷ VUK md. 340/1. Bu Kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

sonra bu koşul maddenin lafzından çıkarılmıştır⁷⁸. Ancak Anayasa Mahkemesi kararı ile özel tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için yani ilk ve sonraki kabahatin aynı nev'iden olması gerekir.

2. Tekerrüre Konu Olan Önceki Kabahatin Cezasının Kesinleşmiş Olması

Tekerrürün varlığı için tekerrüre konu olan önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olması gerekir. Cezanın ödenmesi, cezanın dava açma süresi içinde dava konusu edilmemesi, uzlaşmaya varılması⁷⁹, cezaya karşı dava açıldığı halde davanın reddi üzerine kanun yollarına (itiraz, temyiz) gidilmezse ve gidilme sürelerinin sona erdiği anda; kanun yoluna gidilmiş ise mahkeme kararının tebliği anında⁸⁰, ceza için 376. maddeye göre cezada indirim talebinde bulunulması ve ödeme yapılmış olması, cezada indirim talebinde bulunduktan sonra 376. maddede yazılmış şartlar ihlal edilmiş olsa bile uzlaşma talep veya dava açma sürelerinin bitmiş olması durumunda⁸¹ kesinleşme meydana gelecektir. Cezanın ödenmesi veya tahsili önemli değildir; önemli olan cezanın kesinleşmesidir. Keza VUK md. 339 tekerrür için fiilin değil; cezanın kesinleşmesi hususuna bağlanmıştır. Önceki kabahat işlenmiş; ancak kesinleşme süresinden önce başka bir kabahat işlenmiş olması durumunda, önceki kabahatin cezası kesinleşmediğinden tekerrür eden vergi kabahati nedeniyle tekerrür hükmü uygulanmayacaktır⁸². Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki cezanın tarh ve tebliğ olunması yeterli değildir. Burada cezanın kesinleşmiş olmasından maksat, cezanın artık uyuşmazlığa konu edilemez ve tahsil edilir hale gelmesidir. Ancak; önceki kesinleşmiş cezanın tahsil edilmiş olup olmamasının ise önemi yoktur⁸³. Mükellefin dava yoluyla ihbarnameyi iptal ettirmesi kesinleşme sayılmayacaktır. Çünkü buradaki kesinleşme vergi ve cezanın alınmaması yönündedir. Keza mükellefin birden fazla yılının incelenmesi durumunda inceleme raporunda sonraki yıllar için tekerrür cezası istenemeyecektir; çünkü rapor yazılırken ortada kesinleşmiş bir ceza bulunmaz.

⁷⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 233. (Bu konuda doktrinde aksi görüşler mevcuttur.)

⁷⁹ Dnş. 3. D., 14.2.1989, E.1988/1552, K.1989/387; Uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarih itibariyle kesinleşmiş bulunan kaçakçılık cezasını müstelzim fiilin beş yıl içinde tekrarlanması halinde tekerrür cezası kesilebileceği hk. Dnş. 3. Daire, 10.04.1986, E.1986/343, K.1986/2167. Kesilen kaçakçılık cezasının uzlaşma hükümlerine göre ödenmesi cezanın nev'inde değişiklik yapmayıp miktarında indirimi sağladığından önceki cezanın kaçakçılık olması nedeniyle, olayda tekerrür hükümlerinin uygulanması gerektiği hk.

⁸⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 235.

⁸¹ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği, Aralık, 2008, s. 829.

⁸² Şenyüz, a.g.e., s. 238.

⁸³ Üstün, Şişman, a.g.m., s. 151.

3. Sonraki Kabahatin Cezasının Öngörülen Sürede Kesilmesi

Vergi Usul Kanununun 339. maddesinde “Vergi ziyanına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, *cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından* başlamak üzere vergi ziyanında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır” hükmü yasa koyucu uyarınca tekerrür hükümleri uygulanmasında önceki kabahatin kesildiği takvim yılını değil; bir sonraki takvim yılını esas almıştır. Bu nedenle; aynı takvim yılı içerisinde kesilen cezalar için tekerrür uygulanamayacağı bazı yazarlarca savunulmaktadır⁸⁴. Danıştay kararları ve bir kısım yazarlar kesinleşen cezanın kesinleşme tarihinden izleyen yıla kadarki sürede yeni kesilen cezalar için tekerrüre esas oluşturmayacağını savunurlar; diğer görüş ise cezanın kesinleştiği tarihten izleyen yıla kadar geçen sürede de kesilen cezalar için de tekerrüre esas oluşturacağıdır⁸⁵. Bununla birlikte Danıştay’ın farklı kararları mevcut olsa bile aynı yıl veya aynı dönem veya önceki yıl ya da önceki dönemler için tekerrür uygulanabilir⁸⁶.

Danıştay kararlarında da tekerrürün uygulanabilmesi için ceza kesilmesini gerektiren fiilin belirli süreler içinde tekrar işlenmesini zorunlu kılmıştır⁸⁷. Tekerrür, hakkında vergisel kabahatler dolayısıyla ceza kesilen ve bu ceza kesinleştikten sonra ve her halükarda cezanın kesinleştiği yılı izleyen takvim yılının başından başlamak üzere vergi ziyanında beş ve usulsüzlüklerde iki yıl içinde tekrar vergisel kabahat nedeniyle kesilen ceza kişinin kişisel durumu olması nedeniyle ceza arttırılmaktadır; yani bu hususta tekerrüre bağlanmış sonuç ikinci kabahatin cezasının arttırılması olarak karşımıza çıkar⁸⁸. Bu süreler için cezanın ödenmesi veya tahsil edilmesi önemli değildir.

Tüm bunlarla birlikte kesinleşen birinci kabahat sonrasında işlenen ikinci kabahatin cezasının birinci kabahatin cezasına oranla daha fazla olması ve tekerrür uygulaması nedeniyle kişilerin aleyhine sonuç ortaya çıkması durumunda adaletsiz bir uygulama oluşmuş olacaktır. Keza bu konuda 756 Sayılı Mülga TCK “*İkinci suç için tayin edilecek cezaya tekerrürden dolayı zammı lazım gelen miktar, hiç bir suretle evvelki suç için hükmedilmiş*

⁸⁴ Pala, a.g.m, s. 137.

⁸⁵ Bozdağ, a.g.e., s. 166; Şenyüz, a.g.e., s. 237; Konu hakkındaki görüş: “Cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere” ifadesi tekerrür süresinin başlangıcını değil, sürenin bitişini belirtmektedir. Sözel yorumla farklı bir anlam çıkarılsa da, amaçsal yorum ve evleviyet kuralı çerçevesi göz önüne alındığında kesinleşmeyi izleyen takvim yılı başına kadar geçen süre için de tekerrür hükümleri uygulanacaktır.

⁸⁶ Işık, a.g.m., s. 29.

⁸⁷ Dnş. 3. D. 15.10.1986, K.1986/1991, E.1986/533.

⁸⁸ Bozdağ, a.g.e., ss. 150-151.

olan cezaların en ağırından ziyade olarak tayin olunamaz⁸⁹” hükmü ile bu sorunu çözmüştür. Ancak VUK’da böyle bir hüküm bulunmamaktadır.

B. VERGİ KABAHAHLERİNDE TEKERRÜRÜN CEZASI

Bu başlık altında vergi ziyayı kabahati ve bu kabahat açısından son yasal gelişmeler ele alınacak ve vergi ziyayı kabahatinin normal cezası açıklanacaktır. Ardından VUK hükümleriyle birlikte tekerrür cezaları ele alınacaktır. Son olarak tekerrür hükümlerinin uygulanmasına ve bu hükümlerin doğurduğu sonuçlara yer verilecektir.

1. Vergi Ziyayı Kabahatinde Tekerrür

Vergi ziyayı kabahatinde tekerrür uygulamasının anlatımının öncesinde vergi ziyayı kabahatinin niteliği, unsurları ve normal cezası hakkında bilgi verilecektir.

a. Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası

Vergi ziyayı kabahatleri, VUK’da ayrı ayrı sayılmamış; 344’üncü maddesinde sadece vergi ziyasına sebebiyet verilmesi biçiminde genel bir tanımla yetinilmiştir⁹⁰. Vergi kabahatine sebebiyet veren fiilleri şöyle sıralayabiliriz⁹¹:

i. Ağır nitelikli vergi kabahatinin fiilleri(VUK m.359):

- 1) Hesap ve muhasebe hileleri yapmak.
- 2) Gerçekte olmayan kişiler adına hesaplar açmak.
- 3) Çift defter kullanmak.
- 4) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek.
- 5) Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma.
- 6) Defter, kayıt veya belgeleri yok etmek.
- 7) Defter sayfalarını kopartarak yok etmek.
- 8) Sahte belge düzenlemek veya kullanmak.
- 9) Anlaşmasız matbaalarca basılan belgeleri kullanmak.

⁸⁹ 756 Sayılı (Mülga) TCK, md. 81/3.

⁹⁰ Ali Parlar, Güleç Demirel, **Açıklamalı- İctihath Adli-İdari Vergi Suçları**, 2002, s. 20.

⁹¹ Şenyüz, a.g.e., ss. 56-85.

ii. *Hafif nitelikli vergi kabahatinin fiili (VUK m.344):* Beyannamenin kanunu süresinden sonra kendiliğinden verilmesi:

- Beyannamenin kanunu süreyi aşacak şekilde geç verilmesi.
- Vergi incelemesine başlanmamış olması.
- Takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması.

iii. *Orta nitelikli vergi kabahatinin fiilleri:* Bu fiiller kanunda sayılmadığı için ağır ve hafif nitelikteki fiiller dışında kalan tüm fiiller orta nitelikli vergi kabahatinin fiilini oluşturur. (Hiç beyanname vermemek, süresinden sonra beyanname vermek, beyannameyi süresinde vermekle birlikte eksik matrah bildirmek, beyannamede matraha ilişkin tutarı boş bırakmak, şahsi ve ailevi durumlarıyla ilgili yanlış bilgi vermek, iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesiyle yanlış uygulama yapılması, vergiye tabi matraha ulaşılırken fazla indirim yapılması, hatalı işlem veya tarife sonucu hesaplanan verginin azaltılması, gerçekte olduğundan daha fazla mahsup yapılması vd.)

Vergi ziyayı kabahatinin cezası, eğer vergi ziyayı VUK md. 359'da yazılı ağır nitelikli fiillerle işlenmiş ise; ceza bu fiillere sebebiyet verenlere üç kat, iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacaktır. VUK'un 341. maddesinde yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde (Beyanname verme ödeviyle ilgili olarak beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra; ancak vergi incelemesine başlanılmasından önce verilmesi durumunda – orta nitelikli fiiller); mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri (hafif nitelikli fiiller) için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır⁹².

Görüldüğü üzere kabahatin cezası, ziyaya uğratılan vergi miktarını esas veya ölçü olarak hesaplanan (Kabahatin ağır nitelikli fiillerle işlenmesi durumunda cezası ziyaya uğratılan verginin üç katı, orta nitelikli fiillerle işlenmesi durumunda bir katı, hafif nitelikli fiillerle işlenmesi durumunda ise yarı katı olarak hesaplanacaktır.) idari para cezası olarak belirlenmiştir. Vergi ziyayı cezasından başka, doğal olarak kayba uğratılan vergi borcu aslı da ayrıca kabahati işleyenden alınacaktır⁹³.

⁹² VUK, md. 344.

⁹³ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 211.

b. Vergi Ziyai Kabahatinde Tekerrür Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde "Vergi ziyama sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, *cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından* başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Tablo 8: Vergi Ziyai Cezasında Tekerrür Nedeniyle Artırım

Sonraki Fiilin Vergi Ziyai Kabahatinin Ağır Nitelikli (VUK 359. Maddesini Oluşturan) Fiilleriyle İşlenmesi (Süre: 5 Yıl)	1) Vergi Ziyai Cezası: (Ziya Uğratılan Vergi x 3) (VUK md. 344) 2) Tekerrürde Ceza Artırımı: (Ziyaa Uğratılan Vergix3)/2 (VUK md. 339) 3) Toplam Ceza: Ziya Uğratılan Verginin 3 katı+ Ziya Uğratılan Vergisinin 3 katının 1/2'si.
Sonraki Fiilin Vergi Ziyai Kabahatinin Orta Nitelikteki Fiilleriyle İşlenmesi (Süre:5 Yıl)	1) VZC: Ziya Uğratılan Vergix1 (VUK md. 344) 2) Tekerrür Nedeniyle Ceza Artırımı: Ziya Uğratılan Vergi/2 (VUK md. 339) 3) Toplam Ceza: Ziya Uğratılan Vergi+Ziya Uğratılan Vergi/2
Sonraki Fiilin Vergi Ziyai Kabahatinin Hafif Nitelikteki Fiilleri ile İşlenmesi (Süre: 5 Yıl)	1) VZC: Ziya Uğratılan Vergi /2 (VUK md. 344) 2) Tekerrürde Ceza Artırımı: (Ziya Uğratılan Vergi/2)/2 (VUK md. 339) 3) Toplam Ceza: Ziya Uğratılan Vergi /2 + (Ziya Uğratılan Vergi/2)/2

Vergi kabahatleri VUK'un 4369 Sayılı Kanunla değişiklik yapılan 339. maddesinde, vergi ziyamı gerektiren suçlar ve usulsüzlük suçlarını mükerrer işleyenlerin cezaları belli oranlarda artırılabacağı hükme bağlanmıştır. Görüldüğü üzere vergi ziyai kabahatinin ağır nitelikli fiillerle işlenmesi halinde faile ziyaa uğrattığı verginin üç katı vergi ziyai cezası kesilecek ve tekerrür durumunda bu üç kat cezanın yarısı kadar da ceza artırılabacaktır.

2. Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrür

Genel usulsüzlük kabahatinde tekerrür hükümleri anlatımından önce, genel usulsüzlük kabahatinin niteliği, unsurları ve normal cezası hakkında bilgi verilecektir.

a. Genel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası

Usulsüzlük kabahati, Vergi Usul Kanunu'nda “*vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine uyulmaması*” olarak tanımlanır⁹⁴. Vergi ziyayı kabahatinde “vergi kaybı ögesi bulunmaktadır ve vergi kaybı vergi ziyayı kabahatinin neticesini oluşturmaktadır. Usulsüzlük kabahatinde ise; vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybı için elverişli bir ortam yaratmaya çalışmaktadır. Bu noktada vergi ziyayındaki “zarar unsuru” usulsüzlük kabahatinde “tehlike” unsuruna bürünmektedir ve usulsüzlük kabahatinin oluşması için vergi ziyayı şart değildir⁹⁵. Genel Usulsüzlük kabahatine sebebiyet veren fiilleri şöyle sıralayabiliriz⁹⁶:

i. İnci derece usulsüzlükler:

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması.
2. VUK na göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması.
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması.
4. Çiftçiler tarafından VUK' un 245 inci maddesi hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan ekim sayım beyanına veya düzeltme beyanına çiftçilerce uyulmaması.
5. Kayıt düzenine ilişkin (VUK, md. 215 – 219) hükümlerine uyulmamış olması. (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır.)
6. İşe başlamanın (VUK 168 md uyarınca) zamanında bildirilmemesi.
7. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik süresinin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilmesi veya hiç tasdik ettirilmemesi, yaptırılmamış olması.

⁹⁴ VUK md.351.

⁹⁵ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 211.

⁹⁶ Parlar, Demirel, a.g.e., s. 22-23.VUK md. 352.

8. Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması (VUK md. 109).

9. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin VUK nun342/2' nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

ii. II nci derece usulsüzlükler⁹⁷:

1. Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. nci maddenin 1. inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması.

2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek (VUK 243, 54 md.) doğru bir şekilde yapılmaması.

3. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması. (İşe başlamayı bildirmek hariç.)

5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması(VUK m. 247).

6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması(VUK m. 221).

7. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması(VUK m. 230,353 md.).

8. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

VUK'un 352'inci maddesinde yer alan birinci ve ikinci dereceden fiilleri işleyen için kanunda maktu para cezası verilmesi öngörülmüştür. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirir ise de, aşağıdaki cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak uygulanacaktır. Genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla tekrar etmesi durumunda birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte biri kesilecektir⁹⁸.

⁹⁷ Parlar, Demirel, a.g.e., s. 22-23.

⁹⁸ VUK md. 337 (Değişik fıkra: 30/12/1980 - 2365/63 md.) Aynı ayrı yapılmış olan vergi ziyatı (...) veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352'inci Maddede yazılı usulsüzlüklerden , ayrı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352'inci Maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır.

Tablo 9: Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel⁹⁹

Mükellef Grupları	I. Derece Usulsüzlükler	II. Derece Usulsüzlükler
1. Sermaye şirketleri	96 TL	53 TL
2. Sermaye şirketleri dışında kalan 1 inci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	60 TL	30 TL
3. İkinci sınıf tüccarlar	30 TL	15 TL
4. Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	15 TL	8 TL
5. Kazancı basit usulde tespit edilenler	8 TL	3,70 TL
6. Gelir Vergisinden muaf esnaf	3,70 TL	2,15TL

b. Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrür Cezası

Genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılında birden fazla işlenmesi halinde VUK md. 337 gereğince; VUK md. 352’de sayılı fiillerle tekerrüre sebebiyet verilmesi halinde öncelikle kesilecek normal cezanın dörtte biri kesilecek sonrada bu ceza üzerinden tekerrür nedeniyle dörtte bir oranında artırımı gidilecektir. VUK md. 352’ye göre usulsüzlük fiili re’sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir. Bu durumda tekerrür, iki kat olarak kesilen ceza üzerinden yapılacaktır (Cezadan indirim olsa dahi, tekerrür artırımı bu 2 kat olan tutara uygulanır)¹⁰⁰. Danıştay bu konuda normal tutarın esas alınacağı görüşündedir; vergi idaresi ise iki kat kesilen cezanın esas alınacağını savunmaktadır¹⁰¹. Farklı takvim yıllarında ve tekerrür sürelerinde genel usulsüzlük kabahatinin ikinci veya sonraki kez işlenmesi durumunda; ikinci veya sonraki kabahatin cezası dörtte bir oranında artırımı olarak uygulanacaktır.

Tablo 10: Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrür

Genel Usulsüzlük Kabahatinin Aynı Takvim Yılında İkinci Kez İşlenmesi¹⁰² (Süre: 2 Yıl)	1) Kesilecek normal cezanın 1/4’ü kesilecek (VUK md. 337) 2) Yukarıdaki ceza üzerinden (1/4’lük oranda hesaplanan cezadan) tekerrür nedeniyle de 1/4 oranında artırım yapılacaktır (VUK md. 339) 3) Toplam Ceza: Kesilecek normal cezanın 1/4’ü + Tekerrür Cezası (Tekerrür cezası azaltılan yani cezanın dörtte biri olarak verilen cezaya uygulanacaktır.)
--	--

⁹⁹ VUK Genel Tebliği No:402.

¹⁰⁰ Işık, a.g.m., s. 26.

¹⁰¹ Şenyüz, a.g.e., s. 242.

¹⁰² Işık, a.g.m., s. 25; Bu konu hakkındaki iki farklı görüş: Fiil ayrılığı nedeniyle kesilen usulsüzlük cezası (VUK md. 337) ile tekerrür cezası (VUK md. 339) hükümlerinin birlikte uygulanabilirliği hususunda iki farklı görüş vardır. Birinci görüş sadece VUK md. 337’nin uygulanmasını savunurken; ikinci görüş ise iki kanunun da (VUK md.337/339) uygulanabilmesidir.

Genel Usulsüzlük Kabahatinin İkinci Kez İşlenmesi (Farklı takvim yılında)	1) İkinci genel usulsüzlük kabahatinin cezası 2) Yukarıdaki ceza üzerinden tekrerrür nedeniyle de 1/4 oranında artırım yapılacaktır (VUK md. 339) 3) Toplam Ceza: Kesilecek normal ceza+ Tekerrür Cezası
--	--

Bu anlatımlar çerçevesinde, Vergi Usul Kanunu'nda tekrerrür ile ilgili madde 4369 sayılı kanunun 9. maddesiyle değiştirilmiş ve 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olan 339. madde neticesinde tekrerrür cezası uygulanabilmesi için gerekli şartlar özetle şöyledir¹⁰³:

- i) Yeni ve ayrı bir fiil ile kabahat işlenmiş olması¹⁰⁴.
- ii) İlk cezanın ve sonraki cezanın vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergi kabahatine iştirak edenler adına kesilmesi.
- iii) Önceki cezanın kesinleşmiş olması¹⁰⁵.
- iv) Belirli süre sonra ikinci cezanın işlenmiş olması¹⁰⁶.

Tablo 11: VUK 339. Madde'nin 4369 Sayılı Kanunla Düzenlenen Yeni Hali

VUK md. 339 Mülga Hali	VUK md. 339 Yeni Madde
339. maddesinde, kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı kesilen ve cezası da kesinleşen bir kimsenin, aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere kaçakçılık ağır kusur ve kusurda beş, usulsüzlükte iki yıl zarfında tekrar işlemesi halinde cezasının kaçakçılıkta yarısı, ağır kusur ve kusurda üçte biri, usulsüzlükte ise dörtte biri nispetinde artırılabacağı hükme bağlanmıştır.	Madde 339 – (Değişik: 22/7/1998 - 4369/9 md.) Vergi ziyasına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Mülga maddede yer alan "kaçakçılık ve usulsüzlük veya ağır kusur ve usulsüzlük veyahut kusur ile usulsüzlük" ve "kaçakçılık, ağır kusur veya kusur" ibareleri 22.07.1998 tarih

¹⁰³ Işık, a.g.m., s. 18.

¹⁰⁴ VDDGK, 15.02.2002, E. 2001/501, K. 2002/62; VDDK 10.10.1997, K. 1997/385, E. 1996/107.

¹⁰⁵ Dnş. 3.D., 14.2.1989, E.1988/1552, K.1989/387; Uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarih itibariyle kesinleşmiş bulunan kaçakçılık cezasını müstelzim fiilin beş yıl içinde tekrarlanması halinde tekrerrür cezası kesilebileceği hk. Dnş. 3. D., 10.04.1986, E.1986/343, K.1986/2167; Kesilen kaçakçılık cezasının uzlaşma hükümlerine göre ödenmesi cezanın nev'inde değişiklik yapmayıp miktarında indirimi sağladığından önceki cezanın kaçakçılık olması nedeniyle, olayda tekrerrür hükümlerinin uygulanması gerektiği hakkında.

¹⁰⁶ Dnş. 4. D. E.1988/399, K.1989/388; Tekerrür cezası kesilebilmesi için, bu cezayı gerektirecek fiilin 5 yıl içinde tekrarlandığı yolunda bir tesbitin gerekli olduğu hk. Yıl içinde tekrarlandığı yolunda bir tespitin gerekli olduğu hk.

ve 4369 sayılı Kanununun 81. maddesiyle yukarıdaki metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir¹⁰⁷. Yenilenen madde ile Mülga madde arasında süreler ve artırımlı ceza oranında bir değişiklik bulunmamaktadır. Ancak Mülga maddede aynı neviden iki kabahat arasında tekerrür uygulanabileceği öngörülmektedir ve bu konuda yeni madde hükmünde bir boşluk mevcuttur. Bu durum Anayasa Mahkemesi kararıyla çözümlenmeye çalışılmıştır ve yarı özel tekerrürden özel tekerrüre geçiş öngörülmüştür.

3. Vergi Ziyayı ve Genel Usulsüzlük Kabahatinin Birleşmesinde Tekerrür Cezası

Birleşme hükümlerinin tekerrür hükümlerini etkileyip etkilememesine bağlı olarak vergi ziyayı ve genel usulsüzlük kabahatinde birleşme durumunda tekerrür cezasının nasıl uygulanacağı önem arz eden bir konudur¹⁰⁸. VUK'un 336'ncı maddesinde ise "Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir." hükmüne yer verilmiştir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmalina mani değildir¹⁰⁹. Vergi ziyayı nedeniyle kesilmesi gereken cezanın, miktar itibariyle, eylem için daha önce kesilen usulsüzlük cezasından daha ağır ve fazla olduğu anlaşılırsa bu durumda noksan olan ceza tutarı ikmal edilir¹¹⁰. Görüldüğü üzere vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahati arasında fikri içtima benzeri bir durumu oluşmaktadır.

Tek fiil ile birden fazla yasa ihlali veyahut birden çok fiil ile aynı yasa hükmünün ihlali söz konusu olabilir. Ceza hukukunda fikri içtima ve zincirleme suç olarak nitelendirilen bu kurumlar kendilerine has özellikleri olan suçun özel görünüş şekilleridir. Fikri içtima halinde bir fiil nedeniyle iki suç oluşabilmekte ve TCK hükümlerine göre birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmaktadır. Özel nitelikte kanun niteliğine haiz 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda

¹⁰⁷ VUK md. 339.

¹⁰⁸ Bu konudaki Görüş için bkz. Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, a.g.e., s. 241. Birleşme halinde de genel usulsüzlük kabahatinin varlığı devam eder. Sadece cezalandırma açısından usulsüzlüğe göre cezası yüksek olduğundan vergi ziyayı cezası verilmesi söz konusu olmuştur. Yoksa usulsüzlük hukuken varlığını sürdürmektedir. Birleşme nedeniyle vergi ziyayı cezası verilse de yapılmış bir usulsüzlük kabahati varlığını korumuş olacağından sonraki fiillere ilişkin tekerrüre esas alınması gerekir.

¹⁰⁹ VUK md. 336.

¹¹⁰ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, a.g.e., s. 91.

kabahatlerin birleşmesi çerçevesinde tek fiille vergi ziyayı ve genel usulsüzlük cezasının birleşmesi kabul edilmiştir.

Vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatinin içtimaı halinde vergi ziyayı cezası kesilmesi ve sonrasında usulsüzlük kabahati işlenmesi halinde usulsüzlük için tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı doktrinde tartışılmaktadır. Bu konuyu açıklığa kavuşturacak iki önemli etken içtimanın kabahatin veya suçun hukuki niteliğini ortadan kaldırıp kaldırmaması ve vergi kabahatlerinde tekerrürün sadece kesinleşen cezalara uygulanabileceği kuralıdır.

İçtimanın, diğer suçu hukuki olarak ortadan kaldırıp kaldırmayacağı tartışılmalıdır. Fikri içtimanın hukuki esasını açıklayan iki görüş, suç tekliği ve suç çokluğu görüşleridir. Suç tekliği görüşüne göre; fikri içtimanın hukuki niteliğini suç tekliği belirler. Ortada tek eylem bulunduğundan sadece bir suçun varlığı kabul edilmelidir. Bu görüş hareketi esas almaktadır ve hareket tekse suç da tektir mantığına dayanmaktadır. O halde bu görüşe göre suçların çokluğundan söz edilemez. Suç çokluğu görüşüne göre ise; önemli olan birden fazla kanun hükmünün ihlal edilmiş olmasıdır. Fiilin tekliği ya da hareketin sayısı önemli değildir. Fiil ya da hareketin tek olması suçların da tek olmasını gerektirmez. Bu nedenle fikri içtima halinde ihlal edilen normlar birden çok olduğundan suçlar da çoktur. TCK md. 44 suçların çokluğundan bahsetmektedir. Ancak yasa koyucunun buna rağmen tek ceza verilmesi ile yetinmesi tek fiil ile işlenen suçların kaynaşmış olduğunun kabulü ile açıklanabilir. Bu nedenle ortada bir suç vardır ve bir suça ancak bir ceza verilebilir. Bu durumu açıklayabilen görüş ise hareketin tekliği görüşüdür. Tek hareket ve suçların kaynaşmış olduğu da kabul edildiğinde neden ağır cezayı gerektiren suça ilişkin cezanın verildiği hususu önem taşımaktadır. Bu tam olarak tatmin edici olmasa da ceza adaleti ile açıklanabilir. Bununla birlikte en ağır cezanın verilmesiyle yetinilmeyip, cezanın bir miktar artırılması sağlanırsa fikri içtimanın fail için bir tür “ödül” olma özelliği de ortadan kaldırılabilir¹¹¹. Fikri içtimada suç çokluğu vardır ve bu suçlar hukuken varlıklarını devam ettirmektedir; ancak içtima halinde tekerrür uygulaması halinde en ağır cezalı suç tekerrüre esas alınmalıdır. Çünkü bu içtima halinde hareket tektir ve gerçekte birden fazla suç olduğu savunulsa da faile tek ceza verilir.

Suçların içtimaı, suç tekliği konusuyla ilgilenir. Suçlar tek olmayıp birden fazla olunca artık suçların içtimaı değil, cezaların içtimaı gündeme gelmektedir¹¹². Cezaların hukuki niteliğine ilişkin çeşitli görüşler mevcuttur. Cezaların birleştirilmesinin “bir yaptırım hukuku- infaz hukuku” kurumu olduğu, birleştirmeye rağmen, cezaları birleştirilen her suçun cezasının

¹¹¹ Özbek, **TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanununun Anlamı (Açıklamalı- Gerekeçli- İctihath)**, a.g.e., s. 734.

¹¹² Otacı, a.g.m.

“hukuken ortadan kalkmadığı¹¹³”, yine benzer şekilde içtima sonunda verilen “toplam ceza” içindeki “unsur-cezalar”ın erimedikleri, kaybolmadıkları, cezaların içtima dışındaki haller bakımından “varlıklarını korudukları” savunulmuştur¹¹⁴. Suç çokluğu görüşüne göre ve cezaların birleşmesinde her suçun cezasının ortadan kalkmadığı görüşüne göre; vergi ziyai kabahati ve genel usulsüzlük kabahatinin birleşmesi halinde, genel usulsüzlük kabahati işlendiğinde tekerrüre esas alınabilecektir. Ancak suç tekliği ve tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki cezanın kesinleşmesi arandığı için göre de bu örnekte, sonradan işlenen genel usulsüzlük kabahati için tekerrür uygulanamayacaktır.

Bu konuda Yargıtay kararlarını incelediğimizde, Yargıtay’ın bir kararında¹¹⁵ “Sanık hakkında tekerrür hükümlerinin uygulanmasına esas olarak adli sicil kaydında yer alan en ağır cezayı içeren ilamın esas alınması gerektiği gözetilmeden iki ilamın birlikte tekerrüre esas alınması suretiyle infazda tereddüde sebebiyet verilmesi, yasaya aykırıdır” hükmü ile içtima halinde en ağır cezayı içeren ilamın tekerrüre esas almaktadır.

IV. VERGİ SUÇLARINDA TEKERRÜR

Yargıtay vergi suçlarının tekerrüründe Vergi Usul Kanunu’nun 339. maddesini değil TCK’nın tekerrüre ilişkin hükümlerini uygulamaktadır¹¹⁶. Suçlar ve kabahatlerde tekerrür uygulamaları farklı mevzuata tabidir. Bunun sebebi de, aynı kişi tarafından işlenmiş bir suç ile kabahat arasında herhangi bir psikik bağ bulunmaması, kabahat ile suç arasındaki farkın hem objektif hem de sübjektif nitelik göstermesi, cezalarda kamuya veya bireylere ait bir hakkın doğrudan doğruya, kabahatlerde ise dolayısıyla ihlalinin söz konusu olmasıdır¹¹⁷. Bu çerçevede vergi suçlarında tekerrür hususu 5237 Sayılı TCK md. 58 çerçevesinde ele alınacaktır. Tekerrür TCK’nın genel hükümleri arasında düzenlenmiş olduğundan özel kanunlar açısından önem arz eder. TCK’nın 5. maddesi¹¹⁸ gereği tekerrür hükümleri gerek şartları gerekse sonuçları açısından ceza normu içeren bütün ceza kanunları için geçerlidir¹¹⁹. 5237 Sayılı TCK’da tekerrür “Genel Hükümler” in yer aldığı Birinci Kitabın “Yaptırımlar”

¹¹³ İçel, Sokulu-Akıncı, Özgenç, Sözüer, Mahmutoğlu, Ünver, a.g.e., s. 277.

¹¹⁴ Erem, Danişman, Artuk, a.g.e., s. 918.

¹¹⁵ Yrg. 2. CD. 20.01.2010, E.2009.354 K.2010/471.

¹¹⁶ Candan, a.g.e., s. 162; Yrg. 9. CD, 13.6.1994, E.1994/2402, K.1994.

¹¹⁷ Arslan, Kayaççiçek, a.g.e., s. 85.

¹¹⁸ 5237 Sayılı TCK md.5/1 “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”

¹¹⁹ Bozdağ, a.g.e.

başlıklı 3. Kısımının “Güvenlik Tedbirleri” başlıklı 2. Bölümü içerisinde “Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlular” alt başlığını taşıyan 58. maddesinde düzenlenmektedir.

Bu maddeye göre; (1) *Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi hâlinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.*

(2) *Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı;*

a) *Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl,*

b) *Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adlî para cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl,*

Geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz.

(3) *Tekerrür hâlinde, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adlî para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunur.*

(4) *Kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz. Kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçları hariç olmak üzere; yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler tekerrüre esas olmaz.*

(5) *Fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış olan kişilerin işlediği suçlar dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulanmaz¹²⁰.*

(6) *Tekerrür hâlinde hükmolunan ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. Ayrıca, mükerrir hakkında cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır.*

(7) *Mahkûmiyet kararında, hükümlü hakkında mükerrirlere özgü infaz rejiminin ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirinin uygulanacağı belirtilir.*

(8) *Mükerrirlerin mahkûm olduğu cezanın infazı ile denetimli serbestlik tedbirinin uygulanması, kanunda gösterilen şekilde yapılır.*

(9) *Mükerrirlere özgü infaz rejiminin ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirinin, itiyadi suçlu, suçu meslek edinen kişi veya örgüt mensubu suçlu hakkında da uygulanmasına hükmedilir.*

¹²⁰ Yrg 9. CD. 08.03.2011, E.2009/5464 K.2011/1601 Tekerrüre esas alınan mahkumiyete ilişkin ilamda sanık 18 yaşını ikmal etmediğinden hakkında tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağıın gözetilmemesi, kanuna aykırıdır.

A. VERGİ SUÇLARINDA TEKERRÜRÜN ŞARTLARI

Hangi mahkûmiyetin tekerrüre esas alındığı, tekerrür koşullarının bulunup bulunmadığı, hükümlü hakkında kaçınıcı kez tekerrür hükümlerinin uygulandığı bir yasa normudur¹²¹.

1. Bir Ceza Mahkûmiyetinin Bulunması¹²² (TCK m.58/1)

Vergi suçlarında tekerrürden söz edebilmek için failin daha önceden işlemiş bulunduğu herhangi bir suç nedeniyle mahkûm olması ve ceza nitelikteki bu mahkûmiyetin kesinleşmiş bulunması gerekir. Tekerrürün uygulanabilmesi için kesinleşen ceza mahkûmiyetinin sonradan ortadan kalkmaması gerekir. Cezanın ertelenmiş olması, özel af durumunda, koşullu salıverme içinde yeni bir suç işlendiğinde, ceza zamanaşımı halinde, cezanın kesinleşmesinde sonra şikâyetten vazgeçme durumunda tekerrür varlığını koruyacaktır. Ancak genel af, ön ödeme hali, filin suç olmaktan çıkarılması, hüküm kesinleşmeden şikâyetten vazgeçme tekerrüre esas alınmaz. Yani kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetini bütün sonuçlarıyla ortadan kaldırmayan sebepler, kesinleşmiş mahkûmiyetin tekerrüre esas alınmasına engel teşkil etmez¹²³.

2. Yeni Bir Suçun İşlenmesi

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ikinci koşul, önceden işlenen ve dolayısıyla tekerrüre esas alınacak olan suça ilişkin mahkûmiyet hükmünün kesinleşmesinden sonra yeni bir suçun işlenmesidir (TCK md. 58/1). Bu suç önceki suçtan dolayı verilecek ceza mahkûmiyeti kesinleştikten sonra işlenmiş olmalıdır, keza suç önceki suçla aynı türden olabileceği gibi farklı türden de olabilir¹²⁴.

¹²¹ Yrg. 6. CD. 21.02.2011, E.2011/1658 K.2011/1523 Hangi mahkûmiyetin tekerrüre esas alındığı, tekerrür koşulları bulunup, bulunmadığı, hükümlü hakkında kaçınıcı kez tekerrür hükümlerinin uygulandığı ve mahkûmiyet hükmünün denetim olanağı verecek biçimde karar yerinde gösterilmesi bir yasa normudur. hal böyle olunca; 5237 sayılı TCK'nın 58/7. maddesinin uygulama koşullarının değerlendirilebilmesi için, sanıkların tekerrüre esas alınan önceki mahkûmiyet hükmünün hangisinin olduğunun denetim olanağı verecek biçimde karar yerinde gösterilmemesi, bozmayı gerektirmiştir.

¹²² Tekerrür hükümlerinin uygulanması için 756 Sayılı TCK verilen cezanın infazını ararken, 5237 Sayılı TCK tekerrür hükümlerinin uygulanması için hükmün kesinleşmesini yeterli görmektedir (Yrg. 6. CD. 17.12.2008, UYAP); Arslan, Kayaççiçek, a.g.e., s. 70. TCK'nın 58/1. maddesine göre tekerrür uygulaması yapılabilmesi için önceki hükmün kesinleşmesinin yeterli olup, infaz tarihinin yargılamaya konu suçun tarihinden sonra olmasının sonra olmasının sonucu değiştirmeyeceğinin düşünülmesi yasaya aykırıdır (Yrg. 6. CD, 17.12.2008, UYAP Yayınlanmamıştır).

¹²³ Bozdağ, a.g.e., ss. 109-115.

¹²⁴ Bozdağ, a.g.e., ss. 116-118.

Kasıtlı suçlar ve taksirli suçlar arasında arda arda gelinmesi sonucu tekerrürden söz edilemez (5237 TCK md. 58/4, (Mülga) 756 TCK md. 87/2)¹²⁵. İdari para cezası, işlenen suçun karşılığında verilmesi gereken ceza olarak değil, kabahat fiillerine ilişkin yaptırımdır. Keza 5352 Sayılı Adli Sicil Kanunu'nun 5. maddesinde, “İdari para cezasına ilişkin kararlar, adli sicile kaydedilemeyecek kararlar” arasında sayılmıştır¹²⁶. Ancak sanığın işlediği eylemin kabahat olması veya sonradan kabahate dönüştürülmüş olması durumunda, sanık hakkında daha önceden Mülga TCK hükümlerine göre mahkûmiyet kararı verilmiş ise, bu mahkûmiyet tekerrüre esas alınmayacaktır. Keza Mülga TCK'nın yürürlük döneminde kabahat olarak düzenlenen bir eylem, Yeni TCK'da suç olarak kabul edilmiş ise, bu hükümlülüğün de tekerrür hükümleri uygulanmasında dikkate alınması olanaklı değildir¹²⁷. 756 TCK md. 87 ve 5237 TCK md. 58/4 gereğince cürümlerle kabahatler, taksirli suçlarla kasten işlenen suçlar birbirine tekerrür oluşturmayacaktır¹²⁸. Sonraki kanunun fiili suç olmaktan çıkarması (abolito criminis) durumunda, fail artık suç sayılmayan fiilinden ötürü sorumlu tutulamayacağına göre TCK md. 7¹²⁹ gereğince cezası infaz edilmiş olsa dahi bu hükümlülüğün sonradan işlenen suç açısından tekerrüre esas alınması mümkün olamayacaktır¹³⁰. Yeni suç Mülga TCK'nın yürürlükte olduğu dönemde işlenmiş ise Yeni TCK öncekinden farklı olarak tekerrüre cezanın ağırlaştırılmasını gerektiren bir sonuç bağlamadığı için, lehe kanun olarak uygulama alanı bulacaktır. İkinci suç tarihi 01.06.2005'den önce olan suçlarda Mülga TCK ve Yeni TCK hükümleri kıyaslanarak lehe yasa olarak Yeni TCK'nın tespit edilmesi durumunda aynı kanunun 7. maddesinin 2 ve 3. fıkralarındaki açık düzenlemeler karşısında, sanık hakkında aynı kanunun 58. madde hükmü uygulanamaz¹³¹. 1 Haziran 2005 tarihinden sonra işlenen suçlar açısından verilen mahkûmiyet hükümlerinin, sonradan işlenen suçlarla ilgili olarak şartları çerçevesinde tekerrüre esas alınacağı hususunda bir sorun bulunmamaktadır. Bu husus lehe yasanın saptanmasıyla da ilintili

¹²⁵ 5237 Sayılı TCK md. 58/(4) “Kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz.” 756 Sayılı TCK md. 87/2 “Tedbirsizlik ve dikkatsizlik ve meslek ve sanatın icrası hususunda tecrübesizlik ve emirlerle nizamlara riayetsizlik neticesi olarak işlenen cürümler diğer cürümler mukabilinde ve sair cürümler bunlar mukabilinde; tekerrüre esas olamaz.”

¹²⁶ Arslan, Kayaççek, a.g.e., s. 85.

¹²⁷ Arslan, Kayaççek, a.g.e., ss. 85-86.

¹²⁸ 5237 Sayılı TCK md. 58/4; Kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz. 756 Sayılı Mülga TCK md. 87; 1) Kabahat fiilinden dolayı sadır olan hükümler bir cürüm vukuunda ve cürme müteallik hükümler kabahat vukuunda; 2) Tedbirsizlik ve dikkatsizlik ve meslek ve sanatın icrası hususunda tecrübesizlik ve emirlerle nizamlara riayetsizlik neticesi olarak işlenen cürümler diğer cürümler mukabilinde ve sair cürümler bunlar mukabilinde; 3) Sırf askerî cürümler hakkında sadır olan hükümler tekerrüre esas olamaz.

¹²⁹ 5237 Sayılı TCK md. 7- (1) İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükümlenmişse infazı ve kanunî neticeleri kendiliğinden kalkar.

¹³⁰ Arslan, Kayaççek, a.g.e., s. 217.

¹³¹ Arslan, Kayaççek, a.g.e., ss. 219-221.

değildir¹³². Tekerrüre esas tutulan mahkûmiyetin konusunu oluşturan suçun Mülga kanun zamanında, sonraki suçun Yeni kanun zamanında işlenmesi ve önceki kanunun tekerrür bakımından suçlunun lehine olması durumunda Yeni kanunun tekerrür hükümlerine göre işlem yapılmalıdır. (5237 Sayılı TCK md.7, 756 Sayılı TCK md. 2 ilkesi tekerrür uygulamasına konu olacak suç Yeni kanun zamanında işlendiği için bu yoruma engel değildir)¹³³. 01.06.2005 tarihinden önce işlenen suçlara ilişkin mahkûmiyet hükümlerinin 01.06.2005 tarihinden sonra işlenen suçlar için tekerrür uygulamasında esas alınabileceği Yargıtay kararlarında da esas kabul edilmiştir; doktrinde ise bu konuda farklı görüşler mevcuttur¹³⁴.

İtiyadi suçluluk (5237 Sayılı TCK md.6¹³⁵) ve tekerrür birbirinden farklıdır; ancak benzer yönleri mevcuttur.

- i) Tekerrür için farklı zamanda ve en az iki ayrı suç işlemek yeterli iken; itiyadi suçlulukta farklı zamanlarda ve en az 3 suç işlenmiş olması gerekir.
- ii) Tekerrürde önce işlenen suçun cezası kesinleşmesi şart aranırken; itiyadi suçta buna gerek yoktur.
- iii) İtiyadi suçta tüm suçların kasten işlenmesi gerekirken; tekerrürde ise işlenen suçların kasten veya taksirle işlenebilir¹³⁶.

3. Yeni Suçun Tekerrür Süreleri İçinde İşlenmiş Olması (TCK md. 58/2)

5237 Sayılı TCK md. 58/1 gereğince önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi hâlinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Ancak, tekerrür için kanunun öngördüğü süre, önceki suçun tamamen infaz edilmesinden itibaren işlemeye başlayacak ve infazdan sonraki üç veya beş yılın sonunda sona erecektir. TCK md. 58/2. gereğince tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı;

- a) Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl, (756 Sayılı TCK'da bu süre 10 yıldır¹³⁷).

¹³² Arslan, a.g.e., s. 224.

¹³³ Arslan, Kayaççek, a.g.e., s. 224.

¹³⁴ Arslan, Kayaççek, a.g.e., ss. 225-226.

¹³⁵ İtiyadi suçlu deyiminden; kasıtlı bir suçun temel şeklini ya da daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekillerini bir yıl içinde ve farklı zamanlarda ikiden fazla işleyen kişi anlaşılır.

¹³⁶ Bozdağ, a.g.e., s. 33.

¹³⁷ 756 Sayılı TCK md. 81/1. Bir kimse beş seneden ziyade müddetle bir mahkûmiyete uğradıktan sonra cezasını çektiği veya ceza düştüğü tarihten itibaren on sene ve diğer cezalarda beş sene içinde başka bir suç daha işlerse yeni suça verilecek ceza altıda bire kadar artırılır.

- b) Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl (765 Sayılı TCK'da bu süre 5 yıldır¹³⁸) geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz.

4. Yeni Suçtan Ötürü Hapis Cezasına Hükmedilmiş Olması (TCK md. 58/6-7)

5237 sayılı TCK'da tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için yeni suçtan dolayı hapis cezasına hükmedilmiş olması gerekmektedir. Mülga TCK'da tekerrür adli para cezaları açısından da uygulanabilirken, TCK'da yalnızca hapis cezaları ile sınırlandırılmıştır¹³⁹.

B. VERGİ SUÇLARINDA TEKERRÜRÜN CEZASI

Vergi suçlarında tekerrürün cezalarını incelemeye önce, vergi suçları ve bunlara verilen cezalar hakkında kısaca bilgi vermekte yarar vardır.

1. Vergi Suçlarının Cezaları

Vergi suçlarında tekerrür uygulamasının anlatımının öncesinde vergi suçlarının türleri, tanımları, hukuki nitelikleri, kanuni değişikliklere göre son halleri ve normal cezaları hakkında bilgi verilecektir.

¹³⁸ Mülga TCK, md. 81/1.

¹³⁹ Yrg. 4. CD. 20.01.2009 K.2009/291 E.2008/21402 5237 sayılı Yasa'nın 58. maddesi uyarınca tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, önceki cezanın hapis ya da adli para cezası olmasının bir önemi bulunmamakta ise de, tekerrür uygulamasını gerektiren son cezanın hapis olması bir zorunluluktur. CGTİHY'nin 108. maddesinde hükmü incelendiğinde, sanık hakkında tekerrür hükümlerinin uygulanması halinde koşullu salıvermenin hangi koşullarda yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır. Koşullu salıverme kurumu ise, hapis cezalarına ilişkin olarak CGTİHY'nin 107. maddesinde düzenlenmiş, adli para cezalarının infazında "koşullu salıverme" uygulamasına yer verilmemiştir. TCK'nın 58. maddesi uyarınca tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, önceki cezanın hapis ya da adli para cezası olmasının bir önemi bulunmamakta ise de, tekerrür uygulamasını gerektiren son cezanın hapis olması bir zorunluluktur. 5275 Sayılı CGTİK 108.(1) Tekerrür hâlinde işlenen suçtan dolayı mahkûm olunan; a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasının otuzdokuz yılının, b) Müebbet hapis cezasının otuzüç yılının, c) Süreli hapis cezasının dörtte üçünün, İnfaz kurumunda iyi hâlli olarak çekilmesi durumunda, koşullu salıverilmeden yararlanılabilir. Yrg. CGK 09.11.2010 K.2010/223 E. 2010/184 1412 sayılı CYUY'nin 305. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendindeki, ikimilyarlıraya kadar (iki milyar dahil) adli para cezası içeren hükümlerin kesin olduğuna ve aynı maddenin 2. fıkrasındaki, kesin olan hükümlerin tekerrür uygulamasında dikkate alınamayacağına dair hükümler karşısında; sanık hakkında hürriyeti bağlayıcı cezadan çevrilmiş "2000" lira adli para cezasına dair kesinleşmiş mahkumiyetinin 5237 sayılı TCK'nın 58. maddesinin uygulanmasına esas alınması yasaya aykırıdır.

a. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezası

213 Sayılı VUK ‘nun 359. maddesinde belirtilen çeşitli eylemlerle iradi olarak vergi ödememek veya eksik ödemek için işlenen suçlar genel olarak kaçakçılık suçları olarak nitelendirilmektedir¹⁴⁰. Yeni TCK md. 49’da suç yaptırımları hapis¹⁴¹ ve adli para cezası olarak sadeleştirmiştir. Ayrıca, maddede, hükmedilen bir yıl ve ya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezası¹⁴² olarak nitelendirilmiştir¹⁴³.

Vergi kaçakçılığı suçu cezası için, VUK md. 359/a’da sayılı fiillerle işlenmesi durumunda on sekiz aydan üç yıla kadar (asliye ceza mahkemesi); VUK md. 359/b’de sayılan fiiller için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası (asliye ceza mahkemesi), VUK md. 359/c’de sayılı fiiller için iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası (asliye ceza mahkemesi) öngörülmüştür¹⁴⁴.

5728 Sayılı Kanun’un 276. maddesi ile yeni düzenlemeye gidilmiştir ve VUK’un 359. maddesindeki ikili yapı, TCK’ya uyum değişikliklerinden sonra üçlü yapıya dönüştürülmüştür. VUK’un 359. maddesinin 2. fıkrasındaki cezai müeyyidenin alt sınırı değiştirilmiştir. Önceki düzenlemede “6 aydan 3 yıla kadar” olan cezai müeyyide, yeni düzenleme ile “1 yıldan 3 yıla kadar” olarak değiştirilmiştir.

Daha sonra 3 Temmuz 2009, 5904 sayılı kanunun 23. maddesiyle VUK md. 359/a yazan fiilleri için yer alan “bir yıl” ibaresi “18 ay” şeklinde değiştirilmiştir. Böylelikle bir yıla kadar olan hapis cezalarının paraya çevrilmesi, asgari hapis cezası 18 aya yükseltilmek suretiyle önlenmiştir. Ayrıca Mülga maddenin (b) fıkrasının (2) numaralı alt bendi maddenin (c) fıkrası olarak düzenlenmiştir.

VUK 359. maddesinde suçun işlenmesi için birden fazla hareket biçimi verilmiştir. Yani kaçakçılık suçu seçimlik hareketli bir suçtur¹⁴⁵. Yukarıda sayılmış vergi suçları genel çizgileriyle ceza hukukundaki sahtecilik türleri özel nitelikleriyle de özel evrakta sahtecilik suçlarına yakın bir nitelik taşımaktadır¹⁴⁶. VUK’nda yer alan belgede sahtecilik suçları TCK’da

¹⁴⁰ Parlar, Demirel, a.g.e, s. 50-51.

¹⁴¹ TCK md. 46.-(1) Hapis cezaları şunlardır:a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası.b) Müebbet hapis cezası.c) Süreli hapis cezası.

¹⁴² TCK md. 49- (1) Süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hâllerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. (2) Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.

¹⁴³ Tahir Erdem, “Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Belgede Sahtecilik Suçlarının Değerlendirilmesi(TCK Kapsamında Belgede Sahtecilik Suçları)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:263, (Ağustos 2010), s. 109.

¹⁴⁴ Şükrü Kızılot, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezasının Paraya Çevrilemeyeceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 17, Sayı 200, (Ağustos 2009), s. 21.

¹⁴⁵ Adnan Çavuş, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özellikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 221, (Eylül 2001), s. 105.

¹⁴⁶ Saban, a.g.e.,s. 244.

düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu kategorisine girse de gerek suç tipi gerek unsurları gerekse ceza yargılaması açısından farklı usule tabidir ve daha ağır cezalar öngörülür¹⁴⁷.

Vergi kaçakçılığı, failin vergi ödememeye veya eksik ödemeye yönelik iradesi ile vergi ziyana kasten neden olunması olarak nitelendirilebilir¹⁴⁸. Yasa koyucunun sadece hareketi tanımlayıp ayrıca netice aramadığı suçlar neticesi harekete bitişik suçlardır¹⁴⁹. Kaçakçılık suçlarının gerçekleşmesi için vergi ziyaaı şart değildir ve bu suçlarda netice aranmaz. Pek tabii ki vergi kaçakçılık suçunun bu unsuru hareket yapıldığında netice olmadığı anlamına da gelmez.

4369 Sayılı Kanunla yapılan yeni düzenlemeler ile; önceden VUK'nun 344. maddesinde yer alan kaçakçılık suçu, aynı kanunun 359. maddesine aktarılmıştır. Bu düzenleme ile vergi kaçakçılık suçunda iki önemli değişiklik meydana gelmiştir¹⁵⁰: Eski düzenlemede yer alan ve kaçakçılık suçunun oluşması için gerekli görülen kasten ibaresine yeni düzenlemede yer verilememiştir. Bu düzenlemeye göre; mükellef kasıtlı olmadığını iddia etse de suç yine oluşacaktır. 4369 Sayılı Kanun'la, VUK'nun "Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları" başlıklı bölümünde sayılan fiillerin "vergi kaybına" yol açıp açamayacağına ve tarh dönemi içerisinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın kesilecek vergi ziyai cezası yanında kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmasını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır gerekçesiyle 344. Maddede yer alan kastın kaçakçılık suçunun unsuru olarak çıkarılmıştır. Kusursuz sorumluluğu öngören bu yaklaşım eleştirilmiştir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler bakımından unsur olarak aranan bilerek kullanma şartı kaldırılmıştır. Vergi idaresi bu yaklaşımın yarattığı sorunları tebliğ çıkartarak; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar bakımından kast unsurunun araştırılmasını öngörmüştür¹⁵¹. 4369 Sayılı Kanunla kaçakçılık cezası vergi ziyai gerçekleşip gerçekleşmediğine, kasıt olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır hale getirilerek hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğine büründürülmüştür. 306 seri nolu VUK genel tebliği, "failin fiilinin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyetini gerektiğinin, kasten hareket edilebilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiillerin bilerek ve isteyerek işlenmiş olmasını, dolayısıyla bunun araştırılmasını kabul etmektedir¹⁵². Vergi kaçakçılık

¹⁴⁷ Erdem, a.g.m., s. 109-110.

¹⁴⁸ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, 1989, s. 236.

¹⁴⁹ Saban, a.g.e., s. 246.

¹⁵⁰ Bilici, a.g.e., s. 94.

¹⁵¹ Akkaya, a.g.m, s. 34-35.

¹⁵² Mehmet Tahir Ufuk, "Vergi Hukukunda Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:213, (Eylül 2010), ss. 89-90.

suçunun oluşması için, artık vergi ziyanının varlığı gerekli değildir. Ancak vergi ziyaı olmasa da, eğer mükellefin fiilleri tespit edilirse (VUK 359.md), kaçakçılık suçu oluşacaktır. (Yani artık fiillerin tarh döneminden önce ortaya çıkarılması durumunda da kaçakçılık cezası verilebilecektir).

Özetle; 4369 Sayılı Kanun’la, VUK’un “Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları” başlıklı bölümünde sayılan fiillerin “vergi kaybına” yol açıp açamayacağına ve tarh dönemi içerisinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın kesilecek vergi ziyaı cezası yanında kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmasını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Kanunda, 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle bu suçun cezalandırılması için vergi kaybı şartı kaldırılmış, “şekli suç” ya da “sırf hareket suçu” denen suç haline getirilmiştir. Böylece bu suç, “zarar suçu” olmaktan çıkarılmış “tehlike suçu” haline gelmiştir. Yani suç, kanun gerekçesinde söylenenin aksine, ağırlaştırılmıştır. Şedit (şiddetli) hale getirilmiştir¹⁵³.Yapılan düzenleme ile kaçakçılık suçunun oluşumu için fiilin sonucunda vergi ziyaı oluşması gerekmemekte olup kanunda tanımlanan fiilin işlenmesi ile birlikte suç meydana gelmektedir. Bu çerçevede 01.01.1999 tarihinden itibaren kaçakçılık suçu, netice suçu olmaktan çıkmış, maddede belirtilen yasaklanmış davranışın icrası olarak tanımlanmaya başlamıştır¹⁵⁴.

VUK 359. maddesinin (a) ve (b)’de yaralan tüm filer için vergi ziyaı olmasa da dahi bugünkü yasal düzenleme hapis cezası öngörmüştür. VUK gereğince vergi kaçakçılığı cezası vermek için olması gereken suçun netice suçu olarak düzenlenmesi ve bu yolla vergi ziyana yol açması halinde hapis cezası gerektirecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Eğer kişi VUK 359. md de yazılı fiillerin varlığın rağmen vergisini tam olarak ödüyorsa ve hazine kaybı yani vergi ziyaı oluşmadığı için vergi suçunun da olmaması gerekir¹⁵⁵. Keza Kıta Avrupası ve Anglo Amerikan hukuku içerisinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller vergi ziyaı sonucunu gerektirir. Almanya, Fransa, İngiltere ve Amerika’da kasten (hileli fiillerle) vergi ziyana yol açmak şeklindeki fiiller kaçakçılık suçu olarak tanımlanmakta ve hapis cezasına çarptırılmaktadır¹⁵⁶.

¹⁵³ Bekir Baykara, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?”, **Maliye Postası**, Sayı:505,(Eylül 2001). www.baykaraymm.com.(24.09.201)

¹⁵⁴ Tahir Erdem,“Yeni Ceza Yasası Sonrası Kaçakçılık Suç ve Cezaları”, **Vergi sorunları Dergisi**, Sayı: 205, (Ekim 2005), s. 105.

¹⁵⁵ Bumin Doğrusöz, “Vergi Ceza Sistemi Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 17, Sayı: 196, (Nisan 2009), s.31. Konu Hakkındaki Görüş, Doğrusöz,a.g.m.,s. 30:Kaçakçılık suçuna ilişkin 359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde vergi ziyanının aranmaması büyük bir eksikliklerdir.

¹⁵⁶ Elif Sonsuzoğlu, “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyai Şart mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı:210, (Haziran 2010), s. 30.

Tablo 12: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezası

Suç Fiilinin Çeşidi	Cezası
VUK md. 359/a.f1. i) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak. ii) Gerçek olmayan ve kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak. iii) Çift defter tutmak. VUK md. 359/a.f2. i) Defter ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek. ii) Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak.	18 aydan 3 yıla kadar Hapis
VUK md. 359/b i) Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek. ii) Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak. iii) Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.	3 yıldan 5 yıla kadar Hapis
VUK md. 359/c i) Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak ve sahte olarak basılmış bu belgeleri bilerek kullanmak.	2 yıldan 5 yıla kadar Hapis

1) Hapis Cezasının Ertelenmesi ve Paraya Çevrilmesi Açısından Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi

Türk Ceza Kanununun 51. maddesine göre; 2 yıl ve daha az süreli hapis cezaları ertelenebilmektedir¹⁵⁷. Hapis cezasının ertelenmesi için işlenen suç için mahkemece hükümlenen cezanın üst sınırı iki yılı geçmemelidir. Ancak verilen hapis cezası üst sınırı, fiili işlediği sırada; 18 yaşını doldurmamış olan çocuklar ve altmış beş yaşını bitirmiş yaşlılar için 3 yıl olarak belirlenmiştir. İkinci şart daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması gerekliliğidir. Ayrıca kişinin suç işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekir¹⁵⁸. Bunlarla birlikte 5728 Sayılı Kanun'un 276. maddesi ile VUK md. 359 değişikliğine gidilmiştir. Yeni düzenleme ile VUK md. 359/a.2. fıkradaki cezai müeyyidenin alt sınırı değiştirilmiştir. Önceki düzenlemede “6 aydan 3 yıla kadar” olan cezai

¹⁵⁷ TCK md. 51. f. (1) İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir.

¹⁵⁸ Fehmi Günay, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Öngörülen Hapis Cezalarının Türk Ceza Kanununda Düzenlenen Ertelene Müessesesi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 252, (Eylül 2009), s. 106.

müeyyide, yeni düzenleme ile “18 aydan 3 yıla kadar” olarak değiştirilmiştir¹⁵⁹. O halde VUK md. 359. (a ve c bendi) maddede yazılı fiillerin işlenmesi sonucu 2 yıl ve daha az süreli hapis cezasına hükmedilmişse bu ceza ertelenebilecektir. VUK md. 359/b bendinde yer alan fiiller için ise erteleme müessesesi devreye giremeyecektir. 2 yıl veya daha az süreli hapis cezası verilmiş ise ertelenebilir; 359/c fıkrasına göre verilen hapis cezaları da 2 yıl olarak verilirse erteleme kapsamına alınabilir; yani para cezası ödemeyerek hapis cezasından kurtulabilen bir mükellefin, 2 yıla kadar olan hapis cezası, para ödemediği takdirde ertelenebilecektir¹⁶⁰. (Cezanın belirlenmesinde önce TCK md. 61’e göre hapis cezasının içinde temel ceza belirlenecek ve md. 62’ye göre bazı durumların varlığı söz konusu ise takdiri indirim yapılabilecektir. Ertelemede ceza kanununda yazılı soyut hapis cezası süreleri değil, yargılama sonucunda yetkili mahkemece hükümlenen sonuç ve somut hapis cezası süresi dikkate alınır¹⁶¹).

Türk Ceza Kanunu’nun 50. maddesinde yer alan; kısa süreli hapis cezasının, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre adli para cezası başta olmak üzere sayılan seçenek yaptırımlara çevrilebileceği hükmü, 49/2. maddesindeki “Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır” hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde; ancak mahkeme tarafından 1 yıl (1 yıl dahil) ve daha kısa süreli hapis cezasına hükmedilmesi halinde adli para cezasına çevrilmenin mümkün olabileceği görülmektedir¹⁶². 3 Temmuz 2009 yılı 5904 sayılı kanunun 23. maddesiyle VUK’un 359/a. maddede yer alan bir yıl ibaresi 18 ay şeklinde değiştirildiği için 18 ay hapis cezası paraya çevrilemeyecektir (bir yıl ve daha az süreli hapis cezası para cezasına çevrilebilir.) Keza 359. maddenin b ve c bentlerini işleyenlerin hapis cezası da para cezasına çevrilemeyecektir.

¹⁵⁹ Ali Göktürk Özdoğan, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile VUK’da Değiştirilen Maddeler ve Değişiklikler Üzerine Açıklamalar”, (Şubat 2008), http://www.turkhukuksitesi.com/makale_763.htm.(24.09.2011)

¹⁶⁰ Kızılot, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda...”, a.g.m., s. 21. Konu ile ilgili görüş Ali Tümay, “VUK’un 359. Maddesinde Anılan Suçların TCK ve CMK açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 259, (Nisan 2010); Bu koşullar dahilinde bir mükellefin VUK’un 359. maddesinin en az cezayı gerektiren a bendine belirtilen fiilleri işlemiş olması durumunda, hakimin alt sınırdan ceza hükmetmesi, cezadan da TCK’nın 61. maddesinde belirtilen altıda bire tekabül eden 18 ay/6= 3 ay indirim yapmış olması halinde dahi neticede hükmedilecek ceza en az 18-3= 15 ay; yani 1 yıldan fazla olacağı dolayısıyla, paraya veya seçenek yaptırımlarından birine çevrilmesi mümkün olmayacaktır.

¹⁶¹ Günay, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarına...”, a.g.m., s. 108. Bu eylemler sonucunda vergi ziyayı da ortaya çıkmış ise hapis cezasına ilave olarak vergi ziyayı cezası da uygulanacaktır (VUK m. 359/son fıkra).

¹⁶² Y. Burak Aslanpınar, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hapis Cezasının Paraya Çevrilmesi ve Ertelenmesi”, **Yaklaşım**, Sayı 191, (Kasım 2008), ss. 282-286.

2) *Cezanın İndirilmesi ve Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması Açısından Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi*

Cezada indirim açısından TCK'nın 62. maddesine göre toplam cezanın 1/5'i indirilebilecektir. Maddede mahkeme kararında gösterilmek şartıyla failin geçmişi, sosyal ilişkileri, fiilden sonraki davranışları, cezanın failin geleceği üzerindeki olası etkileri gibi hususlar göz önünde bulundurularak cezaların altında birine kadarının indirileceği hükme bağlanmıştır¹⁶³. Hakim, VUK md. 359'da hükmedilen toplam cezanın indirilmesine karar verebilecektir¹⁶⁴.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 231. maddesinde yargılama sonucunun (hükümün) ne şekilde açıklanacağı belirlendikten sonra hükmolunan cezanın, “iki yıl veya daha az süreli” hapis veya adli para cezası olması durumunda mahkemece hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verebileceği belirtilmiştir. Bu çerçevede VUK md. 359/b bendinde fiillerle işlenen vergi suçları için değil ancak; a ve c bendinde fiillerle işlenen suçların alt sınırı cezanın 18 ay ve 2 yıl olduğundan hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi devreye girebilecektir. Ancak hakim bu durumda tarh edilen vergi ve cezaların ödenmiş olması şartını arayacaktır¹⁶⁵.

Tablo 13: Yeni TCK Sonrası Vergi Kaçakçılığı Suçunda Meydana Gelen Değişiklikler

KAÇAKÇILIK SUÇLARININ ÖZELİKLERİ	MÜLGA TCK	YENİ TCK SONRASI
İkinci gruba giren kaçakçılık suçlarına öngörülen cezanın nevi	Ağır hapis cezası¹⁶⁶	Süreli hapis cezası
İkinci gruba giren kaçakçılık suçlarında yargılamayı yapacak mahkeme ¹⁶⁷	Ağır ceza mahkemesi	Asliye ceza mahkemesi
Birinci gruba giren kaçakçılık cezalarında cezanın para cezasına çevrilmesi	Mümkün	Mümkün Değil
İkinci gruba giren kaçakçılık cezalarında cezanın ertelenmesi	Mümkün	Mümkün Değil
Zamanaşımı ¹⁶⁸	5 yıl	8 yıl

¹⁶³ TCK md. 62/1. “Fail yararına cezayı hafifletecek takdiri nedenlerin varlığı hâlinde, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine, müebbet hapis; müebbet hapis cezası yerine, yirmi beş yıl hapis cezası verilir. Diğer cezaların beşte birine kadarı indirilir”. 2. “Takdiri indirim nedeni olarak, failin geçmişi, sosyal ilişkileri, fiilden sonraki ve yargılama sürecindeki davranışları, cezanın failin geleceği üzerindeki olası etkileri gibi hususlar göz önünde bulundurulabilir. Takdiri indirim nedenleri kararda gösterilir”.

¹⁶⁴ Tümay, a.g.m., ss. 36-39.

¹⁶⁵ Tümay, a.g.m., s. 38.

¹⁶⁶ “Yeni TCK ile ceza türlerinin arasından ağır hapis cezası kaldırılmıştır. Ceza türleri yeni Ceza Kanunu'nun 46. maddesinde ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve süreli hapis cezası olarak düzenlenmiştir.

¹⁶⁷ Doğrusöz, “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”, a.g.m., s. 100.

Zamanaşımı süresinin kesilmesi veya durması halinde, sürenin uzayabileceği üst sınır	7,5 yıl	12 yıl
Birinci gruba giren kaçakçılık cezalarında cezanın para cezasına çevrilmesi ¹⁶⁹	Mümkün	Mümkün Değil.
Birinci gruba giren kaçakçılık cezalarında cezanın erteleme ¹⁷⁰	Mümkün	Mümkün
Birinci gruba giren kaçakçılık cezalarında hükmün geri bırakılması ¹⁷¹	Mümkün	Mümkün
İkinci gruba giren kaçakçılık cezalarında cezanın para cezasına çevrilmesi	Mümkün Değil	Mümkün değil.
İkinci gruba giren kaçakçılık cezalarında hükmün geri bırakılması	Mümkün	Mümkün değil
Üçüncü gruba giren kaçakçılık cezalarında cezanın para cezasına çevrilmesi	Mümkün Değil	Mümkün değil.
Üçüncü gruba giren kaçakçılık cezalarında cezanın erteleme	Mümkün	Mümkün
Üçüncü gruba giren kaçakçılık cezalarında hükmün geri bırakılması	Mümkün	Mümkün

b. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Cezası

Vergi mahremiyeti VUK'un 5. maddesinde düzenlenmektedir. Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar¹⁷²;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, Bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

¹⁶⁸ VUK'da hürriyeti bağlayıcı cezaya bağlanan fillerle (md. 359) ilgili olarak açılacak ceza davalarında uygulanacak dava zamanaşımına ilişkin herhangi bir süre düzenlemesi yer almamaktadır. Bu nedenle, Türk Ceza Kanunu'nda yazılı düzenlemeler, uygulama alanı bulmaktadır. "Türk Ceza Kanunu'nun 66. maddesi ile dava zamanaşımı süresi sekiz yıla çıkmıştır 5237 sayılı kanunun dava zamanaşımı süresini düzenleyen 66. maddesi uyarınca işlenecek suçlar için ceza davası zamanaşımı süresi beş yıldan sekiz yıla çıkmaktadır. Bu sürenin çeşitli kesilme sebepleri ile uzayabileceği en fazla süre ise 7,5 yıldan 12 yıla çıkmaktadır.

¹⁶⁹ TCK md. 49/1 "Sürelili hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hâllerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz." 2. "Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır". *Kısa süreli hapis cezasına seçenek yaptırımlar* TCK md. 50/1 Kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre adli para cezasına çevrilebilir.

¹⁷⁰ TCK md. 51/1 İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir.

¹⁷¹ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 231. maddesinde yargılama sonucunun (hükmün) ne şekilde açıklanacağı belirlendikten sonra hükmolunan cezanın, "iki yıl veya daha az süreli" hapis veya adli para cezası olması durumunda mahkemece hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verebileceği belirtilmiştir.

¹⁷² VUK md. 5.

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder. Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacaktır¹⁷³.

Topluma karşı suçlar kısmının, ekonomi sanayi ve ticarete ilişkin suçlar bölümünde düzenlenen suçu işleyenlere ancak şikâyet üzerine yargılama yapılabilmesi sonrası ceza verilebileceği, Yeni TCK 58. maddesi gereği yer alan suçta tekerrür hükümleri ile ilgili genel hükmü uygulanacaktır¹⁷⁴. Vergi mahremiyetinin ihlali cezası 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır¹⁷⁵. Öte yandan, TCK'nın 58. ve 5275 Sayılı Kanun'un 108. maddesi hükümleri dikkate alınmak suretiyle tekerrür halinde devlet hizmetinde kullanılmamaya ilişkin hükme madde metninde ayrıca yer verilmemiştir¹⁷⁶. Sırrın Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya memura açıklanması halinde daha ağır ceza mevcut olacaktır¹⁷⁷.

Yeni Ceza Yasası'nın "Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlıklı 239. maddesinin ilk fıkrası "(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür." şeklindedir.

c. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçunun Cezası

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar¹⁷⁸. VUK'un 363. maddesinde ise, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyenlerin TCK'nın 257/1. maddesi hükmüne göre

¹⁷³ VUK md. 362.

¹⁷⁴ Fehmi Günay, "5728 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunundaki Suç ve Ceza Hükümlerinde Yapılan Yeni Düzenlemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 237, (Haziran 2008), s. 87.

¹⁷⁵ TCK md. 239.

¹⁷⁶ "TCK İle VUK Arasında Yapılması Öngörülen Uyum Değişiklikleri", http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/vergi_suc_cezaları.pdf.(24.09.2011)

¹⁷⁷ Halis Koçak, "Vergi Mahremiyeti", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı 205, (Ocak 2010), s. 61.

¹⁷⁸ VUK md. 6, son Fıkra.

cezalandırılacağı belirtilmiştir. Buna göre, mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna verilecek ceza “bir yıldan üç yıla kadar hapis” olmaktadır¹⁷⁹.

Mükellefin Özel İşlerini Yapan Memurlar Başlıklı VUK md. 363 hükmüne göre; “Bu Kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344. maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir.

d. Haysiyete ve Şerefe Tecavüz Suçunun Cezası

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar; Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler; görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ ine kullanamazlar¹⁸⁰. (Ek fıkra: 26/06/1964 - 485/1 md.; Değişik fıkra: 23/01/2008-5728 S.K./272.mad). Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Haysiyete ve Şerefe Tecavüz Suçu, şikayete bağlı ve TCK md.125’de düzenlenen hakaret suçunun fiillerinin özel bir hali olarak vergi suçu alanına yansımaları olarak görülebilir¹⁸¹. VUK’da yaptırım olmayan Haysiyete ve Şerefe Tecavüz Suçuna TCK md. 215 gereği üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası uygulanır.

e. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu

Zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanununun 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler (...), zirai işletmelerinin (Gezici hayvancılıkta

¹⁷⁹ Günay, “5728 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunundaki ...”, a.g.m., s. 89. md. 363 – (Değişik: 23/1/2008-5728/279 md.) Bu Kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257. maddesinin birinci fıkrası¹⁷⁹ hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344. maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir.

¹⁸⁰ VUK md. 5.

¹⁸¹ Şenyüz a.g.e., s. 467.

kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar¹⁸². Bu beyanın pratikte uygulanmaması nedeniyle bu hüküm neredeyse metruk bir hükümdür. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu, TCK'da "görevi kötüye kullanma suçunun" özel bir hali olarak nitelendirilmektedir¹⁸³.

2. Vergi Suçlarında Tekerrür Nedeniyle Verilecek Ceza

Tekerrür 765 Sayılı TCK'nın aksine 5237 Sayılı TCK'nın 58. Maddesinde ve 5275 Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un 108. Maddesinde ceza hukuku kurumu niteliğinden güvenlik tedbiri niteliğine büründürülmüştür. Dolayısıyla 5237 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra da hâkim, sanığın mükerrir olup olmadığı hususunu araştırarak ve mükerrir ise bu hususu kararda belirtilerek, infazın mükerrirlere özgü infaz rejimine göre yapılacağını, cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirinin uygulanacağını kararında açıkça gösterecektir¹⁸⁴.(5237 sayılı TCK m. 58/7.)

TCK 58.md göre;(1) *Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi hâlinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.*

(2) *Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı;*

a) *Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl,*

b) *Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl,*

Geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz.

(3) *Tekerrür hâlinde, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunur.*

(4) *Kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz. Kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu*

¹⁸² VUK md. 243.

¹⁸³ Şenyüz, a.g.e., ss. 469-470. TCK md. 257- Görevi Kötüye Kullanma (1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

¹⁸⁴ Özbey, a.g.m., s. 57.

veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçları hariç olmak üzere; yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler tekerrüre esas olmaz.

(5) Fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış olan kişilerin işlediği suçlar dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulanmaz.

(6) Tekerrür hâlinde hükmolunan ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. Ayrıca, mükerrir hakkında cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır.

(7) Mahkûmiyet kararında, hükümlü hakkında mükerrirlere özgü infaz rejiminin ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirinin uygulanacağı belirtilir¹⁸⁵.

(8) Mükerrirlerin mahkûm olduğu cezanın infazı ile denetimli serbestlik tedbirinin uygulanması, kanunda gösterilen şekilde yapılır¹⁸⁶.

(9) Mükerrirlere özgü infaz rejiminin ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirinin, itiyadi suçlu, suçu meslek edinen kişi veya örgüt mensubu suçlu hakkında da uygulanmasına hükmedilir.

Tekerrürün ilk sonucu “Tekerrür halinde, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezasıyla adli para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunmasıdır.” Ayrıca, TCK’nın 58/6. maddesi uyarınca tekerrür halinde hükmolunan ceza mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir¹⁸⁷. Tekerrür halinde, işlenen suçtan dolayı mahkûm olan kimsenin koşullu salıverilme süresi, ilk defa suç işleyenlere göre daha uzundur.

¹⁸⁵ Yrg. 7. CD. 07.03.2012. E.2009/16580 K.2012/4058 5237 sayılı TCK’nın 58/7. maddesi uyarınca mükerrirlere özgü infaz rejiminin ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirinin uygulanacağı belirtilmesi ile yetinilmesi gerekirken, ayrıca denetimli serbestlik tedbiri süresinin de gösterilmesi, yasaya aykırıdır.

¹⁸⁶ YCGK 17.04.2007, E.2007/1071 K.2007/98 5237 sayılı TCK’nın 58. maddesinin 7 ve 8. fıkraları uyarınca, tekerrür koşullarının bulunup bulunmadığı, hükümlü hakkında kaçınıcı kez tekerrür hükümlerinin uygulandığı ve tekerrür nedeniyle hükümlünün cezaevinde kalacağı süreye eklenecek sürenin belirlenmesi için açıkça hangi hüküm nedeniyle sanığın mükerrir sayıldığı ve hangi mahkûmiyetin tekerrüre esas alındığının hükümde belirtilmesi gerekmektedir.

¹⁸⁷ 5275 Sayılı CGTİK, Koşullu salıverilme md. 107/1 Koşullu salıverilmeden yararlanabilmek için mahkûmun kurumdaki infaz süresini iyi hâlli olarak geçirmesi gerekir.(2) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz yılını, müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar yirmi dört yılını, diğer süreli hapis cezalarına mahkûm edilmiş olanlar cezalarının üçte ikisini infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler. md. 108/1 Tekerrür hâlinde işlenen suçtan dolayı mahkûm olunan; a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasının otuz dokuz yılının, b) Müebbet hapis cezasının otuz üç yılının,c) Süreli hapis cezasının dörtte üçünün, İnfaz kurumunda iyi hâlli olarak çekilmesi durumunda, koşullu salıverilmeden yararlanılabilir. 2. Tekerrür nedeniyle koşullu salıverme süresine eklenecek miktar, tekerrüre esas alınan cezanın en ağırından fazla olamaz. 3. İkinci defa tekerrür hükümlerinin uygulanması durumunda, hükümlü koşullu salıverilmez. 4. Hâkim, mükerrir hakkında cezanın infazının tamamlanmasından sonra başlamak ve bir yıldan az olmamak üzere denetim süresi belirler. 5. Tekerrür dolayısıyla belirlenen denetim süresinde, koşullu salıverilmeye ilişkin hükümler uygulanır. 6. Hâkim, mükerrir hakkında denetim süresinin uzatılmasına karar verebilir. Denetim süresi en fazla beş yıla kadar uzatılabilir.

YTCK ile tekerrür uygulamasında, ikinci suç için verilen cezanın artırılması uygulamasından vazgeçilip, koşullu salıverme kurumunda nazara alınacak bir husus olarak düzenlenir. Koşullu salıverme süresine eklenecek miktar için önceki mahkûmiyet yalnızca para cezası ise (burada hapis cezasından çevrilme para cezaları da bu kapsamda değerlendirilecektir) önceki mahkûmiyet miktarı 5237 sayılı TCK'nın 52/2 ve 5275 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesine göre 100 YTL bir gün karşılığı hesap edilerek bulunacak süre, tekerrür nedeniyle koşullu salıverme süresine eklenecek süredir. 100 YTL'den aşağı para cezaları 1 gün olarak hesaplanacaktır. Önceki mahkûmiyet yalnız hapis cezası ise, burada da bir sorunla karşılaşılmaz. Önceki mahkûmiyet miktarı, koşullu salıverme süresine eklenecek miktardır. Örneğin sanığın önceki tekerrüre esas alınan sabıkası 1 yıl 8 ay hapis ise sanığa verilecek miktarda (aldığı cezanın 3/4'ünü geçmeyecek şekilde) artırılır¹⁸⁸. c. Tekerrür halinde cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır. (5237 sayılı TCK 58/6 ikinci cümle). Bu denetimli serbestlik süresi, cezanın infazından sonra başlamak üzere 1 yıldan az olamaz.. Hâkim kararında; sanığın mükerrir olduğunu ve sanık hakkında denetimli serbestlik uygulanacağını belirtir¹⁸⁹.

Tekerrür nedeniyle cezanın artırılmasını nedeni ilk suç için verilen cezanın yetersiz olmasına bağlanmıştır ve bu anlayış TCK ile terk edilmiş ve tekerrür nedeniyle eskiden olduğu gibi yeniden işlenen suçun cezasının artırılması yoluna gidilmemiş olsa da vergi ziyanında bu sistem devam ettirilmiştir. Hem TCK md. 58 hem de VUK md. 339 tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceden işlenen suçun cezasının kesinleşmiş olmasını aramıştır. Her iki yasa da cezanın infaz edilmiş veya vergi cezanın tahsil edilmiş olması aranmamıştır¹⁹⁰. Vergi suçlarında TCK hükümleri uygulanacağı için buradaki sistemler aynen vergi suçları içinde geçerli olacaktır. TCK 58. maddeye göre kasıtlı suçlarda, taksirli suçlar arasında tekerrür cereyan etmeyecektir. Eğer önceki mahkûmiyet, vergi suçuna ilişkin ise, TCK 58/2-b. maddesine göre üç yıl içinde yeni bir suç işlendiğinde tekerrür hükümleri uygulanabilecektir. Buna göre; ilk mahkûmiyetin süresi beş yıldan az ise uygulama alanı bulur, 213 sayılı yasadaki tüm suçların cezası beş yıldan az olduğu için yeni suç için tekerrürlü suçların bu süre içinde işlenmesi gerekir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki Yargıtay eski kararlarında Vergi Usul Yasasının 339. maddesinde yer alan idari tekerrüre

¹⁸⁸ Özbey a.g.m., s. 57.

¹⁸⁹ Özbey, a.g.m.,s. 99.

¹⁹⁰ Donay, a.g.e., s.159.

(vergi kabahatleri) ilişkin hükümleri suç teşkil eden eylemlerde de uygulamıştır¹⁹¹. TCK açısından aşağıdaki özellikler tekerrür için önemli noktalar¹⁹²:

- i) Genel affa uğramış mahkûmiyetler tekerrüre esas alınamaz.
- ii) Ceza zamanaşımı yalnız cezayı düşürdüğünden ve mahkûmiyet var olmaya devam edeceğinden, ceza zamanaşımına uğrayan bir mahkûmiyet tekerrür esas alınabilecektir.
- iv) Tekerrürden dolayı farklı bir infaz rejimine tabi tutulacak ceza, yeni suça verilecek cezadır.
- v) Kasıtlı suçlar ile taksirli suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanamaz.
- vi) TCK, süreli tekerrür sistemini kabul etmiştir ve tekerrür süresi geçtikten sonra suç işlenmesi halinde, bu suçun cezası yönünden tekerrür hükümleri uygulanamaz.
- vii) Önemli olan sonraki suçun tekerrür süresi içinde işlenmiş olmasıdır; mahkûmiyet hükmünün de bu süre içinde verilmiş olması gerekmez.
- viii) 5237 sayılı TCK, 765 sayılı Ceza Kanununun aksine, tekerrür halinde sonraki suçun cezasının artırılmasını kabul etmemiştir. Ancak tekerrür halinde sonraki suça ilişkin hükümde hapis cezası ile adli para cezası seçimlik olarak öngörülmüş ise, hapis cezasına hükmolunur.
- ix) İkinci defa tekerrür hükümleri uygulanırsa koşullu salıvermeden yararlanılamaz¹⁹³.

¹⁹¹ Yrg. 9. CD. 18.10.1990, E.1990/2539 K.1990.3306.

¹⁹² Toroslu, a.g.e., ss. 364-368.

¹⁹³ Soyaslan, a.g.e., s. 517.

V. VUK TASARI TASLAĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ

VUK Tasarı Taslağının¹⁹⁴ getirdiği farklılıklar ve yenilikler tekerrür kurumu açısından incelenecektir.

Tablo 14: VUK İle VUK Tasarı Taslağında Tekerrür Hükümlerinin Düzenlenmesi

Tekerrür	Tekerrür
Madde 339 – (Değişik: 22/7/1998 - 4369/9 md.) Vergi ziyanına sebebiyet vermektan veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaynda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.	Madde 245- (1) Vergi kaçakçılık cezası, vergi kaybı cezası veya usulsüzlük cezası kesilen ve cezası kesinleşen bir kimse; aynı cezayı gerektiren bir fiili, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere vergi kaçakçılık cezası ve vergi kaybı cezasında beşinci yılın, usulsüzlükte ikinci yılın sonuna kadar tekrar işlerse kesilecek ceza vergi kaçakçılık ve vergi kaybı cezasında yarısı, usulsüzlükte dörtte biri oranında artırılır. Ancak, tekerrüre neden olan fiil nedeniyle kesilecek cezalar, her bir ceza türü itibariyle kesinleşen önceki cezalardan en yükseklerinin tutarını geçemez.

765 sayılı TCK'nın 81/3. maddesinde “İkinci suç için tayin edilecek cezaya tekerrürden dolayı zammı lazım gelen miktar, hiç bir suretle evvelki suç için hükmedilmiş olan cezaların en ağırından ziyade olarak tayin olunamaz” hükmü ile tekerrürden dolayı artırılacak miktarın önceki mahkûmiyeti geçemeyeceği kuralı 5275 sayılı Kanun'un 108/2. maddesiyle de muhafaza edilmiş ve “Tekerrür nedeniyle koşullu salıverme süresine eklenecek miktar, tekerrüre esas alınan cezanın en ağırından fazla olamaz” hükmü getirilmişti. Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un 108/2 maddesinde yer alan “Tekerrür nedeniyle koşullu salıverme süresine eklenecek miktar, tekerrüre esas alınan cezanın en ağırından fazla olamaz” hükmü açısından yeni TCK açısından bu durum korunmaktadır.

Vergi kabahatleri için de Tasarı Taslağında tekerrüre neden olan fiil nedeniyle kesilecek cezalar, her bir ceza türü itibariyle kesinleşen önceki cezalardan en yükseklerinin tutarını geçemez lafzı ile tekerrür için üst limit konmaktadır.

¹⁹⁴ Vergi Konseyi, “VUK Tasarı Taslağı: Tartışmaya Açık Taslak Metin”, 30.09.2011.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda da tekerrür kurumu düzenlenmektedir. Kanuna hükmüne göre; “1). Bu Kanundaki kabahatler dolayısıyla verilen idarî para cezasına ilişkin karar kesinleştikten sonra tekrar kabahat işlenmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanır. 2) Tekerrür halinde, idarî para cezası yarı oranında artırılır. 3) İdarî para cezasının tamamen yerine getirilmesinden itibaren üç yıl geçtikten sonra işlenen kabahat açısından, önceki kabahat, tekerrüre esas teşkil etmez.” Bu kanun kabahatler açısından tek bir süre ve yarı oranda tekerrür cezası öngörmekteyken, Vergi Usul Kanunu iki kabahat açısından farklı süreler koymaktadır. Vergi ziyaı kabahati için 5, genel usulsüzlük kabahati için 2 yıllık süreler öngörülmüştür. Bununla birlikte vergi ziyaı kabahatinde yarı oranda, genel usulsüzlük kabahati tekerrürü halinde de yüzde yirmi beş oranında artırım öngörülür. Bu süreler ve tekerrür cezası için belirlenen oranlar, VUK Tasarı Taslağında aynen bu haliyle bulunmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHLERİNDE VE SUÇLARINDA İŞTİRAK

I. İŞTİRAKİN TANIMI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE AMACI

Ülkelerin ceza kanunlarında suçların ele alınışı ve cezaların belirlenmesinde önem arz eden bir kurum olan ve genel olarak suçun özel görünüş şekli olarak nitelendirilen iştirakin tanımı, hukuki niteliği ve amacı incelenecektir.

A. İŞTİRAKİN TANIMI

Birden fazla kişinin bir araya gelerek suç işlemesi geçmişte olduğu gibi günümüzde de giderek artan bir suç işleme halidir. Suç kadar eski bir tarihe dayanan iştirak kurumu, bir suçun birlikte işlemek amacıyla bir araya gelip değişik davranışlar yapan kişilerin sorumluluklarını düzenlemektedir. İştirak ise; soyut olarak bir kişinin işleyebileceği bir suçun birden çok kişi tarafından birlikte işlenmesi halini düzenlemektedir¹.

Genel olarak ceza hukukunda fail (asli iştirakçi: principal), suçun bizzat veya başkası vasıtasıyla işleyen; iştirakçiler (feri iştirakçiler: accessory) ise yardımda bulunan, teşvik eden, öğüt veren, yol gösteren, araç tedarik eden olarak tanımlanır (suçun işlenmesi esnasında veya suçun işlenmesinden önce)². Fail eylemini tek başına işlediğinde asli iştirakçidir. Problem ise; diğerlerinin (feri iştirakçilerin) katılımı hususunda ortaya çıkar. Bütün bu sayılan danışma, yardım, azmettirme, araç temin etmek, yol göstermek fiilleri suçun tamamlayıcı unsurları olarak anılırlar. Burada, fail suçun oluşumunda daha büyük ve ciddi, katkısı olandır. Ancak; iştirakçi yukarıda sayılan hareketleri nedeniyle suçun oluşumuna dahil olmaktadır³.

Suçta iştirakı, zorunlu iştirakten yani bağımsız bir suç kategorisi oluşturan çok failli suçlardan (örneğin suç işlemek amacıyla örgüt kurma) ayırmak için muhtemel iştirak de denir⁴. Bazı suç tiplerinde suçun ihlal edilebilmesi için birden fazla kişi gösterilir ve suçun işlenebilmesi için bunların hareketleri aranır. Buna çok failli suçlar adı verilir. Çok failli

¹ Devrim Aydın, **Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak**, Ankara, 2009, ss. 23-24.

² Julia Fionda, Michael J. Bryant, **Briefcase on Criminal Law**, Second Edition, Cavendish Publishing Limited, London, Sydney, 2000, s. 133.

³ George P. Fletcher, **Basic Concepts of Criminal Law**, Oxford University Press, America, 1998, ss. 188-189.

⁴ Toroslu, a.g.e., s. 272.

suçlar, suça iştirakten farklıdır. Bu suçlarda faillerin çokluğu suçta bir unsurdur. Faillerden birinin cezalandırılabilmesi suçun varlığı için yeterlidir. Bu nedenle, yasada bu konuda açık bir düzenleme bulunmalıdır⁵.

Tek bir kişi tarafından işlenmesi mümkün olmadığı için birden fazla kişinin fail olarak suçun işlenmesine katıldığı suçlara çok failli (çok failli suçlar: ihaleye fesat karıştırma, rüşvet vb.) suçlar denir. Çok failli suçlarda bulunması gereken unsurlar⁶:

- i. Kanuni tanımda faillerin birden fazla olacağı öngörülmelidir.
- ii. Faillerin her birinin hareketi bulunmalıdır.
- iii. Faillerden her birisi fail sıfatıyla hareket etmeli ve bu hareketleri kanuni tanımda unsur olarak yer almalıdır.
- iv. Faillerden en az birisinin cezalandırılabilmesi mümkün olmalıdır.

Ceza sorumluluğunu ifade eden iştirak hali ise çok failli suçlardan farklı bir durumu ifade etmektedir⁷. İştirakçiler, faile kendi bağımsız iradeleriyle yardım ederek failin hareketinin sonucunda oluşacak olumsuz neticeyi bilmekte ve istemektedirler. Bir kişinin suça yardımda bulunabilmesi ve sorumlu tutulabilmesi için faili ve failin yaptığı eylemin sonuçlarının ne olacağını biliyor olması ve suç ile aralarında illiyet bağının bulunması gereklidir. Fail, asli suçludur ve cezai sorumluluğu kanunlarda belirtilmektedir. Fer'i iştirakçilerin sorumluluğunun ne olacağı ise; doktrinde tartışılan bir konudur⁸.

Kanun koyucu, iştiraki faillerin belli bir suçu işlemek hususunda anlaşarak bir araya gelmeleri olarak görmektedir. TCK ikili ayrımı benimseyerek tipik fiil üzerinde ortak hâkimiyet kuranları "fail" (asli iştirakçi) olarak kabul etmekten, nedensel katkıları ikinci planda kalanları ise "yardım eden" (fer'i iştirakçi) olarak ele almış ve bu ikinci gruptakilere nedensel katkıları oranında asıl faille oranla daha az ceza öngörmüştür⁹. Alman Ceza Hukukunda faillik ve iştirak farklı iki kategori altında toplanmıştır. Faillik; dolaylı faillik, müşterek faillik ve suç ortaklığı olarak üçe ayrılmıştır. İştirak¹⁰ ise; yardım ve azmettirme

⁵ Özbek, a.g.e., s. 634-635.

⁶ Özbek, a.g.e., s. 635.

⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 243.

⁸ Michael Jefferson, **Criminal Law**, 9th Edition, Foundation Studies in Law Series, Pearson Longman, England, 2009, s. 176, 195, 205.

⁹ Aydın, a.g.e., s. 51.

¹⁰ Michael Bohlander, **Principles of German Criminal Law**, Studies in International Comparative Criminal Law: Volume 2, Oxford and Portland Oregon, 2009, ss. 168-173. *Aiding and Abetting (Anstiftung, Beihilfe): Alman Ceza Hukukunda failin hukuk dışı eylemine bilerek katılan kimselerdir.* Örneğin; P şantajla V'den 100.000 Euro almaktadır. D, P'ye eylemini kolaylaştırıcı tavsiyede bulunuyor ise; D, fail olmasa da dolandırıcılığa yataklıktan sorumludur.

olarak iki ayrı şekilde kategorize edilmiştir. Fail, bizzat kendisi veya bir başkası vasıtasıyla suçu işleyen olarak kabul edilmiştir¹¹.

Birden çok failin varlığı durumunda; her biri fail olarak sorumlu tutulmaktadır (müşterek faillik). Dolaylı faillikte ise, suçun işlenmesi bir başkası vasıtasıyla gerçekleşmekte ve suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kimse dolaylı fail olarak nitelendirilmektedir. Burada, dolaylı fail birini araç olarak kullanmakta ve kontrol bizzat kendisine ait olmaktadır. Kullanılan kişi, suçun işlenmesindeki iradesinin olmayışı nedeniyle suçsuzdur. Çünkü irade söz konusu olsaydı; yani suçun işlenmesine bilinçli olarak katkıda bulunsaydı; iştirakçi olarak nitelendirilecektir¹². Suç ortaklığı ise, bir organizasyonuna işaret etmektedir. Bu kimselerin ne ortak yanları vardır ne de bir başkasını suçun oluşumuna etki olarak kullanmazlar veya teşvik etmezler. Onların bağımsız olarak kendi bireysel sorumlulukları vardır ve aralarındaki birliktelik kasıttan çok rastgele meydana gelmiştir ve aralarındaki zincir birbirlerini etkilemektedir. Müşterek faillikte ise, ortaklar arasında bir plan gereklidir¹³.

Fail, suçu işleyen kişidir. İştirakçiler ise; suçun işlenmesinde yardım ve yataklık eden kimselerdir. Yardım, teşvik eden, danışmanlıkta bulunan, araç temin eden ve suçun işlenmesinde yol gösterici bu kimseler suçun tamamlanmasını kolaylaştırdıkları için Amerikan Ceza Hukuku'nda fail gibi sorumlu tutulurlar. Bu suçun işlenmesini kolaylaştırıcı fiiller birbirinden çok net ayıramadığı için genelde, birçok ceza sisteminde aynı cezaya çarptırılırlar¹⁴.

Kendi iradesiyle ve yasa dışı eylemiyle suç işleyen faili kasten ve bilerek azmettiren kimseler, azmettiren olarak Alman Ceza hukukuna göre fail gibi cezalandırılmaktadır. Yardım edenler ise, suç işleme niyetinde olan kişiye kanunsuz eylemine bilerek ve kasten yardımda bulunan kimselerdir ve bunlar da fail gibi ceza sorumluluğuna sahip olmakta; ancak bu ceza yargı organlarınca azaltılabilmektedir¹⁵. Görüldüğü üzere 5237 Sayılı TCK, iştirak hükümleri kapsamında Alman Ceza Kanunu'na benzer bir düzenleme getirmiştir.

Amerikan Ceza yasalarına göre iştirakçilerin sorumluluğu, türev bir sorumluluktur ve bu yüzden önce failin sorumluluğu tespit edilmeli, sonrasında iştirakçinin cezai sorumluluğu ele alınmalıdır. Bununla birlikte; yardım, teşvik, danışma gibi fiillerin arasındaki farklılıkların

¹¹ Bohlander, a.g.e., s. 156.

¹² Bohlander, a.g.e., s. 156.

¹³ Bohlander, a.g.e., s. 160, 162, 101.

¹⁴ Jefferson, a.g.e., s. 171.

¹⁵ Bohlander, a.g.e., ss. 155-156.

çok net çizgilerle birbirinden ayrılmaları zordur ve bu farklılığı bulmak oldukça güçlük taşımaktadır¹⁶. Ancak bir suç; her biri farklı role sahip, suç işleme hususunda aralarında anlaşma veya daha taahhüt bulunan bir ya da daha fazla kişi tarafından işlendiğinde her biri fail olarak sorumlu tutulurlar ve buradaki sorumluluk yardım eden veya azmettirenlerin sorumluluğundan farklıdır¹⁷. Fransız Ceza Kanunu da yardım edenlerin ve azmettirenlerin fail gibi cezalandırılacağını öngörür¹⁸.

İştirak müessesesi, iştirakin esası ve iştirakçilerin sorumluluğu hakkında farklı sistemlerin uygulanabilirliği nedeniyle ceza kanunlarında farklı biçimlerde düzenlenebilmektedir. Örneğin 1889 tarihli İtalyan Ceza Kanunu İCK (Zanardelli Kanunu) ile 1930 tarihli İCK (Rocco Kanunu), iştirak konusunda farklı sistemler benimsemiştir. Büyük ölçüde Zanardelli Kanunu'na dayanan 1926 tarihli 756 Sayılı TCK'dan farklı olarak, 5237 Sayılı Yeni TCK Alman Ceza Kanunu hükümleri esas alınarak düzenlenmiştir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunumuzda, 756 Sayılı TCK'da olduğu gibi asli-fer'i iştirak ayrımı yapılmamış ve suç ortaklığı terimi kullanılmış olmasına rağmen; "yardım edenler" başlıklı 39. maddeye yer verilmesi dolayısıyla gerekçede belirtilenin aksine asli-feri faillik ayrımına tümüyle son verilmediği ve ikili sistemin benimsenmeye devam edildiği şeklinde yorumlanmaktadır¹⁹.

B. İŞTİRAKİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Nasıl bir kişi eylemi nedeniyle sorumlu olabiliyorsa, bir başkasının eyleminden de şüphesiz sorumlu tutulabilir. Bazı eski yasal sistemler bu görüşü tamamı ile reddeder. Örneğin; Yahudi Hukukunun "ceza sorumluluğu şahsidir" ilkesi suç, failin olumsuz fiilini içerir ve bu fiilin yürütülmesi ancak kendisinin eliyle gerçekleştirilebilir savına dayanmaktadır. Tavsiye, danışmanlık, yardım ve hatta talimat verme gibi fiiller yanlış olabilir (çünkü suçun oluşumunu kolaylaştırırlar); ancak bu hareketler kişinin fail gibi cezalandırılmasını gerektirmez. Bu düşünce Alman doktrininde doğmuştur (Eigenaendige). Buna göre; suç birinin (failin) kendi eliyle işlenmelidir²⁰. Bu nedenle fer'i iştirakçiler failden ayrı bir şekilde kendi eylemlerine göre sorumlu tutulmalıdır.

¹⁶ Jefferson, a.g.e., ss. 205-207.

¹⁷ Jefferson, a.g.e., s. 164.

¹⁸ Criminal Code of the French Republic, Title II of Criminal Liability, Articles 121-1 to 122-8, Chapter I General Provisions, <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes>.

¹⁹ Aydın, a.g.e., s. 27.

²⁰ Fletcher, a.g.e., s. 188.

İştirakin hukuki esası, birden fazla şahsın aynı suçu işlemek niyetiyle birleşerek hareket etmeleri halinde tek suç mu birden çok suç mu vardır hususuna dayanır. Geleneksel düşünce, suçun tekliğini savunur ve böylece suçun bölünemeyeceği ifade edilir. TCK, iştirak halinde işlenen suçu tek suç, bir bütün olarak kabul etmiştir. Her failin fiili, bir bütünün parçaları olup birbirlerini tamamlamaktadır. Farklı fiiller, bir bütün teşkil etmektedir, bu nedenle bütün iştirak edenler bu bütünün içinde aynı amacı taşırlar. Bu nedenle, iştirakte sorumluluğun kaynağı her şerikin fiilin yapıcısı sayılmasındadır. Çünkü, suçu doğuran operasyona herkes iştirak etmiştir. Kanunumuz her faili, gerçekleştirdiği ve gerçekleştirmek istediği kadar sorumlu tutmuştur. İştirake ilişkin hükümler asıl kuralı genişleterek tamamlayan hükümlerdir. Hangi fiillerin asıl kuralı ne derecede genişleteceği suç ve cezaların kanuniliği gereği iştirak hükümlerince düzenlenmiştir²¹.

C. İŞTİRAKİN AMACI

İştirak hükümlerinin amacı, suçun oluşumunda kolaylaştırıcı ve tamamlayıcı rol oynayanların da cezai sorumluluğunu belirlemektir. Fail, asli suçludur ve sorumluluğu ve cezası kanunlarda belirtilmektedir²². İştirakçilerin sorumluluğunu belirlemek ve buna göre cezalandırma sistemi geliştirmek üzere ülkelerin ceza kanunlarında iştirake ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu kapsamda, bazı ülkeler iştirakçıyı fail gibi cezalandırmakta, bazıları ise suçun işlenmesinde tamamlayıcı rol oynayanları bu rollerine göre failden bağımsız olarak cezalandırmaktadır.

Failin yardım edenden nasıl ayrılacağı konusunda objektif ve subjektif muhtelif kriterler ileri sürülmüştür. Objektif kriterlerden yana olanlara göre; suçun tamamlanması için çok etkili hareketi yapanlar fail, hazırlık hareketlerini yapanlar ise yardım eden sayılacaktır. Subjektif kriterden yana olanlara göre ise; failin kastına bakılmalıdır. Hareketi kendi fiili olarak kabul eden fail, başkasına ait fiil olarak kabul edenler yardım edendir. Yani bağımsız yardım edenin iradesi asli failin iradesine bağlı olarak görülmektedir. Bununla birlikte, kanunun tarif ettiği fiili gerçekleştirenler faildir, demek doğru olmayıp fail; fiiline tek başına bakıldığında fiili kanuni tarife uygun olan kişi demek daha doğrudur, yardım eden ise fiili kendi başına kanundaki tarifeye uygun olmayan kişi demektir. Hareketin neticeye hiçbir etkisi olmamış ise; kişinin iştirakçi sayılması mümkün değildir. Ayrıca, aynı neticeye hedeflenmiş

²¹ Soyaslan, ss. 472-474.

²² Jefferson, a.g.e., s.176, 195, 205.

birbirinden habersiz iki hareket de iştirak halinde değildir²³. TCK, suça iştirak edenleri suçtaki önemlerine, rollerine ve hâkimiyetlerine göre failler, azmettirenler ve yardım edenler olarak birbirinden ayırmış ve üçlü bir sistem kabul etmiştir.

II. GENEL OLARAK CEZA HUKUKUNDA İŞTİRAK

İştirakin unsurları, iştirakçilerin ceza sorumluluğuna ait sistemler ve bunların ülke değerlendirmeleri, Mülga TCK ve Yeni TCK'da iştirak hükümlerindeki farklılıkları ele alınarak genel ceza hukuku bağlamında incelenecektir.

A. İŞTİRAKİN UNSURLARI

İştirakin unsurları; maddi unsur: failerin çokluğu, bir suçun gerçekleştirilmesi (iştiraktan söz edilebilmesi için, tamamlanmış veya teşebbüs derecesinde kalmış bir suçun gerçekleştirilmiş olması gerekir), iştirak edenlerin katkısı ve manevi unsurdur²⁴.

1. Manevi Unsur

Suç ortaklarının muayyen bir suçun işlenmesine iştirak ettiklerini bilmiş ve bunu istemiş olmaları gerekir, yani her failde suça iştirak kastı bulunmalıdır. Bu çerçevede iştirakin manevî unsuru “suça iştirak iradesi”dir²⁵. Bilmeden suça iştirak ile hata neticesinde işlenilmiş suça iştirak halleri birbirinden farklıdır. Hata neticesinde işlenilmiş suçta, netice iradî olmadığından böyle bir suç hakkında iradelerin birleşmesi halinden bahsedilemez²⁶.

O halde; iştirakin manevi unsuru bir suçun işleneceğini veya işlenmekte olduğunu bilerek ve sonucun gerçekleşmesini isteyerek suçun işlenişine katılmak amacıyla failin iradesinin, diğerlerinin iradeleriyle birleştirmesidir. İştirakin “subjektif şartı” veya “iştirak kastı” olarak ifade edilen bu durumda kusurlu bir fiilin varlığı suçun kurucu unsuru olduğu için kusurlu bir fiil olmadan iştirakin varlığı da yeterli değildir. İştirakte manevi unsur bir suçu diğerleriyle birlikte (işbirliği halinde) işlemek isteğidir²⁷. Suça iştirakin gerçekleşebilmesi için bu suça katılma bilinci ile hareket edilmelidir. Ancak suça katılan

²³ Soyaslan, a.g.e., ss. 474-484.

²⁴ Toroslu, a.g.e., ss. 281-296.

²⁵ Faruk Erem, “Suça İştirak”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1946, Cilt 3, Sayı 1, s. 66.

²⁶ Erem, a.g.m, s. 67.

²⁷ Aydın, a.g.e., ss. 110-111.

kişinin suçun tüm ayrıntılarını bilerek suça katılması şart değildir. Yani neye katıldığını bilmesi gerekir ve bu husus yeterlidir.

2. Maddi Unsur

İştirak halinde suç, birden fazla kimselerin fiillerinin birleşmesinden husule gelir. İştirakin maddî unsuru, bütüne müessir şekilde “katılmak” ile meydana gelir²⁸. Bu çerçevede maddi iştirak, tipik fiile yönelik davranışlar niteliğindeki (araç temin etmek, pusudakine yiyecek vermek, mağdurun kollarını tutmak gibi); failin iradesine yönelik davranışlar (azmettirmek, suç işleme kararını desteklemek gibi) manevi iştiraktır²⁹. İştirak, suç yolunun her hangi bir aşamasında en geç sonuç gerçekleşinceye kadar söz konusu olabilir. Bu nedenle suçun işlenmesinden önce (azmettirme) veya suçun işlenmesi esnasında (yardım) suça iştirak mümkündür.

İştirakin varlığı için oluşması gereken şartları şöyle sıralayabiliriz:

- i. *Birden çok kişinin suça katılması*: İştirakin temeli normda öngörülen sayıdan fazla failin suça katılmasıdır³⁰.
- ii. *Birden çok fail tarafından yapılan birden çok davranışın varlığı*: İştiraktan söz edilebilmesi için o suç için normun gerekli gördüğü sayıdan fazla kişinin maddi olarak bir araya gelmiş olması yeterli değildir. Bir araya gelmiş olan birden fazla iştirakçinin her birinin kararlaştırılan suçun işlenmesine yönelik iradi davranışları da gereklidir³¹.
- iii. *Aynı suçun icrasına başlanmış olması*: İştirakçilerin davranışları ve iştirak iradeleri, aynı belli somut bir suçun işlenmesine yönelik olmalıdır; suç bütün iştirakçiler için aynı olmalıdır³².
- iv. *İştirakçilerin davranışlarının niteliği*: İcrai ihmali ve ya hazırlık hareketlerinde bu davranışlarda kişilerin suça iştirak iradelerinin bulunması şarttır; aksi halde iştiraktan bahsedilemez³³.
- v. *Davranışların nedensel değer taşıması*: Suça katılanın katkısı olmadan netice meydana gelmeyecek ya da gerçekleşen şekilde meydana gelmeyecek idi ise;

²⁸ Erem, a.g.m., s. 71.

²⁹ Aydın, a.g.e, s. 94.

³⁰ Aydın, a.g.e., s. 79.

³¹ Aydın, a.g.e, s. 87.

³² Aydın, a.g.e, s. 89.

³³ Aydın, a.g.e, ss. 90-93.

hareket suç tipi bakımından nedenseldir³⁴. İster eşit sorumluluk ister farklılaştırılmış sorumluluk anlayışı kabul edilmiş olursa olsun, iştirak iradesinin yanı sıra asgari bir nedensel katkı sağlayacak davranışların varlığı şarttır. İştirak amacıyla yapılan ihmali ya da icrai, maddi ya da manevi hareketlerle gerçekleşen suç arasında neden sonuç ilişkisi bulunmalıdır. Bir davranışın iştirak iradesi tek başına yeterli olamamakta davranışın sonuç ile nedensel bir bağı da bulunmalıdır³⁵.

- vi. *Kararlaştırılan suçun icrasına başlanmış olması*: Cezalandırılabilir bir fiilden söz edilebilmesi için en azından icra hareketlerine başlanılmış olmalıdır. Çünkü teşebbüs cezalandırılabilir bir fiilin sınırlarını oluşturmaktadır³⁶. İştirak için kasten işlenen fiilin suç olmasından değil, hukuka aykırı olmasından bahsedilmiştir. Fiilin objektif olarak hukuka aykırı olması yeterlidir. Fiilin ayrıca cezalandırılabilir olması ya da iştirakçilerin isnat yeteneklerinin, kusurluluklarının tam olup olmaması önemli değildir³⁷.
- vii. *Karar verilen suçun işlenmesi (bağlılık kuralı)*: İştirakin varlığından söz edebilmek için icra hareketlerine başlanan suçun tüm şerikler için aynı olması gereklidir. Buna iştirakte bağlılık kuralı denir³⁸.

B. İŞTİRAKÇİLERİN CEZA SORUMLULUĞUNA DAİR SİSTEMLER

İştirakçilerin cezalandırılmasında dair sistemler; eşitlik sistemi ve ikilik sistemi ve cezanın faile göre tespiti sistemi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Eşitlik sisteminde (objektif güç birliği) bütün iştirakçiler eşit olarak cezalandırılmakta; ikilik sisteminde (klasik sistem) asli-fer'i fail ayrımı yapılmakta; cezanın faile göre tespiti sisteminde ise, iştirakçilerden her birinin kusurluluğu ve tehlikeliği dikkate alınarak ceza verilmesi gerektiği ileri sürülmektedir³⁹. Özetle; teklik sisteminde, tipikliğin gerçekleşmesinde aldıkları role bakılmaksızın suça katılan tüm kişiler suçun tam cezasıyla cezalandırılırken; ikilik sisteminde

³⁴ Özbek, s.640.

³⁵ Aydın, a.g.e., s. 98.

³⁶ Aydın, a.g.e., s. 106.

³⁷ Aydın, a.g.e., s. 108.

³⁸ Özbek,a.g.e., ss. 640-641.

³⁹ Aydın, a.g.e., s. 64.

aldıkları role göre, suça katılan kişiler arasında bir ayırım yapılır; bunlardan bazıları suçun tam cezasıyla cezalandırılırken, bazıları için indirilmiş ceza uygulanır⁴⁰.

1. İkilik Sistemi

Failin cezai sorumluluğu kanunlarda nettir ancak iştirakçıların, failden daha az cezalandırılıp cezalandırılmayacağı konusunda yasal sistemler ikiye bölünmektedir. Amerikan ve Fransız hukuku iştirakçıların fail gibi cezalandırılması gerekliliğini savunurken; Alman ve Rusya hukuku iştirakçilerin faile göre daha az cezalandırılması gerekliliğini savunurlar. Böylece temel iki yaklaşım ortaya çıkmıştır. Birincisi tüm şeriklerin fail gibi cezalandırılmasını esas alan eşitlik sistemi, ikincisi de iştirakçilerin failden bağımsız⁴¹ olarak cezalandırılmasını ele alan ikilik sistemidir.

Alman ceza sistemine göre her kişi suça olan katkısı göz önüne alınarak cezalandırılmalıdır⁴². Alman Kanunları faili, bizzat suçu işleyen veya başkası vasıtasıyla suçu işleyen kişi olarak iştirakçiden ayırırlar. Alman Mahkeme ve doktrinlerinde son 10 yıla bakıldığında failin suçun işlenmesinde araç ve asıl tamamlayıcı olması nedeniyle sorumlu tutulması gerekliliği ve bu suç sahnesinin arka planında rol oynayanların fail olarak sorumlu tutulamayacağını savunulmaktadır⁴³. Ancak, kimin fail kimin iştirakçi olduğunu belirlemek, imkânsız olabilir. Bu noktada sistemin sakıncası asli failin herhangi bir sebeple suçu işlememesi hali veya ferî failin rolünün büyük olması halinde ortaya çıkar. 1889 tarihli İtalya Ceza Kanunu bu sistemi benimsemiştir. Mülga ceza kanunumuz da haliyle bu sistem benimsenmiştir. Failin oynayacağı role göre yargıca şerikin cezalandırılma yetkisini belirleme yetkisi veren İtalyan sistemi daha doğrudur ve ikilik sisteminin mahsurlarını azaltır⁴⁴.

⁴⁰ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Yeni TCK'ya Göre Yenilenmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 253.

⁴¹ Öztürk, Erdem, a.g.e.: Suç planını gerçekleştiren ortakların hareketleri kararlaştırılan hareketlerin sınırı dışında kalıyorsa meydana gelen farklı suçtan sadece bu hareketleri yapanlar sorumlu tutulacak, yok eğer kararlaştırılan hareketlerin sınırı içinde kalıyorsa ortaya çıkan farklı sonuçtan-kararlaştırandan daha ağır veya hafif olmasına bakılmaksızın- bütün ortaklar bunu gerçekleştirenlerle birlikte sorumludur. Kararlaştırandan farklı bir suç işlendiğinde iştirakçilerin sorumluluğu konusunda kanunumuzda İtalyan kanunundakine benzer açık bir hüküm bulunamamakla birlikte, sorumluluk ilkelerine daha uygun olan klasik görüş esas alınmalıdır. (Fletcher, a.g.e., ss. 193-194: Amerikan ceza sistemine göre bir olay örneği değerlendirildiğinde bu sonuçlara ulaşmaktayız: D ve R birlikte hırsızlık yapıyorlar. R eve girip hırsızlık yapmakta, D arabayı süren ve R'yi gözeterek koruyandır; yani R'ye göre suçun oluşumunda sınırlı bir rolü vardır. D yanlışlıkla bir yayayı öldürüyor. Hırsızlıktan, D de R gibi sorumludur ve aynı cezaya çarptırılır. Yayayı öldüren D bu kazadan sorumludur. (Suç ve cinayetten sorumludur). R cinayetten sorumlu mudur? Evet? Hayır? Sorumlu olabilirdi ancak; R ancak kastı olmadığı için cinayetten sorumlu değildir.)

⁴² Fletcher, a.g.e., s. 190; Toroslu, a.g.e., s. 298.

⁴³ Fletcher, a.g.e., s. 198. İspanya kanunları ise, suçluyu suç eyleminin farkında olan kimse olarak tanımlar.

⁴⁴ Soyaslan, a.g.e., s. 500.

Başlıca savunucusu Manzini olan ikilik ya da ikinci görüşe göre, iştirakte asli (birincil), fer'i (ikincil) iştirakçiler (partecipazione principalepartecipazione secondaria) söz konusudur⁴⁵. Bu sistemde asli failler suçun tam cezası ile cezalandırılırken, fer'i faillerin cezaları daha az olmaktadır. Ancak ikilik sisteminin sakıncası her olayda asli ve fer'i iştirakçilerin saptanmasındaki zorluktur⁴⁶.

İkilik sistemine yöneltilen eleştiriler⁴⁷:

- i. İşlenen tek bir suç varken asıl hareketler ile yardım etme niteliğindeki hareketleri birbirinden farklı iki suç olarak ele alması.
- ii. İştirakçilerden hangisinin fail (asli), hangisinin yardım eden(feri) olduğunu kesin biçimde ortaya koyamaması.
- iii. Tipik fiilin işlenmesi için çok önemli hareketleri yapan iştirakçilerin hareketlerinin tipik olmaması halinde yardım eden sayılmalardan doğabilecek sakıncalar.
- iv. Failin suçu işlememesi halinde yardım edenlerin sorumluluğunun ne olacağı sorunu.
- v. Ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenlerin iştirakçilere sirayeti sorunudur.

TCK'da, Mülga TCK'da olduğu gibi ikilik sistemi benimsenmiş, tipiklik düzeyinde fail ve suç ortaklığı ayırımına gidilmiştir⁴⁸. Suçun iştirak halinde işlenmesinde, faillerin suça katılma derecelerinin diğer bir deyişle asli fail mi, yoksa fer'i fail mi olduklarının saptanması için eylemin bir evresindeki durumları değil, verilen karar, kararın icrası, olay öncesi ve olay sırasındaki davranışları dikkate alınmakta idi. Böylece fiil üzerinde hâkimiyet kurulup kurulmadığı, önemli bir katkı olup olmadığı gibi hususlarda değerlendirme yapmak ve iştirakin niteliğini saptamak mümkündü. 5237 sayılı ceza yasasında iştirakin türünü saptamak

⁴⁵ Aydın, a.g.e., s. 71.

⁴⁶ Özbek, ss. 637-638: Bazı hallerde asli-fer'i ayrımı imkansız olabilir. Sistem objektif esasları göz önünde bulundurduğundan bazen suçluyu ihmal eder. Bazen suça katılım fer'i olduğu halde, şerik suça katkısı nedeniyle asli fail gibi cezalandırılır (zorunlu iştirak). Birden fazla kişinin tipte belirtilen neticeyi meydana getiren hareketi yaptıkları halde bu neticenin faillerin hangisinin hareketi sonucu ortaya çıktığı belirlenemeyebilir. Suçta kusur yeteneği ya da kendisinde şahsi cezasızlık sebebi bulunmayan bir kişi kullanılabilir.

⁴⁷ Aydın, a.g.e., ss. 74-76.

⁴⁸ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 253. Teklik sistemi Avusturya CK'da benimsenmiştir. (Avusturya CK md. 12) md. 13'e göre de birden fazla kişinin fiile katılması durumunda bunlardan her biri kusuruna göre cezalandırılır. 5237 Sayılı TCK' da suça katılma ile ilgili düzenlemelerin önemli ölçüde Alman CK etkisi altında olduğu söylenebilir.

konusunda “fiil üzerinde hâkimiyet kurulması” ölçüt olarak kabul edilmiştir⁴⁹. İştirakçiler arasındaki sorumluluğun (failden daha az cezalandırılıp cezalandırılmayacağı) nasıl paylaşılacağı konusunda yasal sistemler ikiye bölünmektedir. Amerikan ve Fransız hukuku iştirakçilerin fail gibi cezalandırılması gerekliliğini savunurken; Alman ve Rusya hukuku iştirakçilerin faile göre daha az cezalandırılması gerekliliğini savunurlar⁵⁰.

2. Eşitlik Sistemi

Eşitlik teorisi, iştirakçilerin fail gibi yargılanmasını ele alır; buna California ceza kanunlarında yer verilmiştir. Suçun işlenmesinde ilgili olanlar, yardım ve teşvik edenler, fail olarak sorumludurlar. Burada fail ve iştirakçilerin cezai sorumluluğu bir bütündür. Genelde eşitlik teorisi, Amerikan Ceza Hukuku’nda ve diğer yaygın hukuk sistemlerinde kullanılmaktadır⁵¹. ABD Ceza Kanunu (Accessories and Abettors Act 1861) iştirakçilerin fail gibi cezalandırılacağı bir sistem kabul etmiştir⁵². İştirakçilerin ceza sorumluluğunda eşitlik sistemi (Fail gibi cezalandırılmaları) doktrinde eleştirilen bir konudur. Alman Hukuku’nda ise, iştirakçiler faile göre daha düşük bir cezaya muhatap olmaktadır⁵³. 1810 tarihli Fransız Ceza Kanunu eşitlik sistemini kabul etmiştir. (F.C.K. md. 59-60.) 1930 sayılı İtalya ceza kanunu da eşitlik sistemini benimsemiştir⁵⁴. İştirakçiler, faile kendi bağımsız iradeleriyle yardım ederek failin hareketinin sonucunda oluşacak olumsuz neticeyi bilmekte ve istemektedirler⁵⁵ ancak bu sistemde; eğer fail suçlu bulunmazsa iştirakçiler de suçlu tutulamaz⁵⁶.

Bu sistemler bağlamında; iştirak edenlerin cezalandırılmasında genellikle iki yol izlenmektedir diyebiliriz⁵⁷:

a. İştirak biçimlerinin farklılığına göre farklı olarak sorumlu tutmak ve cezalandırmak (İkilik Sistemi).

⁴⁹ Mehmet Tan Yıldız, “5237 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre Müşterek Faillik”, 2010, <http://www.adalet.org/makale/xysbekran.php?idno=6894&id2=20749>,(24.09.2011)

⁵⁰ Fletcher, a.g.e., ss. 189-190.

⁵¹ Fletcher, a.g.e., s. 189.

⁵² Catherine Elliott, Frances Quinn, **Criminal Law**, Third Edition, Pearson Education Limited, England, 2000, s. 213.

⁵³ Elliott, Quinn, a.g.e., s. 227.

⁵⁴ Soyaslan, a.g.e., s. 498.

⁵⁵ Jefferson, a.g.e., s. 176.

⁵⁶ Jefferson, a.g.e., ss. 186-195. Amerikan Ceza Hukuku’nda iştirakin yeniden incelenerek (Accessories and Abettors Act 1861) ve yardım ve teşvik suçunun iki yeni suç olarak ayrılması önerilmiştir.

⁵⁷ Toroslu, a.g.e., s. 279.

b. İlke olarak eşit şekilde sorumlu tutmak ve cezalandırmak; ancak somut olarak her birinin gerçek sorumluluklarını değerlendirmek ve cezayı gerçekte oynadıkları role göre belirlemek. Ceza kanunlarının büyük kısmı (Alman, Belçika, Hollanda, Portekiz Ceza Kanunları) farklılaştırılmış sorumluluk ilkesini kabul etmektedir. Klasik görüşten esinlenen 1926 tarihli Türk Ceza Kanunu gibi, 2004 tarihli Türk Ceza Kanunu da iştirak edenleri suçun işlenmesinde ki katkılarına göre farklı ağırlıktaki cezalarla cezalandırma yoluna gitmiştir⁵⁸.

C. MÜLGA VE YENİ TCK'DA İŞTİRAKİN KARŞILAŞTIRILMASI

Öncelikle 756 Sayılı TCK'da yer alan asli iştirak ve ferî iştirak halleri alt başlıkları ile incelenecek daha sonra tablolar aracılığı ile 5237 Sayılı TCK maddeleri ile benzer ve farklı yönleri karşılaştırılacaktır.

1. 756 Sayılı TCK'da İştirakin Düzenlenmesi

a. Asli İştirak

Asli iştirak; faillerin bir suçu işleme hususunda, suçun işlenmesinden önce veya işlendiği sırada ortak bir irade ile hareket etmeleri ve suçun icrasında doğrudan doğruya etkili olan hareketleri ifa etmeleridir. Ferî iştirak ise; suçun icra hareketlerine doğrudan doğruya katılmamakla birlikte, suçun işlenmesi için iş ve vasıta tedarik etmek, suçun işlenmesini kolaylaştıran davranışlarda bulunmak, suç işlenmeden önce suç işleme kararını teşvik etmek, kuvvetlendirmek, talimat vermek veya suç işlendikten sonra yardım için söz vermek, olay yerinde bulunup asli faile destek sağlamak suretiyle fiile ikinci derecede katılmaktır.

1) Asli maddi iştirak

Asli iştirak asli faillerin arasındaki iştiraktır. Aslî fail, mehz⁵⁹ kanunun gerekçesine göre “suçu teşkil eden fiili işleyen kimse”dir⁶⁰. Asli maddi iştirakte suçu oluşturan eylemi işleyen, hareketi yapan kişi; asli manevi iştirakte ise azmettirme düzenlenmiştir⁶¹. Asli maddî

⁵⁸ Toroslu, a.g.e., s. 280.

⁵⁹ Bir kanun yapılırken örnek olarak seçilen, başka bir coğrafyada yürürlükte bulunan kanun. Örneğin borçlar kanununun mehazı İsviçre borçlar kanunudur.

⁶⁰ Erem, a.g.m., s. 81.

⁶¹ Murat Volkan Dülger, “Yeni Türk Ceza Kanununda Suç Ortaklığı (Suça İştirak)”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, Sayı 2, (Ocak 2005), s. 97.

iştirak suçu “irtikâp edenler, doğrudan doğruya beraber işleyenler” arasındaki iştiraktır⁶². Fiili irtikâp etmek, suç tipinde belirtilen, cezayı gerektiren fiili oluşturan hareketi yapmaktır. Doğrudan doğruya beraber işlemek ise; suç teşkil eden fiili meydana getiren hareketi yaparken diğer şahıs veya şahıslar buna imkân veren ancak fiili meydana getirenlerin dışında kalan hareketler yapmış olmayı ifade eder⁶³.

Bu iştirak türüne örnek olarak müessir fiilde kişinin, kavga eden arkadaşının hasmının kollarını tutarak arkadaşının hasmını bıçaklanmasına olanak yaratması ya da hırsızlık suçunda kişinin para kasasını açması ancak içindeki para ve mücevherleri almaması gösterilebilir⁶⁴. Bir kaç kişi bir cürüm veya kabahatin icrasına iştirak ettikleri takdirde “fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş⁶⁵” olanlardan her biri o fiille mahsus ceza ile cezalandırılır. Asli maddi iştirak yani faillik, 756 Sayılı Mülga TCK’nın 64. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir; buna göre “fiili irtikâp edenler” ve “fiili doğrudan doğruya beraber işleyenler” asli maddi fail olarak suçun öngördüğü tam ceza ile cezalandırılacaklardır⁶⁶.

2) Asli manevi iştirak

Bu iştirak türü, başkasını suç işlemeğe azmettirenin iştiraki demektir⁶⁷.

- i. *Azmettirmede Manevi Unsur*: Manevi asli iştirakin kabulü kastın mevcudiyetine bağlıdır. Bu sebeple kasıtsız bir azmettirme, bir kimseyi suçun manevi ortağı haline sokmaz⁶⁸.
- ii. *Azmettirmede Maddi Unsur*: Manevi bir iştirak şekli olan azmettirmede esas itibariyle maddi bir unsur mevzu bahis değildir; fakat azmettirenin mesul tutulabilmesi, işletmek istediği fiilin cezayı istilzam edecek safhaya intikali ile

⁶² Erem, a.g.m., s. 82.

⁶³ Ramazan Omaç, “Vergi ve Ceza Hukuku Açısından Suça İştirak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 193, (Ekim 2004), s. 60.

⁶⁴ Dülger, a.g.m., s. 12.

⁶⁵ Erem, a.g.m., s. 82. Suçu irtikâp edenler, cezayı müstelzim fiili teşkil eden hareketleri yani suçu doğrudan doğruya husule getirecek hareketleri yapanlardır. Suçu doğrudan doğruya beraber işleyen asli failerin faaliyeti mahiyetleri bakımından fer’idir. Fakat maddî şekilleri ve suçun icrası ile hem zaman oluşları onları asli bir iştirak faaliyeti haline inkilâp ettirir. Doğrudan doğruya beraber işleyenler, suçu meydana getiren hareketleri icra etmemiş olmakla beraber irtikâp edenle birlikte suçun tahakkukuna iştirak etmişlerdir. Bunların faaliyeti ne suçun unsuru ve ne de şiddet sebebidir, fakat suçun icrasında doğrudan doğruya müessir olan bir faaliyette bulunmuşlardır ve bunların faaliyeti olmaksızın irtikâp eden suçu işlemeğe muvaffak olamazdı.

⁶⁶ Dülger, a.g.m., s. 97. Mülga TCK 765 m.64 “Bir kaç kişi bir cürüm veya kabahatin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri o fiille mahsus ceza ile cezalandırılır.”

⁶⁷ Erem, a.g.m., s. 83.

⁶⁸ Erem, a.g.m. s. 84

mümkündür. Bu sebeple azmettirenin cezalandırılması için azmettirmiş olması yeterli değildir. Failin hazırlayıcı hareketlerden öteye gitmemesi halinde azmettirilene ceza verilemez, fiilin hiç olmazsa teşebbüs safhasına geçmesi lâzımdır⁶⁹.

Azmettiren, aslında suçun asli failidir. Keza failin aklından bile geçirmediği bir suçu işlemeye niyet ve kararı ona verdirmektedir ve bununla suça yönelir. Asli manevi iştirak, 756 Sayılı TCK'nın 64. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir⁷⁰. TCK md. 64'e göre azmettiren, azmettirdiği cürüm ve kabahatin gerektirdiği ceza ile cezalandırılır. Ancak fiili icra edenin, onu işlemekte maddi veya manevi bir menfaatinin bulunması azmettiren bakımından hafifletici bir neden olarak kabul edilmiştir. Ancak azmettirenin sağladığı menfaat bu kapsamda değerlendirilmez⁷¹.

b. Fer'i İştirak

756 sayılı TCK'nın sisteminde fer'i iştirak kendi arasında üçe ayrılmıştır. Bunlar, fer'i maddi iştirak, fer'i manevi iştirak ve zorunlu fer'i iştiraktır. Fer'i maddi iştirakte suça katılanın maddi hareketlerle yardımda bulunması düzenlenmişken, fer'i manevi iştirakte suça katılanın manevi açıdan destek olması durumu düzenlenmiştir.

1) Fer'i maddi iştirak

Fer'i maddi iştirak, TCK'nın 65. maddesinin 2. ve 3. fıkralarında düzenlenmiştir⁷². Bu iştirak türü iki şekilde tanımlanmıştır, buna göre “fiilin işlenmesine yarayacak iş ve vasıtaları tedarik edenler” ve “suçun işlenmesinden evvel veya işlendiği sırada müzaheret ve

⁶⁹ Erem, a.g.m., s. 85.

⁷⁰ 756 Sayılı (Mülga) TCK md. 64 “Bir kaç kişi bir cürüm veya kabahatin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri o fiille mahsus ceza ile cezalandırılır.”Başkalarını cürüm ve kabahat işlemeğe azmettirenlere dahi aynı ceza hükmolunur. Ancak fiili icra edenin onu işlemekte şahsi bir menfaati olduğu sabit olursa azmettiren şahsın cezası, ağırlaştırılmış müebbet ağır hapis yerine yirmi dört sene ve müebbet ağır hapis yerine yirmi sene ağır hapistir. Sair cezaların altıda biri indirilir.”

⁷¹ Omaç, a.g.m., s. 61.

⁷² 765 Sayılı TCK md. 65/I Suç işlemeğe teşvik veya suçu irtikap kararını takviye ederek yahut fiil işlendikten sonra muzaheret ve muavenette bulunacağını vadeleyerek, II - Suçun ne suretle işleneceğine müteallik talimat vererek yahut fiilin işlenmesine yarayacak iş veya vasıtaları tedarik ederek, III Suç işlenmeden evvel veya işlendiği sırada müzaheret ve muavenetle icrasını kolaylaştırarak suça iştirak eden şahıs, işlenmiş fiille mahsus olan ceza ağırlaştırılmış müebbet ağır hapis cezası ise yirmi yıldan, müebbet ağır cezası ise on altı yıldan aşağı olmamak üzere ağır hapis cezası ile cezalandırılır. Sair hallerde kanunen muayyen olan cezanın yarısı indirilir. Bu maddede yazılı fiillerden birini işleyen kimsenin iştiraki inzimam etmeksizin fiilin irtikabı mümkün olamayacağı sabit olan hallerde o kimse yukarıda gösterilen tenzilattan istifada edemez.

muavenetle icrasını kolaylaştıranlar” asli fer’i fail olarak değerlendirilecek ve suçun öngördüğü tam cezadan 3. fıkradaki düzenlemeye göre daha az ceza ile cezalandırılacaklardır⁷³. Asli maddi failin işlediği suçta maddi nitelikte olan katkı ile iştirak etmek, iştirakin bu şeklinin oluşturur. O halde fer’i maddi iştirak iki şekilde oluşabilecektir:

i. İş ve vasıta tedarik etmek (suç işlenmesine yarayacak silah sağlamak gibi.)

ii. Müzaheret ve muavenetle suçun icrasını kolaylaştırmak. (birden fazla el ateş ederek adam öldürüne engel olmayarak aksine tabancalarını çekerek olaya karışan kişilerin eylemi, suçu asıl işleyene cesaret maktule ise korku vermek yoluyla, öldürme suçuna muavenet ve müzaherettir⁷⁴.

2) *Fer’i Manevi İştirak*

Fer’i manevi iştirak ise TCK’nın 65. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında düzenlenmiştir. Buna göre “suç işlemeğe teşvik”, “suçu irtikâp kararını takviye etmek”, “fiil işlendikten sonra müzaheret ve muavenette bulunacağını vaat etmek” ve “suçun ne suretle isleneceğine müteallik talimat vermek” fer’i manevi iştirak hallerini oluşturmaktadır⁷⁵.

i. Suç işlemeye teşvik.

ii. Suçu irtikap kararını takviye.

iii. Müzaheret ve Muavenetle bulunmayı vaat etme.

iv. Talimat verme

TCK’nın 65. maddesi ikinci fıkrasına göre; fer’i fail asli iştirakçiden daha az cezalandırılır; ancak fer’i iştirakin maddi veya manevi olması durumu hükmolunacak cezayı etkilemez.

3) *Zorunlu fer’i iştirak*

Bazen suçta katılım fer’i olduğu halde, şerik suçta olan katkısı nedeniyle asli fail gibi cezalandırılır. Buna zorunlu iştirak adı verilmektedir⁷⁶. Bir kişinin suçun işlenişine yukarıda açıklanan fer’i iştirak hallerinden biriyle katılması ancak bu katkı olmaksızın suçun

⁷³ Dülger, a.g.m., s. 98.

⁷⁴ Omaç, a.g.m., s. 62.

⁷⁵ Dülger, a.g.m., s. 99.

⁷⁶ Özbek, a.g.e., s. 636.

gerçekleşmesinin mümkün olmaması hali TCK'nın 65. maddesinin son cümlesinde düzenlenmiştir. Öğretide bu duruma “zorunlu fer’i iştirak” denilmektedir. Yasanın düzenlemesi gereğince bu halde kişinin eylemi fer’i iştirak derecesinde olmasına rağmen suçun oluşumuna katkısının derecesi nedeniyle cezası asli iştirak durumundaki gibi indirim yapılmaksızın suç için öngörülen tam ceza şeklinde verilecektir⁷⁷. Zorunlu fer’i fail öyle bir faildir ki onun katkısı olmasaydı suçun işlenmesi mümkün olmayacaktır. Örneğin; kendisine pusu kurulan kişiyi pusu yerine getiren, öldürülenin kullandığı arabayı takip eden otoyolu kullanarak önüne geçip failin ateş etmesini sağlayan kişi zorunlu fer’i faildir⁷⁸. (Ancak silah sağlayan zorunlu fer’i fail olmayacaktır.)

2. 5237 Sayılı TCK’da İştirakin Düzenlenmesi

756 sayılı Yasada “asli iştirak” “fer’i iştirak” ayrımı kabul edilmiş olup, bu Yasanın 64. maddesinin birinci fıkrasında asli maddi iştirak, 2. fıkrasında asli manevi iştirak (azmettirme), 65. maddesinde ise fer’i iştirak düzenlenmiştir. Buna göre; “fiili irtikâp etme” ve “doğrudan doğruya beraber işleme” asli maddi iştirak; azmettirme asli manevi iştirak; “iş ve vasıta tedariki” ile “müzaheret ve muavenetle suçun icrasını kolaylaştırmak” fer’i maddi iştirak, “suç işlemeye teşvik”, “suçu irtikap kararını takviye”, “müzaheret ve muavenette bulunmayı vaat etmek” ve “talimat vermek” ise fer’i manevi iştirak hallerini oluşturmaktadır. 65. maddenin son fıkrasında ise zorunlu fer’i faillik kurumuna yer verilmiş, bu halde fer’i faile indirimsiz ceza uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

5237 sayılı TCK ile asli iştirak-fer’i iştirak ayrımı kaldırılmıştır. Yasa gerekçesinde belirtildiğine göre; eski sistemin en önemli sakıncası, kişinin suçun işlenişine katkısının, gerçekleştirilen suçun bütünlüğü içerisinde değil, ondan bağımsız olarak ele alınmasıdır. Bu nedenle 756 TCK’nın yürürlükte olduğu dönemde uygulanan sistemde, suçun işlenişine iştirak eden kişilerin çoğu zaman asli fail olarak mı, yoksa fer’i fail olarak mı sorumlu tutulacakları duraksamaya yer vermeyecek biçimde saptanamamaktadır. Suça iştirak, faillik yanında suç ortaklığını (şerikliği) de içeren üst bir kavramdır. Faillik de kendi içinde tek başına faillik, birlikte faillik, dolaylı faillik olarak dörde; suç ortaklığı ise azmettirme ve

⁷⁷ Dülger, a.g.m., s. 100. “Bu maddede yazılı fiillerden birini işleyen kimsenin iştiraki inzıam etmeksizin fiilin irtikâbı mümkün olmayacağı sabit olan hallerde o kimse yukarıda gösterilen tenzilattan istifada edemez”.

⁷⁸ YCGK, 13.10.2009, E.2009/194, K.2009/235 Sanık I.’in olayda kullanılan tabancayı getirmemiş olması, maktule ilk kez ateş etmemesi ve sanık e.’in elinden silahı alması engel olması hallerinde, öldürme sonucunun gerçekleşmesi olanaksızdır. bu durumda, sanık I.’in iştiraki olmaksızın öldürme eyleminin işlenmesi olanağı bulunmadığından, sanığın eylemi 765 sayılı TCK’nın 65/son maddesinde düzenlenen, zorunlu fer’i iştirak niteliğindedir.

yardıma etme olarak ikiye ayrılır⁷⁹. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu asli ve fer'i iştirak ayrımını kaldırmıştır. Yeni yasada iştirak, faillik ve şeriklik şeklinde düzenlenmiştir. Şeriklik ise; azmettirme ve yardıma etme hallerini kapsamaktadır. Bir suçun işlenmesinde asıl sorumluluk faillere aittir. Şerikler ise 40. maddede yer alan bağıllık kuralı gereğince sorumlu tutulabilmektedirler⁸⁰.

Yine gerekçede ifade edildiği gibi, Hükümet Tasarısı'nda da benimsenen asli iştirak, fer'i iştirak ayrımının adil ve eşit olmayan bir cezalandırmayı sonuçlaması ve uygulamada zorluk ve duraksamalara neden olması dolayısıyla, bu ayrımı esas alan düzenleme tasarıdan çıkarılmıştır. Yeni yapılan düzenlemeyle, iştirak şekilleri fiilin işlenişi üzerinde kurulan hâkimiyet ölçü alınarak belirlenecektir. Bu sistemde birer sorumluluk statüsü olarak öngörülen iştirak şekilleri ise, faillik, azmettirme ve yardıma etmeden ibarettir⁸¹.

Birden fazla kişinin tipikliğin gerçekleşmesine katılması durumunda önce faillik ve suç ortaklığı birbirinden ayrılmalı ve daha sonra da faillik ve suç ortaklığı içerisinde bunun görünüş biçimi belirlenmelidir⁸².

Yeni TCK'nın gerekçesinde asli-feri iştirak biçimine son verilmiş olduğu belirtilse de yeni düzenlemede de ikilik sistemi varlığını korumaktadır; çünkü zorunlu fer'i faillige yer verilmeyerek bu iştirak biçimi yardıma edenler kavramı içinde düzenlenmektedir⁸³.

O halde; Yeni TCK asli-fer'i fail ayrımını görünüşte olsa da kaldırmış; fakat cezanın faile göre belirleneceği konusunda ise açık bir düzenleme getirmemiştir. Bu açıdan 756 sayılı TCK ikilik sistemini benimsenmişken (Mülga TCK md. 64), 5237 Sayılı TCK'nın ikilik sistemi ve cezanın faile göre belirlenmesi sistemleri arasında karma bir sistem benimsediği görülmektedir⁸⁴. Aşağıda iki kanun iştirak hükümleri kapsamında ele alınarak karşılaştırılmaktadır.

⁷⁹ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 254.

⁸⁰ Yrg 7. CD 14.02.2008 E.2007/14821 K.2008/1118 Sanıkların şahsi veya sahip ve yetkilisi oldukları şirketlerin banka hesap hareketleri incelenmeli, kredi borçlarının olup olmadığı ve varsa ne şekilde, hangi tarihte kapatıldığı, işlemlerin kim tarafından, hangi sıfatla yapıldığı denetime imkan verecek şekilde ortaya konulmalı; banka hesaplarına aktarılan paralardan haberdar olup olmadıkları belirlenmeli ve sonucuna göre hüküm kurulmalıdır.

⁸¹ Mustafa Artuç, Yıldırım Bayyurt, **TCK-CMK CGİK**, Yenilenmiş 5. Baskı, Kartal Yayınevi, Ankara, 2007, s. 84-85.

⁸² Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 254.

⁸³ Aydın, a.g.e., s.73.

⁸⁴ Özbek, a.g.e., s.636.

Tablo 15: Mülga ve Yeni TCK'da Suça İştirak Hükümlerinin Karşılaştırılması

756 Sayılı TCK'da Suça İştirakin Düzenlenişi	5237 Sayılı TCK'da Suça İştirakin Düzenlenişi
1) Asli İştirak	1) Faillik (md. 37)
	a. Doğrudan Ya Da Tek Başına Faillik
a. Asli Maddî İştirak md. 64/1: Bir kaç kişi bir cürüm veya kabahatin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri o fülle mahsus ceza ile cezalandırılır.	b. Birlikte (Müşterek) Faillik (md. 37/1) MADDE 37: (1) Suçun kanunî tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur ⁸⁵ .
	c. Dolayısıyla Faillik (md. 37/ 2): (2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.
	2) Suç Ortaklığı (Şeriklik)
b. Asli-Manevi İştirak (md. 64/2): Başkalarını cürüm ve kabahat işlemeğe azmettirenlere dahi aynı ceza hükmolunur. Ancak fiili icra edenin onu işlemekte şahsi bir menfaati olduğu sabit olursa azmettiren şahsın cezası, ağırlaştırılmış müebbet ağır hapis yerine yirmi dört sene ve müebbet ağır hapis yerine yirmi sene ağır hapistir. Sair cezaların altıda biri indirilir.	a. Azmettirme (md. 38) (1) Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. (2) Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme hâlinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi hâlinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz. (3) Azmettirenin belli olmaması hâlinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine on beş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hâllerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir.
2. Fer'i İştirak (md. 65/1,2,3) I. Suç işlemeğe teşvik veya suçu irtikap kararını takviye ederek yahut fiil işlendikten sonra muzaheret ve muavenette bulunacağını vaat ederek, II. Suçun ne suretle işleneceğine müteallik talimat vererek yahut fiilin işlenmesine yarayacak iş veya vasıtaları tedarik ederek,	b. Yardım Etme (md. 39) (1) Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, on beş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, on yıldan on beş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hâllerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez.

⁸⁵ Yrg 6. CD. 15.04.2010, E.2007/5900 K.2010/4364 Sanığın, yakalanamayan iki arkadaşı ile önceden verdikleri karar doğrultusunda, yaptıkları plan ve iş bölümü gereği suça doğrudan katıldığı düşünülmeden, tck.nun 37/1. maddesi yerine 39. maddesiyle hüküm kurulması, bozmayı gerektirir. Yrg 1. CD. 15.12.2010, E.2009/3034 K.8132 "Oluşan ve dosya içeriğine göre; sanık a.'ın sanık g. ile fikir ve eylem birliği içerisinde hareket edip, suçun işlenişi üzerinde ortak hakimiyet kurarak, müşterek fail olarak öldürme olayına katıldığı anlaşılmakla; 5237 sayılı TCK'nın 37. maddesi uyarınca fail olarak cezalandırılması gerekirken suça yardım eden olarak cezalandırılması suretiyle eksik ceza tayını, bozmayı gerektirir.

III. Suç işlenmeden evvel veya işlendiği sırada müzaheret ve muavenetle icrasını kolaylaştırarak suça iştirak eden şahıs, işlenmiş fiille mahsus olan ceza ağırlaştırılmış müebbet ağır hapis cezası ise yirmi yıldan, müebbet ağır cezası ise on altı yıldan aşağı olmamak üzere ağır hapis cezası ile cezalandırılır. Sair hallerde kanunen muayyen olan cezanın yarısı indirilir.	(2) Aşağıdaki hâllerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur: a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek ⁸⁶ . b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak. c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.
--	---

III. VERGİ KABAHAHLERİNDE İŞTİRAK

Kabahate iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen kabahatin kabahate iştirak iradesiyle işbirliği halinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder⁸⁷. Kabahatlere iştirak herhangi bir farklı özellik arz etmez; bu bağlamda suça iştirak mümkün olduğu gibi kabahatlere iştirak de mümkündür. İştirakin maddi ve manevi unsurları kabahatlere iştirak hakkında da geçerlidir. Kabahatlere iştirakte TCK'daki ikilik sistem benimsenmeyerek fail yardım eden ayrımı kabul edilmemiştir. Özgü (mahsus) suçta sadece özel faillik sıfatı taşıyan kişi fail, diğer iştirakçiler ise azmettiren veya yardım eden olarak kabul edilirken, kabahatlere herkesin fail olacağı kabul edilmiştir. Kabahatler açısından kabul edilen bu sistem çok failli kanuni tip anlayışına da uygundur⁸⁸.

İştirak sisteminde KK'da tek tip faillik sistemi kabul edilmiştir ve kabahate iştirak eden asıl fail düzeyine getirilmektedir. Bu bağlamda özel kanunlarda aksine hüküm bulunmadıkça fail ve şerik ayrımı olmaksızın kabahate iştirak edenler fail olarak cezaya maruz kalacaktır⁸⁹. Ancak vergi kabahatleri açısından özel kanun niteliğinde VUK hükümleri ele alınacak ve hüküm olmayan durumda Kabahatler Kanunu'na bakılacaktır.

⁸⁶ Yrg. 1. CD. 29.11.2011, E.2010/7332 K.2011/7251 Sanık f.'nin eylemi, suç işleme kararını vermiş ve bu amaçla silahını çıkarıp mağdurun göğsüne dayamış olan sanık o.'ın suç işleme kararını kuvvetlendirme niteliğinde olduğundan, 5237 sayılı TCK'nın 81/1, 35/2, 39/1. maddeleri uyarınca cezalandırılması gerekirken, suça azmettiren sıfatıyla yazılı şekilde hüküm kurulması suretiyle sanık hakkında fazla cezaya hükmedilmesi, bozmayı gerektirmiştir.

⁸⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 243.

⁸⁸ Aydın, a.g.e., ss. 286-287.

⁸⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 243.

A. VERGİ KABAHATLERİNDE İŞTİRAKİN KOŞULLARI

Kabahatlere iştirakin koşulları şöyledir⁹⁰:

- i. Birden çok kişi tarafından yapılan ve aralarında nedensel bağlantı bulunan birden çok hareketin varlığı (objektif koşul)⁹¹.
- ii. Kabahate katılma kastı (İştirak iradesi: sübjektif koşul).
- iii. Karar verilen kabahatin işlenmesi⁹² (bağlılık kuralı).

VUK 344. maddesi gereğince; “Vergi ziyana 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır” demek suretiyle kabahatlere iştirak müessesesi düzenlenmiştir. Kabahatler açısından ikinci düzenleme Kabahatler Kanunu’nun iştirak başlıklı 14. maddesinde yer almaktadır. Kabahatler Kanunu md. 14’e göre ise;

(1) Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idari para cezası verilir.

(2) Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idari para cezası verilir.

(3) Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idari para cezası verilir.

(4) Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır.

İştirak konusu ilk defa KabhK ile vergi kabahatleri bakımından da doğrudan düzenlenmiş olmaktadır. Kabahatler kanununda tek tip fail sistemi kabul edilmiştir. Bizzat hukuka aykırı hareketi gerçekleştirme, kabahati azmettirme, kabahatin işlenişine yardım etme de bulunan kimse fail olarak cezalandırılacaktır⁹³. VUK hükmü olmasaydı; yazılı eylemlere

⁹⁰ Özbek, a.g.e., s. 640.

⁹¹ Dnş. 4. D. 11.10.2005, E.2005/1231, K.2005/1729: Davacının kaçakçılık suçunun işlenmesine fiili ile katkıda bulunduğu dair somut bir tespit bulunmadan, bir dönem söz konusu firmanın muhasebecisi olmasının ya da kaçakçılık suçuna iştirak ettiği öne sürülen kişilerin yanında işçi olarak çalışıyor olmasının tek başına davacının da kaçakçılık suçuna iştirak ettiğini göstermeyeceği hk.

⁹² Dnş. 4. D. 11.10.2004, E.2004/601, K.2004/1925: Davacı adına, ortağı olduğu şirketin sahte belge fiiline iştiraktan söz edebilmek için, sahte belge düzenlendiğinin ve ilgilinin fiile katıldığına tespiti gerektiği hk.

⁹³ Başaran, “Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci...”, a.g.m., s. 83.

iştirak edenlere Kabahatler Kanununa göre fail gibi 3 kat vergi zıyaı cezası uygulanabilecekti; fakat bu ceza VUK'a göre bir kat uygulanmaktadır⁹⁴.

Vergi ceza hukuku bakımından, kanun koyucunun yalnızca ceza mahkemelerince yargılanması gereken kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlere iştiraki cezalandırmak istediği, diğer eylemlerle neden olunan vergi zıyaı kabahatine iştiraki cezalandırmadığı anlamına gelip gelmediği incelenmeye değerdir⁹⁵.

İştirak vergi kabahatleri açısından VUK 344/3⁹⁶ ve KK'nın 14. maddesinde düzenlenmektedir. Bu nedenle kanun yolları dışında genel hükümler için VUK'da aksine bir hüküm olmadıkça Kabahatler Kanununa bakılması gerekir. VUK md. 359'da yazılı fiillere iştirak edenlere kesilecek vergi zıyaı cezasının, ziya uğratılan verginin bir katı ceza olduğu belirtilmektedir. Vergi kabahatlerine 359. maddede yer alan fiiller açısından iştirak edenlere bir kat ceza uygulanır hükmünün dışında vergi zıyaı kabahatine iştiraki düzenleyen başka bir düzenleme bulunmamaktadır. Kabahatler Kanununun değiştirilen b bendinde genel kanun niteliği başlıklı 3. fıkrasının gereğince vergi zıyaı kabahatine iştirak hakkında bu kanunun genel hükümlerinin uygulanmasını engellemeyecektir⁹⁷. Görüldüğü üzere; vergi kabahatleri için iştirak şartları KK (md. 14) itibariyle iki, VUK (md. 344.) açısından ise bir tanedir. Bunlar⁹⁸:

- i. İştirak edilen fiilin hukuka aykırı olması (KabhK md. 14/3).
- ii. İştirakçi veya iştirakçilerin fiilin işlenmesine bilerek ve isteyerek (kasıt) katılmaları (KabhK md. 14/3).
- iii. İştirak edilen kabahatin ağır nitelikli fiillerle işlenen vergi zıyaı olması (VUK md. 344/2).

Kabahatler Kanunu md. 14/2'de ise; vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da genel olarak ilgili vergi ödevinin yükümlüsü olmamakla birlikte, vergi kabahatinin işlenmesine iştirak eden diğer kimselere, o kabahat için öngörülen yaptırımın uygulanmasının yolu açılmıştır. Kabahatler Kanunu 14. maddenin 3. fıkrasına göre; taksirli suçlarda netice

⁹⁴ Candan, a.g.e., s. 194.

⁹⁵ Candan, a.g.e., s. 194.

⁹⁶ VUK md. 344/1. 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi zıyaı cezası kesilir. 2.Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.3.Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

⁹⁷ Candan, a.g.e., s. 192-193

⁹⁸ Şenyüz,a.g.e.,s. 244.

öngörülemediği ve neticenin gerçekleşmesine yönelik bir iştirakin kastının olmayacağı gerekçesiyle taksirli suça iştirak mümkün değildir ve kabahate iştirak için kast şarttır⁹⁹. Kabahatler Kanununa göre, genel kural; iştirak halinde tüm iştirakçilere ayrı ayrı idari para cezasının verileceğidir. İştirakte özel failin işlediği suç müşterekin ki kabahat ise artık tüm iştirak edenler hakkında suça ilişkin hükümler uygulanacaktır. Müştereken kabahatlerde ise diğer iştirak edenlerin sorumlu olup olmadığına bakılmaksızın idari para cezası uygulamasına başvurulacaktır¹⁰⁰. VUK'da kabahatlere iştirak konusunda VUK md. 344 hariç, herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Vergi ziyayı kabahatine iştirakte ortak faillik için şartlar¹⁰¹:

- i. İştirakin, VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillerde söz konusu olması.
- ii. Anılan eylemlerin icrasının birden fazla kişi tarafından ve önceden anlaşarak yapılması.
- iii. Bu eylemlerin birlikte gerçekleştirilmesidir.
- iv. Müşterek faillerin birbirinden bağımsız olarak eylemlerinin karşılıklı olarak birbirini tamamlanması.

B. VERGİ KABAHAHLERİNDE İŞTİRAKİN SONUÇLARI

VUK md. 344'deki düzenleme gereğince; orta ve hafif nitelikte fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati için iştiraktan söz edilemeyecektir. Sadece VUK md. 359'da sayılı ağır nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahatine iştirak mümkündür¹⁰². Örneğin bir meslek mensubu serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirleri yakından ilgilendiren iştirak müessesesi sonucunda, bu kimseler VUK md. 359'da yer alan fiiller sonucunda iştirak etmiş oldukları vergi ziyayı kabahatinden dolayı fail olarak mükelleften bağımsız bir şekilde fail sıfatıyla cezalandırılabilir¹⁰³. VUK mük. 227/2. maddenin temelinde, imzaladıkları beyanname ya da düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların ve

⁹⁹ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci...", s. 84.

¹⁰⁰ Talat Rasim Özensoy, **Ülkemizde Kabahatler Hukuku ve Uygulaması(Açıklamalı ve SistematiK)**, İzden Yayıncılık, İzmir, 2008, s. 52.

¹⁰¹ Candan, a.g.e.,s. 201.

¹⁰² Şenyüz, a.g.e., s. 244.

¹⁰³ Şenyüz, a.g.e., s. 244. İştirak ve temsil müessesinin hukuki sonuçları farklıdır ve temsil nedeniyle vergi kanunlarına aykırı eylemlerden ceza muhatabı mükellefin temsilcisi olacaktır, bu noktadaki kişilerin fiilleri iştirak müessesisiyle açıklanamayacaktır.

bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyaından kabahatin işlenişine iştirak etmeleri halinde hem mükellefe hem de meslek mensuplarına ayrı ayrı vergi zıyaı kesilebilecektir¹⁰⁴. Ancak mükellef veya vergi sorumlusuna uygulanan cezanın üç kat vergi zıyaı cezası dışında kalan cezalardan olması durumunda, vergi kabahatini azmettirenlere ve yardım edenlere, müşterek faillere ceza uygulanması söz konusu değildir¹⁰⁵.

Vergi zıyaı kabahati yalnızca vergi mükellefi veya sorumluları tarafından yapılabilecek nitelikte özel faillik niteliğine haizdir. Özgü suçlarda ancak özel faillik niteliği taşıyan kişinin fail olabilmesi; bu suçun işlenişine iştirak edenlerin diğer kişilerinde azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilmesi mümkündür. Örneğin; muhasebeci her ne kadar kendi geliri bakımından vergi mükellefiyse de, zıya uğratılan vergiye nazaran mükellef sıfatını taşımayan üçüncü kişi durumundadır ve anılan eylemi yardım niteliğindedir¹⁰⁶.

Kabahatler Kanunu'nun 14/3'te. yer alan kabahate iştirak için "kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir" hükmü karşısında, VUK md. 359'da yazılı olanlar dışındaki eylemlerle vergi zıyaına neden olunması, iştirakin vergi zıyaı cezası ile cezalandırılabilmesi için vergi zıyaına kasten sebebiyet verilmiş olması, bununda vergi idaresince kanıtlanmış olması şarttır. Aksi takdirde iştirak edenin cezalandırılması olanaklı değildir¹⁰⁷. Vergi kabahatine iştirak içinde VUK'da bu yönde bir hüküm bulunmadığında Kabahatler Kanunu hükmü geçerli olacak ve vergi kabahatine iştirak için kast aranacaktır.

¹⁰⁴ Başaran, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci...", a.g.m, s. 83. Dnş. 3. D., 14.06.2010, E:2008/3870,K:2010/2084 (VUK md. 344/3). Mali Müşavir ve Kaçakçılığa İştirak: Mali müşavirliğini yaptığı yükümlü şirket adına iki tane yevmiye defteri tasdik ettirerek, usulsüz tasdik edilen defteri incelemeye ibraz ettiği, şirketin maliyet kayıtlarına alınan sahte faturaları çıkarıp, yerine başka bir şirketin gerçek teslim dayandıran faturalarını kaydettiği saptanan davacı adına yükümlü şirket tarafından sahte fatura kullanılması eylemine iştirak etmesi nedeniyle kesilen vergi zıyaı cezasında hukuka aykırılık yoktur. İstem Özet: Serbest muhasebecilik yapan davacının, 2003 yılında defterlerini tuttuğu ve beyannamelerini düzenlediği (...) Ltd. Şti.'nin maliyet kayıtlarına sahte faturaların alınması eylemine iştirak etmesi nedeniyle 213 sayılı Yasa'nın 344. maddesinin üçüncü fıkrası ile geçici 27. maddesi uyarınca kesilen bir kat vergi zıyaı cezasına karşı açılan davayı; Mali müşavirliğini yaptığı yükümlü şirket adına iki tane yevmiye defteri tasdik ettirerek, usulsüz tasdik edilen defteri incelemeye ibraz ettiği, şirketin maliyet kayıtlarına alınan sahte faturaları çıkarıp, yerine başka bir şirketin gerçek teslim dayandıran faturalarını kaydettiği saptanan davacı adına yükümlü şirket tarafından sahte fatura kullanılması eylemine iştirak etmesi nedeniyle kesilen vergi zıyaı cezasında hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle reddeden (...) Vergi Mahkemesinin kararının; kayıtlara alınan faturalarla ilgili karşıt inceleme yapılmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir. Karar: Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmesi olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına oybirliğiyle karar verildi.

¹⁰⁵ Candan, a.g.e., s. 208.

¹⁰⁶ Candan, a.g.e., s. 210.

¹⁰⁷ Candan, a.g.e., s. 195.

Vergi ziyayı cezası kesilebilmesi, vergi kaybının doğmasına bağlı olduğundan vergi ziyayı yaratmayan VUK md. 359 kapsamındaki fiiller, örneğin; sahte faturanın tarih dönemi geçmeden tespiti ya da sahte fatura düzenlenip kullanılmaması, nedeniyle iştirakçiye idari ceza kesilemeyecektir¹⁰⁸. Vergi ziyayı kabahatinin ağır niteliklerle işlenmesi sonucunda, kesilen cezalar için uzlaşmadan yararlanılamayacaktır. Bu durum ilgili fiillerin iştirakçilerinin de uzlaşmadan yararlanamayacağı sonucunu doğurur.

VUK hükmü gereğince; iştirakçiye verilecek ceza vergi ziyayı miktarına eşit olacak, asıl faile ise 3 katında cezalandırma yapılacaktır¹⁰⁹. Mükellefin özel işini yapan memurların özel iş niteliğindeki hareketlerinin orta nitelikli fiiller dahi olsa mükellef nezdinde vergi ziyayı kabahatine iştirak etmiş olmasından dolayı memura vergi ziyayı cezası kesilecektir¹¹⁰.

Örnek Olay: Ankara ilinde ikamet eden ve herhangi bir vergi dairesine kaydı bulunmayan bir kişinin, İstanbul ilindeki X vergi dairesine kayıtlı olarak faaliyette bulunan bir kuruma, maddi menfaat elde ederek sahte belge sağlaması ve sahte belge nedeniyle kurum bünyesinde Kurumlar Vergisi ziyayı ortaya çıkması halinde, İstanbul ilindeki X vergi dairesi ziyayı uğratılan kurumlar vergisi için, VUK 344/2 madde gereği mükellefi olan kuruma 3 kat vergi ziyayı cezası kesecek; Ankara ilinde ikamet eden ve herhangi bir vergi dairesine kaydı bulunmayan kişiye de bir kat vergi ziyayı kesecektir. Yetkili vergi dairesi ise İstanbul ilindeki X vergi dairesi olacaktır. Vergi ziyayına sebebiyet veren kişi ya da kurumların bağlı olduğu ilde ceza kesilecektir. İştirak edene bir kat cezayı da burası kesecektir¹¹¹.

VUK'un 341. maddesinde, vergi ziyayı cezasının, mükellefin ve sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade edeceği, 344. maddenin üçüncü fıkrasında vergi ziyayına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak

¹⁰⁸ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylor Fatura**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 259. VUK 365. maddesi: Ceza Kesme Yetkisi Başlığı altında; Vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir.

¹⁰⁹ Kabahatler Kanunu md. 14./1 (1) *Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idari para cezası verilir.* VUK md.344 "*Vergi ziyayına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*"

¹¹⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 246.

¹¹¹ Azmi Demirci, "Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Filleri ve Bu Fiillerde Ceza Kesme Yetkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı 312, (Mayıs 2008), ss. 35-36; Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:8. Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 962: Danıştay Dördüncü Daire 18.12.2006 Tarihli Esas No:2006/2411 Karar No:2006/2788 Kaçakçılığa iştirak cezasının, nezdinde inceleme yapılan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince ve ziyayı uğratılan verginin dönemi dikkate alınarak kesilmesi gerektiği hk.

uygulanacağı, 365. maddesinde ise vergi ziyai cezalarının, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesileceği kurala bağlanmıştır.

İştirakin mükellef olmayanlarca işlenmesi durumu ise özellik arz etmektedir. Bu durumda kabahate katılan şahsın mükellefiyeti bulunmadığı için ortaya çıkacak vergi ziyai cezasının hangi vergi dairesince kesileceği tartışma yaratan bir konudur. Bu nedenle kimi yazarlarca organizasyonu oluşturan şahısların vergi dairesince kesilmesi önerilmektedir¹¹². Ancak organizasyona dâhil şahısların farklı vergi dairelerine tabi olması durumunda ne yapılacağı açık değildir. Bu nedenle, cezanın vergilendirmenin genel esasları çerçevesinde kabahate katılan şahsın ikametgâhının bulunduğu vergi dairesince kesilmesi gerekir. Konuyla ilgili olarak Danıştay ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu eski kararlarında da iştirak ile ilgili cezaların aynı vergi dairesince kesilmesi uygun görülmemiştir¹¹³. Ancak iştirak cezasını iştirakçinin bağlı bulunduğu vergi dairesinin kesmesi halinde ceza kesme işlemi yetki unsuru yönünden iptal edilebilmektedir. Yargı kararlarında bu konuyla ilgili son kararlar incelendiğinde iştirak halinde iştirakçiye kesilecek ceza konusunda yetkili vergi dairesi, fiiline iştirak edilenin bağlı bulunduğu vergi dairesidir diyebiliriz¹¹⁴.

İştirak eylemi nedeniyle kesilen vergi ziyai cezalarına karşı açılan davaların çözümünde, eylemine iştirak edilen asıl yükümlü ya da yükümlüler adına kesilen cezaların kesinleşip kesinleşmediği önem taşımaktadır. Asıl yükümlüler adına kesilen cezalar, henüz kesinleşmemiş olabileceği gibi, kesinleşme durumları açısından farklılık da taşıyabileceğinden asıl yükümlü ya da yükümlüler ile bunların fiillerine iştirak eden yükümlülerin herbirine bağlı oldukları vergi dairelerince ceza uygulanması, aralarında bağlantı bulunan bu cezalara karşı açılan davaların farklı yargı yerlerince sonuçlandırılmasına bunun da hüküm aykırılıklarına sebebiyet verebileceği göz önüne alındığında, VUK'un 365. maddesi uyarınca sözü edilen cezaların, nezdinde inceleme yapılan, başka bir deyişle

¹¹² İ. Halil Bağdınlı, "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 233, (Şubat 2008), s. 51.

¹¹³ VDDGK 06.03.1997, E.1995/280 K.1997/151:Kaçakçılığa iştirak cezasının, nezdinde inceleme yapılan kişi ve kuruluşların katma değer vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairelerince ve ziyaa uğratılan vergiye ait beyannamelerin ilgili bulunduğu dönemler göz önüne alınarak kesilmesi gerektiği hk. . Danıştay 4. Daire 22.02.2006 Karar Tarihli E.2005/1332 K.2006/244. Kaçakçılığa iştirakten dolayı haklarında inceleme yapılan kişi ve kuruluşların katma değer vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairelerince ceza kesilmesi gerektiği hk.

¹¹⁴ VDDGK 10/10/2008, E.2007/489 K.2008/6271: Kaçakçılığa iştirak eyleminden dolayı ceza kesmeye yetkili dairenin, eylemine iştirak edilen vergi yükümlüsünün bağlı bulunduğu vergi dairesi olduğu, 2. Yetkili olmayan dairenin düzenlediği ceza ihbarnamesine karşı dava açılmamış olmasının, cebren takip edilebilir bir borç yaratmayacağı hk.

eylemine iştirak edilen yükümlü ya da yükümlülerin bağlı oldukları vergi dairesi müdürlüklerince kesilmesi gerekmektedir¹¹⁵.

Bununla birlikte iştirakçinin kastı kanıtlanmış da olsa dahi cezalandırılabilmesi, mükellef veya vergi sorumlusunun üç kat vergi ziyai cezası ile cezalandırılmasına ve kesilen cezanın da kesinleşmiş olmasına bağlıdır. Kabahati işleyen cezalandırılmasını önleyen durumlarda, iştirakçi kendi kusurlu eylemine göre cezalandırılır. Mükellefe veya vergi sorumlusuna uygulanan cezanın üç kat vergi ziyai gerektiren fiillerle işlenmemesi halinde iştirakçiye ceza uygulanmaz¹¹⁶.

IV. VERGİ SUÇLARINDA İŞTİRAK

Vergi suçlarına iştirak edenlerin vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları şart değildir. Fiilin işlenmesine kanunda öngörülen şekilde katılan herkes iştirakçi olabilir¹¹⁷. 5237 Sayılı TCK'nın genel hükümleri arasında düzenlenmiş olan iştirak VUK'daki vergi suçları açısından da uygulama alanı bulur. TCK açısından suça iştirakin koşulları şöyledir¹¹⁸:

- i. Birden çok kişi (fail) tarafından yapılan ve aralarında nedensel bağlantı bulunan birden çok hareketin varlığı (objektif koşul).
- ii. Suça katılma kastı (iştirak iradesi: subjektif koşul).
- iii. Karar verilen suçun işlenmesi (bağlılık kuralı).

Vergi suçlarında iştirak müessesesi 5237 Sayılı TCK'nın iştirak hükümleri kapsamında ele alınarak incelenecektir. TCK'da "fail" ve "şerik" olarak iki ana ayırım bulunmakta bunun dışında bu suça katılma şekilleri "asli" ve "fer'i" olarak ayrılmamaktadır. Fail, suçu doğrudan işleyen kimse, şerik ise suçun işlenmesinde yardımda bulunan ya da azmettiren kimsedir¹¹⁹.

¹¹⁵ Dnş. 4. D., 18.12.2006, E:2005/2411, K:2006/2788. Vergi cezalarının olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilmesi gerekir. Aksi halde, kesilen vergi ziyai cezası kaldırılır (VUK md. 365). İstemin Özeti için Bkz. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, a.g.e., s. 964.

¹¹⁶ Candan, a.g.e., s. 208. VDDGK 28.09.2001, E.2001/64, K.2001/295. Eylemine katıldığı firma adına yapılan tarhiyatın yargı kararıyla kaldırılması karşısında kaçakçılığa iştirak cezasının dayanaksız kaldığı hk. Aksi görüş için bkz. Donay, a.g.e., s. 154. Her ne kadar bu karar 360. maddenin değişikliğinden önce vermiş de olsa, iştirak hükümlerinin şeriklere uygulanabilmesi için asıl şerikin cezasının kesinleşmesi öngörülmektedir. Buna karşın idari ayrılıklarda Kabahatler Kanununun 14. maddesi uygulanmalıdır. Bir idare vergi ihlaline kasten iştirak eden kişi hakkında diğerlerinin sorumlu olup olmadığına bakılmaksızın idari para cezası verilecektir.

¹¹⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 484.

¹¹⁸ Özbek, a.g.e., ss. 640-641.

¹¹⁹ Dülger, a.g.m., s. 103.

Suçta iştirak faillik yanında suç ortaklığını da (şeriklik) içeren üst bir kavramdır. Faillik de kendi içinde tek başına faillik, birlikte faillik, dolaylı faillik ve yan faillik olarak dörde; suç ortaklığı ise azmettirme ve yardım etme olarak ikiye ayrılır¹²⁰.

A. FAİLLİK (TCK md. 37)

5237 Sayılı TCK md. 37 gereğince “(1) Suçun kanunî tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur. (2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır¹²¹.”

Tipik fiil üzerinde ortak hâkimiyet kuranlar yani hem tipik hareketleri yapanlar (fiili irtikâp edenler) hem de tipik hareketlerin yapılması için zorunlu olan ancak tipik olmayan diğer hareketleri yapanlar da (doğrudan doğruya beraber işleyenler) fail olarak değerlendirilmelidir¹²².

Vergi kaçakçılığı suçu, gerek yüksek idari cezaları gerekse hürriyeti bağlayıcı nitelikte olan adli cezaları ile bu suçların failleri açısından büyük önem arz etmektedir. Vergi kabahatleri açısından VUK 344. maddesince “Vergi ziyana 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanır” denilmek suretiyle, 359. maddeye atıf yapılmıştır. Yine 359. maddenin son fıkrasında, Kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında bu maddede yazılı vergi ziyayı cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez denilmek suretiyle, faile aynı zamanda 359. maddeye göre hürriyeti bağlayıcı ceza hem de 344. maddeye göre vergi ziyayı cezası verilebilecektir¹²³.

TCK’ya göre faillik sıfatı yalnızca vergi mükellefi ve sorumluları için söz konusudur. Bu duruma göre, mükellef veya vergi sorumluluğu özel faillik niteliği taşımaktadır. Bu nedenle göre; faillik sıfatı vergi mükellefleri ve sorumluları için geçerlidir. Bunların dışında

¹²⁰ Öztürk, Erdem, a.g.e., ss. 253-254.

¹²¹ 765 Sayılı (Mülga) TCK md. 64/1’de Cürüm ve Kabahatte İştirak Başlığı altında şöyle bir düzenlemeye yer verilmiştir. “Bir kaç kişi bir cürüm veya kabahatin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri o fiille mahsus ceza ile cezalandırılır.”

¹²² Aydın, a.g.e., s. 132. Öztürk, a.g.e., s. 650: **Yargıtay Kararları:** Pencereye tırmanan diğer sanık İ... B...’ı yukarıya kaldırarak yardım eden ve gözcülük yapmak suretiyle de eyleme doğrudan katılan sanık hakkında 5237 Sayılı TCK’nın 37/1. maddesi yerine 39/2. maddesi ile uygulama yapılması bozmayı gerektirir. (Yrg. 6. CD., 22.01.2007, E.2006/19090, K.2007/134; yayımlanmamıştır.)

¹²³ Atilla Budak, “Vergi Suçlarında Fail Meselesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 315, (Kasım 2007), s. 97.

kalan ve ziyaa uğratılan vergiye nazaran, diğerk kişi durumunda bulunanlar azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilecektir¹²⁴.

1. Birlikte Faillik (Müşterek Faillik)

5237 Sayılı TCK'nın 37. maddesinin 1. fıkrasına göre suçun kanuni tanımında öngörülen fiili gerçekleştiren kişi fail olmakta ve suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesi durumunda, bu kişilerin her biri müşterek fail olarak sorumlu tutulmaktadır. Müşterek faillikte, birlikte suç işleme kararının yanı sıra, fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulduğu için, her bir suç ortağı fail statüsündedir. Müşterek faillik açısından zorunlu bir diğerk koşul, failler arasında birlikte suç işleme kararının varlığıdır¹²⁵. Suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesinde suça zorunlu olarak katılan fakat farklı yönlerden hareket eden kişiler müşterek fail sayılmazlar. Bu özelliğı müşterek faili çok failli suçlardan ayırmaktadır. Suçun işlenişi üzerinde müşterek hâkimiyet kurulması gereklidir ve bu hâkimiyet suçun başarıyla işlenmesinde işleyenlerin birlikte suç işleme kararı iştirakin manevi unsuru (kast) etkilidir¹²⁶.

Birlikte faillikten söz edilebilmesi için objektif ve subjektif iki unsurun bir arada bulunması gerekir¹²⁷:

- i. Objektif unsur: Fiilin birlikte icra edilmesidir. Birlikte ya da müşterek faillik suçun takım halinde işbölümüne dayalı olarak gerçekleştirilmesi esasına dayanır.
- ii. Subjektif unsur: Birlikte suç işleme kararı birlikte müşterek faillik için fiilin birlikte icra edilmesi ve failin suçun icrasına olan işlevsel katkı yeterli değildir¹²⁸. Faillerin aynı suçu birlikte işleme kararına sahip olması şarttır.

Müşterek faillerden her birinde suçu birlikte işleme kararı bulunmalı ve fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulmuş olmalıdır¹²⁹. Suçun tipik hareketlerini oluşturmasına rağmen, tipik

¹²⁴ Candan, a.g.e., s. 201.

¹²⁵ Aydın, a.g.e., s. 135. Müşterek faillerden her biri açısından suçu gerçekleştirmek iradesi ile tipik fiile yönelik davranışlar vardır. Bu nedenle müşterek faillerden her biri açısından iştirakin objektif subjektif ve unsuru gerçekleşmiş olur. Bunun sonucu olarak müşterek faillerin sorumluluğı bağıllık kuralından değil, suç üzerinde birlikte hakimiyet kurmuş olmalarından doğmaktadır diyebiliriz.

¹²⁶ Parlar, Hatipoğlu, a.g.e., s. 66.

¹²⁷ Özbek, a.g.e., s. 647.

¹²⁸ Yrg 11. CD, 09.05.2002, E.2002/1198, K.2001/3995 Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması, suçun eylem ve fikir birliğı içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde cezai sorumluluk; cezanın şahsiliğı ilkesine bağıllı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınıp, suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olur. buna göre, temsil yetkisinin bölüşümüne ilişkin önceden belirleme, iş bölümü ve gerektiğinde vergi dairesine beyannamelerin hangi temsilci tarafından verildiğı de sorulmak suretiyle, suça konu olup sahte oldukları anlaşılan faturaları temin eden ve kullanan temsilci tespit edilerek, cezai sorumluluğun tayin ve takdiri gerekir.

fiilin işlenmesi yönünden nedensel değer taşıyan davranışları gerçekleştiren kişi de suçun işlenişi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu için müşterek faildir. Örneğin bir işyerine girerek silah tutanın, parayı kasadan alanın, dışarıda gözcülük yapanın hiçbirinin davranışı tek başına yağmayı oluşturmaz; ancak bu davranışların bir araya gelmesiyle yağma suçu gerçekleştiğinden bu kişilerden her biri yağma suçunun müşterek faili olacaktır¹³⁰. TCK md. 37'de ortak hakimiyet kurulup kurulmamasının saptanmasında suç ortaklarının suçun icrasındaki rolleri ve katkılarının taşıdığı önemin göz önünde bulundurulması belirtilmiştir¹³¹.

Örneğin sahte faturayı birlikte düzenleyen birden fazla kişi var ise; her üçü de asli fail olarak cezalandırılacaktır. Örneğin biri fatura için kâğıt temin etse, diğeri faturanın biçimini çizse ve üçüncüsü de bu faturayı matbaasında bassa her üçü de eylemin asli failidirler¹³².

Vergi suçları için müşterek failliğin şartları¹³³:

a. İştirakin Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kaçakçılık suçunun kanuni unsuru olarak gösterilen eylemlerin (fillerin) gerçekleştirilmesine olması. (Vergi ziyayı oluşuyorsa idari vergi cezası da verilecektir.)

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

c. Söz konusu eylemlerin birlikte gerçekleştirilmesi: Faillerden her birinin eyleminin diğer ortakların eylemleriyle birlikte maddede yazılı kaçakçılık suçlarından birini oluşturması¹³⁴. Örneğin; defter sayfalarının yok edilip yerine başka sayfalar konulması

¹²⁹ Dnş. 4. D. E.1988/4197, K.1991/3810. Kaçakçılığa iştirak suçunun oluşması için fiilin icrasına doğrudan ve etkili bir biçimde katılmak gerekli olup, suç işlenmeden önce veya işlendiği sırada yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak için yapılan eylemlerin kaçakçılığa iştirak olarak kabul edilemeyeceği hk.

¹³⁰ Aydın, a.g.e., ss. 135-136.

¹³¹ Aydın, a.g.e., s. 137; Özbek, a.g.e., ss. 654-659. Sanık M... 'nin maktulü kollarından tutarak etkisiz hale getirdikten sonra sanık R... 'nin bıçakla maktulü öldürdüğü, oluşun da mahkemece bu şekilde kabul edildiği halde her iki sanığın adam öldürme suçundan 5237 Sayılı TCK'nin 37/1. maddesi delaletiyle mahkumiyetlerine karar verilmesi gerekirken sanık M... bakımından aynı yasanın 39. maddesi delaletiyle hüküm kurularak yazılı şekilde eksik ceza tayin edilmesi aleyhe temyiz olmadığından bozma nedeni yapılmamıştır. (Yrg. 1. CD., 26.09.2007, E:2007/315, K:2007/6974). Danıştay 7. Daire 29.09.1992 Tarihli E.1988/3430, K. 1992/4719. Kaçakçılığa iştirak ya da yardımdan söz edebilmek için, öncelikle kendilerine sahte fatura kesildiği öne sürülen kişiler hakkında KDV kaçırıcıları yolunda yapılmış inceleme ve tespitin mevcut olması, bu kişiler hakkında kesinleşmiş bir kaçakçılık fiilinin bulunması ve bu fiile iştirak veya yardım ettiği öne sürülen kişinin fiilinin de sabit olması gerektiği hk. VDDK 18.05.2001 Tarihli Kararı E.2001/88, K.2001/218. Kaçakçılığa iştirak fiilini işlediği yeterli tespit ile ortaya konulmayan davacı adına kesilen kaçakçılık cezasında isabet görülmediği hk.

¹³² Donay, a.g.e., s. 155.

¹³³ Candan, a.g.e., ss. 202-203.

¹³⁴ Candan, a.g.e., s. 204. Sahte fatura düzenleme eylemi ile bu şekilde düzenlenen fatura kullanma eylemi, failleri tarafından sahte fatura kullanma eylemine iştirak sayılmazlar. Bu kimseler ayrı ve bağımsız Kaçakçılık suçu işlemiş sayılacaktır. Yrg. 11.CD 29.12.2008, E:2008/458, K:2008/13886 Sahte fatura

eyleminde, defterlerin sayfalarını yırtan vergi mükellefinin bu eylemi ile bu sayfaların yerine konulacak sayfaları kurallarına göre düzenleyen muhasebecinin eylemi bu niteliktedir.

d. Müşterek faillerin birbirinden bağımsız olarak suçun kanuni unsurunu oluşturan eylemlerinin karşılıklı olarak birbirini tamamlanması.

İştirak hususunda önem arz eden bir husus da sahte belge düzenleyen şahsın bu suçuna uygun cezasının yanında, düzenlediği sahte belgeler ile diğer mükelleflerin sahte fatura kullanmaları suçuna iştirak etmiş sayılarak durumuna uygun ilave bir ceza ile cezalandırılıp cezalandırılmayacağıdır. Uygulamada tartışmalı olan bu husus için VUK md. 359/b uyarınca ceza verilmesi yanında sahte faturayı verdiği şahısların kullanma fiillerine iştirak ettiklerinin de kabul edilerek, sahte fatura kullanan şahıs için istenilen cezanın aynısı ile cezalandırılması önerilmektedir¹³⁵. Sahte fatura düzenleme, bağımsız olarak kaçakçılık suçu sayılmıştır. Ancak eylemi ile bu şekilde düzenlenen faturayı kullananın eylemi, sahte fatura eylemine iştirak sayılmaz¹³⁶ 359 maddede yer alan eylemlerden her birine iştirakten, müşterek faillerin birbirinden bağımsız olarak suçun kanuni unsurunu oluşturan bu eylemlerinin karşılıklı olarak birbirlerini tamamlaması gerekir. Örneğin; defter sayfalarının yok edilmesi eyleminde her failin sayfa yırtma eylemi, diğerinin aynı tür eylemiyle aynı zamanda birbirini tamamlar nitelikte olmalıdır. Defterlerin kalorifer kazanına atılarak yakılması eyleminde de benzer durum söz konusudur¹³⁷.

2. Dolaylı Faillik

TCK'nın 37. maddesinin ikinci fıkrasında ise dolaylı faillik düzenlenmiştir: (2) *Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.* Dolaylı faillikte kişi suçu başkasını araç olarak kullanarak gerçekleştirmekte ve suçun icrai hareketlerini gerçekleştiren şahsın ve hareketinin üzerinde hâkimiyet kurmaktadır ve bu hakimiyet nedeniyle, fail olarak sorumlu tutulmaktadır¹³⁸. Dolaylı faillik, ikilik kurumunun meydana getirdiği sakıncaları ortadan kaldırmak için ileri

düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlardır. Hükmün konusu, iddianamede gösterilen eylemden ibarettir.

¹³⁵ Bağdınlı, a.g.m., s. 51.

¹³⁶ Candan, a.g.e., s. 205.

¹³⁷ Candan, a.g.e., s. 205.

¹³⁸ Artuç, Bayyurt, a.g.e., ss. 85-86.

sürülen dolambaçlı bir yoldur. Dolaylı faillik, isnat yeteneği veya kusuru olmayan biriyle suç işlenmesi halinde bu kişiyi denetleyeni sorumlu tutabilmek için kabul edilmiştir¹³⁹.

Başka bir kimseyi üzerinde etkinlik kurmak suretiyle suç işletmekte araç olarak kullanan kişi dolaylı faildir. Bu kimse kusur yeteneğine sahip olmayabilir, kendisinde cezasızlık sebebi bulunabilir ya da hataya düşürülmüş bir kişi olabilir. Bu failliğin özelliği, başkasını suçun işlenmesinde araç olarak kullanılan kişinin fail gibi sorumlu tutulmasıdır¹⁴⁰.

VUK md. 359 da belirtilen fiillerden birini bu suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullananlar, fail olarak kabul edilecek araç olarak kullanılan kişinin kusur yeteneğinin olmaması durumunda da failin cezası artırılabacaktır. Çünkü buradaki artırımın nedeni yönlendirme yeteneği olmayanların istismar edilmesidir¹⁴¹.

Örneğin; çocuğun üzerinde hâkimiyetten yararlanarak, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması gereken defterin yok edilmesini sağlaması dolaylı faillığe örnek olarak verilebilir. Burada çocuğunu araç olarak kullanan kişi kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullandığı için asli fail olarak cezalandırılacaktır. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde kullananlar da asli fail olarak kabul etmektedir¹⁴². Buradaki çocuğunu araç olarak kullanan kişi dolaylı fail olarak fail sıfatıyla, filli işleyen ise bunu kusurlu olarak yapmışsa fail olarak cezalandırılacaktır.

Dolaylı fail fiili işleyen üzerindeki hâkimiyeti (yanılığa düşürmek veya tehdit ve cebre maruz) nedeniyle fiili işleyen kusursuz olması ona ceza verilmesine engel oluşturur. Mükellefin özel işlerini yapma suçunda da dolaylı fail, memuru suç işlemeye zorlamışsa sanki kendisi de memurmuş gibi sorumlu tutulur¹⁴³. Dolaylı fail, amacına erişmek için karar vermek imkânına sahip bulunmayan ve olaya karışma kastı da olmayan diğer bir kişiyi kullanmaktadır. Bu nedenle dolaylı failliği azmettirmeden ayırmak lazımdır. Ayrıca, asli failin cezalandırılmaması dolaylı failin cezalandırılmamasına engel olamaz.

¹³⁹ Aydın, a.g.e., ss. 141-143.

¹⁴⁰ Özbek, a.g.e., ss. 647-648. Örneğin 8 yaşındaki bir küçüğün annesini öldürmeye azmettirilmesi, hipnotize edilen kişinin suç işleme de kullanılması, akıl hastasının eline silah verilerek hasmı olan komşusuna saldırtılması, vestiyerdeki paltonun kendisine ait olduğu söylenerek tesliminin sağlanması dolayısıyla faillik olarak esas almır.

¹⁴¹ Şişman Üstün, “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı 339, (Kasım 2009), s. 146.

¹⁴² Donay, a.g.e., s. 156

¹⁴³ Şenyüz, a.g.e., ss.487-488.

B. ŞERİKLİK (SUÇ ORTAKLIĞI) (TCK md. 38, 39)

Tipikliğe göre tek bir fail tarafından işlenebilen bir suçun birden fazla kimseler tarafından, işbirliği yaparak işlenmesine suçta iştirak adı verilir. Birden fazla kişi, tipikliğin gerçekleşmesine katıldıklarında, fail ve yardım eden ayrımı ortaya çıkar¹⁴⁴. TCK ile fail ve şerik ayrımı getirilmiştir. Şerik, suç oluşturan eylem üzerinde hâkimiyeti olmayan, gerçekleştirdiği eylem suçu icra eden kadar önem arz etmeyen, ancak yine de suçun işlenişinde katkı sağlayan ve böylece suçta katılma iradesini gösteren kişidir. TCK'nın 38. ve 39. maddelerinde açık bir biçimde Şeriklik düzenlenmiştir. Şerikliğin türleri olarak, TCK'nın 38. maddesinde "azmettirme", 39. maddesinde ise "yardım etme" halleri düzenleme altına alınmıştır. Ancak şeriklerin başkasının eyleminden sorumlu tutulabilmeleri için gerekli olan ve "bağlılık kuralı" olarak adlandırılan bir ilke vardır. Bir suçta şerik olarak iştiraktan söz edilebilmesi için bir başka kişinin işlediği yasal tanıma uygun suç oluşturan bir eylemin varlığı gerekir. Yani şeriklerin (azmettiren veya yardımda bulunan) başkasının gerçekleştirdiği bu eylemden dolayı sorumlu tutulabilmeleri için hukuksal bir bağlaca gerek vardır; buna ise öğretide bağlılık kuralı denilmektedir¹⁴⁵. Bağlılık kuralının gereği olarak, diğer suç ortaklarının azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilmesi için, failin işlediği fiilin kasten işlenmesi ve hukuka aykırı olması gerekir. Bağlılık kuralı 5237 Sayılı TCK md. 40'da düzenlenmiştir. Buna göre; (1) Suçta iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. (2) Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. (3) Suçta iştiraktan dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.

1. Azmettirme

5237 Sayılı TCK'nın 38. maddesinde suç ortaklığının bir çeşidi olan azmettirme fiili düzenleme altına alınmıştır. Bu madde gereğince; (1) Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.

¹⁴⁴ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 254.

¹⁴⁵ Dülger, a.g.m, ss. 109-110.

(2) Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme hâlinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi hâlinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz.

(3) Azmettirenin belli olmaması hâlinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine onbeş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hâllerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir.

Azmettirme, belli bir suçu işleme hususunda henüz bir fikir olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemeye karar verdirilmesidir. İzlenen suç politikasının bir gereği olarak azmettirenin suçun kanundaki cezası ile cezalandırılacağı kabul edilmiştir¹⁴⁶. İkinci fıkrasında geçen alt ve üst soy ilişkisinden doğan ceza ise belli oranda arttırılabilmektedir¹⁴⁷.

Azmettirme, kişiye suç işleme kararı verdirerek suç işletmektir. Azmettiren, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. Çünkü azmettiren, olmadığı halde failde suç işleme kararı uyandırmış ve bu kararı vermesini sağlamıştır. Bağlılık kuralının bir sonucu olarak da fiili irtikâp edenin suçun icra hareketlerine başlamış olması gerekir¹⁴⁸. Azmettirme bakımından azmettirmede kullanılan araç önemli değildir. Azmettirene çıkar vaat edilmesi de azmettirmeyi ortadan kaldırmaz¹⁴⁹.

756 sayılı TCK'nın düzenlemesi değerlendirilirken ikili sistemin de etkisiyle azmettirme “öngörülen ceza nedeniyle asli faillik olarak” açıklanmıştır. Ancak bu azmettirmenin etkisini tam olarak açıklayamamaktadır; çünkü azmettirmede suçun maddi unsurunu oluşturan eyleme doğrudan bir katkı yoktur. 5237 sayılı TCK ile suç ortaklığı konusunda ikili sistemin terk edilmesi ve suç ortaklığında faillerin ceza sorumluluğunun belirlenmesinde “eylem üzerinde hâkimiyet” ilkesinin benimsenmesiyle azmettirme failliğin bir türü olarak değil, söz konusu ilkeyle uyumlu bir şekilde şerikliğin bir türü olarak düzenlenmiştir; çünkü azmettirmede, azmettiren kişinin suçu oluşturan eylem üzerinde bir hâkimiyeti yoktur. Her ne kadar azmettirene ceza olarak fail gibi suçun tam cezasının

¹⁴⁶ Artuç, Bayyurt, a.g.e., s. 87.

¹⁴⁷ Artuç, Bayyurt, a.g.e., s. 87.

¹⁴⁸ Özbek, a.g.e., s. 664.

¹⁴⁹ Özbek, a.g.e., s. 665.

verilmesi öngörülmekteyse de bu yasa koyucunun azmettirmeye verdiği öneminin bir sonucudur; yoksa kuramsal açıdan azmettirme bir faillik türü olduğu için değildir¹⁵⁰.

Azmettiren, ikna ederek failin kim olacağını belirlemekte ve işlenecek suç ve suçun mağdurunu da somutlaştırmaktadır. Bu özellikleri nedeniyle azmettiren, suçun manevi unsuruna ilişkin bir iştirak biçimidir ve azmettiren de Mülga TCK'daki asli manevi iştirakçidir¹⁵¹. Ancak kasıtlı bir suçun işlenmesi için azmettirme söz konusudur, taksirli suçta azmettirmeden söz edilemez¹⁵². Azmettirmenin varlığı için azmettirilen kişinin bunu idrak edebilmesi yani isnat yeteneği olarak tanımlanan anlama ve isteme yeteneğine sahip olması gerekir, çünkü isnat yeteneği olmayan kişilerin ya da kendi iradesi ile davranma olanağı bulunmayan kişilerin azmettirilmesi olanaklı değildir. Bu durumda dolaylı faillik söz konusu olacaktır¹⁵³.

Vergi suçu işleme konusunda aklında en ufak fikir olmayan kişiyi bu suça işlemeye yönlendiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılacaktır. Örneğin bir kişi, bir başkasını defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapması hususunda azmettirmesi halinde, asli fail gibi cezalandırılacaktır. Azmettiren alt soy üst soy ilişkisinden kaynaklanan nüfuzunu kullanmış ise bu defa cezası üçte birden yarısına kadar artırılabilecektir. Suça azmettirilenin çocuk olması halinde ise altsoy üst soy ilişkisi aranmaksızın cezası artırılabilecektir. Kaçakçılık suçları için bu artırım cezanın üçte birinden yarısına kadardır. Örneğin; Şirketin çalışanına sahte fatura düzenlettiren şirket ortağı, VUK'un 359. maddesinde suç olarak belirlenen bu fiilden azmettiren olarak sorumlu olacak ve fiil için öngörülen 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır. Söz konusu çalışan ortağın oğlu ise hükmolacak ceza üçte birden yarısına kadar artırılabilecektir¹⁵⁴. Örneğin müstahsilden aldığı ürün zirai ürün için müstahsil makbuzu düzenleyerek, yaptığı gelir vergisi tevkifatını düzenli olarak beyan edip, vergi dairesine ödeyen vergi sorumlusunu paravan kişi ve kuruluşlarca düzenlenen faturaları kullanmak suretiyle müstahsilden aldığı zirai ürünü gerçek usulde gelir vergisi mükelleflerinde almış gibi gösteren ve bu yolla vergi kaçırmaya ikna eden azmettiren durumundadır. Azmettiren, suçun faillerinden kabul edildiğinden yardım eden durumundakine nazaran ceza kanunlarında daha ağır cezalara muhataptır¹⁵⁵.

¹⁵⁰ Dülger, a.g.m., s. 111. Artuç, Bayyurt, a.g.e., s. 88.

¹⁵¹ Aydın, a.g.e., s. 166.

¹⁵² Aydın, a.g.e., s. 166.

¹⁵³ Aydın, a.g.e., s. 168.

¹⁵⁴ Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı 213, (Eylül 2010), s. 134.

¹⁵⁵ Candan, a.g.e., ss. 206-207.

Vergi suçu işleme konusunda aklında hiçbir düşünce taşımayan bir kişiyi vergi suçu işleme konusunda azmettirendir. Bir kişinin diğerini, hiç düşünmemesine rağmen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeye azmettirirse, azmettiren icra hareketlerini yapmamış da olsa işlenen suçun cezası ile cezalandırılacaktır. Azmettirenin belirsizliği durumunda, bunun kim olduğunu ortaya çıkaran fail ve diğer suç ortağının cezasında indirim yapılır¹⁵⁶. TCK'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasında azmettirenin belli olmaması halinde, azmettirenin ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağının cezasında indirim yapılabilmesi konusunda hâkime takdir yetkisi tanınmıştır¹⁵⁷.

Azmettirenin eyleminden dolayı suçun cezasına muhatap kılınabilmesi için azmettirme eylemi ile mükellef veya vergi sorumlusunun vergi kaçırma eylemi arasında illiyet bağı bulunması yani mükellef veya vergi sorumlusunun kaçakçılık cezasıyla cezalandırılmasına gerektiren eylemi doğurabilecek nitelikte olması gerekir¹⁵⁸. Vergi kaçakçılığı suçu itibariyle azmettirenin verilecek ceza VUK'un "Cezalarda İndirim" başlığını taşıyana 360. maddesinde¹⁵⁹ ortaya konulmuştur¹⁶⁰. O halde; vergi kaçaklığı suçu dışında yer alan vergi suçları için iştirak söz konusu olduğunda azmettirenin verilecek ceza miktarı TCK hükümlerine göre saptanacak, fakat ceza indirimi söz konusu olmayacaktır¹⁶¹.

5237 Sayılı TCK'nin suç teorisine göre; azmettiren fail değil, şerik durumundadır. Faillik, kanunda tanımlanan haksızlığın gerçekleştirilmesinin zorunlu kılar. Sonuçsuz kalmış azmettirmeden dolayı azmettirenin ceza verilemez; çünkü suçun en azından teşebbüs aşamasında kalmış olması, icra hareketlerine başlanmış olması, esas fiilin kasten işlenmesi ve hukuka aykırı olması gerekmektedir¹⁶². Yardım eden ve azmettirenler, fiil üzerinde hâkimiyet kuramadıkları veya özel faillik vasfını taşımadıkları gerekçesiyle bağıllık kuralı vasıtasıyla sorumlu tutulurlar¹⁶³.

¹⁵⁶ Donay, a.g.e., ss. 155-156.

¹⁵⁷ Parlar, a.g.e., s. 82.

¹⁵⁸ Candan, a.g.e., s. 207

¹⁵⁹ Burada TCK'ya atıf yapılmış ve hesaplanan suçun menfaat gözetmeme kriterine bağlı olarak yarısının indirilebileceği vurgulanmaktadır. VUK md. 360: "359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir".

¹⁶⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 489.

¹⁶¹ Şenyüz, a.g.e., s. 490.

¹⁶² Parlar, a.g.e., ss. 81-82.

¹⁶³ Parlar, a.g.e., s. 95.

2. Yardım Etme

Yardım etme 5237 Sayılı TCK'nin 39. maddesinde düzenleme alanı bulmuştur. 39. madde çerçevesinde; *(1) Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, on beş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hâllerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez.*

(2) Aşağıdaki hâllerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur:

a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.

b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.

c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.

İştirakin irade ve nedensellik unsurlarının sonucu olarak, yardım etme biçimde bir iştiraktan söz edilebilmesi için fiilin belirgin ve somut olması gerekir¹⁶⁴. Yardım edenler başlığı altında suça nedensel katkıları asli olmayan, ancak tipik fiilin işlenmesine maddi veya manevi katkıda bulunanların sorumluluğuna yer verilmiştir¹⁶⁵. Maddi yardım türleri şöyledir:

- i. Fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.
- ii. Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak¹⁶⁶.

Manevi yardım türleri ise;

- i. Suç işlemeye teşvik.
- ii. Suç işleme kararını kuvvetlendirmek.
- iii. Suç işlendikten sonra yardımda bulunmayı vaat etmek.
- iv. Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermektir¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Aydın, a.g.e., s. 178.

¹⁶⁵ Aydın, a.g.e., s. 175; Özbek, a.g.e., s. 659: Yargıtay Kararları: Dosya içeriğinden mağdur A... L... ile sanık S... arasında cep telefonu ile küfürleşmeler olduğu, olay yerinde hesaplaşmak için buluştukları, her iki sanığın birlikte olay yerine gidip, sanık A... 'in mağduru tuttuğu, sanık S...'nin da bıçaklandığı olayda sanık A... yönünden 5237 Sayılı TCK'nin 37. maddesinin uygulanması gerektiği halde aynı yasanın 39. maddesinin uygulanması bozmayı gerektirir. (Yrg. 1. CD., 01.02.2008, E.2007/692, K.2008/579).

¹⁶⁶ Aydın, a.g.e., ss. 185-190.

¹⁶⁷ Aydın, a.g.e., ss. 185-190.

Yardım etme 756 Sayılı (Mülga) TCK'nın 65. maddesinde fer'i iştirak başlığı altında düzenlenmiş iken, yeni TCK'da bunun yerine yardım etme ifadesi benimsenmiştir. İçerik olarak Tasarının 42. maddesine büyük ölçüde sadık kalınmıştır; ancak yeni sistemde zorunlu fer'i iştirak müessesine gerek olmadığından bu hususa ilişkin hüküm metinden çıkarılmıştır. Yardım etmenin gerçekleşebilmesi için, bağlılık kuralı gereğince yardım edilen eylemin fail tarafından gerçekleştirilmesi veya en azından teşebbüs derecesinde kalması gerekir; aksi takdirde yardım etme biçimindeki şeriklik gerçekleşmez. Ayrıca bir suça yardım etme kasten gerçekleştirilmelidir, keza taksirle yardım etme hali cezalandırılmaz. Aynı şekilde yardım edilen suç tipi de kasten gerçekleştirilen bir suç olmalıdır. Yardım etmenin kasten yapılmasının bir sonucu olarak yardım edilen suçun somut belirlenebilir bir suç olması gerekir. Bu nedenle suç işlemek için oluşturulmuş örgütlere yardım edilmesi ceza yasalarında ayrı bir suç tipi olarak düzenlenmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan Mülga TCK'nın 65. maddesiyle Yeni TCK'nın 39. maddesinin karşılaştırılmasından açıkça görüldüğü üzere, her iki madde arasında bir fark bulunmamaktadır. 5237 Sayılı TCK ile şerikliğin bir türü olarak kabul edilen "yardım etme" durumunun içinde 756 Sayılı TCK'nın 65. maddesinde düzenlenen fer'i maddi ve fer'i manevi iştirak hallerinin tümü düzenlenmiş ve birebir birbirlerini karşılar bir düzenleme yapılmıştır¹⁶⁸. Bu uygulama açısından bir farklılığın doğmamasına ve bugüne kadar bu konuda verilen yargı kararlarının da aynen geçerli olmasına yol açmaktadır¹⁶⁹.

TCK'nın Yardım başlıklı 39. maddesinde suçun işlenmesine yardım eden kişiler için öngörülen cezalar hükme bağlanmış olup buna göre fiilin ağırlaştırılmış müebbet veya müebbet hapis cezasını gerektirmesi dışında kalan hallerde; yani süreli hapis cezası gerektiren durumlardaki vergi kaçakçılık suçlarında cezası gibi cezanın yarısının indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu durumda ceza kanununun bu hükmüne istinaden yarısı indirilecek cezanın, yarısı da VUK 360. maddesindeki hükme istinaden indirilebilecektir. Keza bu durumda önceki duruma göre (Mülga TCK: cezanın dörtte biri) cezada bir artış meydana gelmemiştir; eski durum korunmuştur¹⁷⁰.

Kaçakçılığa yardım cezası kesilebilmesi için kaçakçılık olduğu bilinen bir fiilin işlenip tamamlanması fiili ile kolaylaştırma şartı aranmalıdır¹⁷¹. Suç işleme kararının

¹⁶⁸ Artuç, Bayyurt., a.g.e., s. 88.

¹⁶⁹ Dülger, a.g.m., s. 115.

¹⁷⁰ Günay, "5728 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanundaki Suç ve Ceza Hükümlerinde Yapılan Yeni Düzenlemeler", a.g.m., s. 89.

¹⁷¹ Danıştay Dördüncü Daire, 31.01.2005, E:2004/1210, K: 2005/133.

kuvvetlendirecek şekilde sahte fatura düzenlemenin tam zamanı olduğunun söylenmesi, faili sahte fatura ticareti yapan kişilerle tanıştırmak, fiilin işlenmesinden sonra kendisinin saklanmasına veya hapisteyken çocukların bakacağına ve yardım edeceğini söylemek, belgeler üzerinde nasıl tahrifat yapacağını açıklamak, sahte fatura basılmasını temin için özel baskı makinesi veya yazılarda tahrifatlar için kimyasallar temin etmek (olayda kullanılmaları gerekir) yardım şekilleridir¹⁷².

Vergi kaçakçılığına yardım etmede VUK md. 360 geçerlidir; diğer vergi suçlarında ise sadece TCK'da yer alan genel hükümler esastır¹⁷³. Örneğin başkasının defterinde muhasebe hileleri yapmak suretiyle o kişinin kaçakçılık yapmasına katkıda bulunan muhasebecinin hareketi muhasebecilik işini ücret karşılığında yaptığı için maddi menfaat karşılığında yapılmış kabul edilirse; cezada indirim olmayacaktır¹⁷⁴. Menfaatin bulunup bulunmasının objektif şartlara göre mi yoksa subjektif şartlara göre mi tayin edileceği ise belirsizdir. İştirak edenin menfaat elde etme amacı olsa bile, suç sonrasında menfaat elde etmiş olması halinde ne olacağı konusunda yasa hükmü bir çözüm getirememektedir¹⁷⁵. İştirakte menfaat gözetilmesi hali vergi kabahatleri açısından geçerli değildir. Gözetilen menfaatin maddi olması gerekli değildir. VUK'un 360. maddesinin eski halinde menfaatin maddi olması koşulu aranırken, yeni düzenlemede menfaat denmekte ve ayırım yapılmamaktadır. O halde manevi menfaat gözetilerek, dostluk kurulması amacıyla gerçekleştirilen iştirakte de indirim olabilecektir. Gözetilen maddi menfaatin iştirak eyleminin karşılığı olması gerekir¹⁷⁶.

Yardımda, suç işlemeye azmettirmeden farklı olarak failde esasen mevcut olan suç işleme düşüncesi vardır ve bu suç işlenirken belirtilen şekillerde yardım edilmektedir¹⁷⁷. Örneğin muhasebecinin, vergi ödemeyi düşünmeyen ve bunun için birtakım yollar arayan arkadaşına muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve muhasebe kayıtlarında bir sorun çıkarsa kendisinin yardım edeceğini söylemesi, kişinin suç işleme kararını güçlendirecek ve teşvik edecektir. Yani fail suç işlemede teşvik edilmekte ve faile suçun nasıl

¹⁷² Şenyüz, a.g.e., ss. 490-491.

¹⁷³ Şenyüz, a.g.e., s. 491.

¹⁷⁴ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınları, Ankara, 2007, s. 159. Aksi görüş için bkz. Candan, a.g.e., s. 213. Gözetilen maddi menfaatin iştirak eyleminin karşılığı olması gereklidir. Bu ücret 359. maddede yazılı eylemlere iştirak etmesinin karşılığı değildir. Muhasebecilik hizmetinin karşılığı dışında ikinci bir maddi menfaat sağlanması; örneğin kaçırılan vergiden belli pay almış olmasına bağlıdır.

¹⁷⁵ Batun, a.g.m., s. 135.

¹⁷⁶ Candan, a.g.e., ss. 211-213. Aksi görüş için bkz. Donay, a.g.e., s. 157. Menfaat maddi olmalıdır. Manevi menfaat örneğin bir kimseye zaafın olma veya ondan intikam alma veya saiklar cezadan indirim yapılması için yeterli değildir. Zarar doğurmayan menfaat saiki de iştirakte geçerli olabilir. Bu nedenle böyle bir saikin bulunması oldukça zor ve yanıltıcı olabilir.

¹⁷⁷ Üstün, Şişman, a.g.m., s. 147.

işleneceği konusunda yol gösterilmektedir. Dolayısıyla buradaki yardım manevidir. Vergi ödemek istemeyen bir kişiye suçun nasıl işleneceği konusunda ikinci bir defterin nasıl tutulacağını anlatmak halinde de manevi yardım gerçekleşir. Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak isteyen bir kişiye basma işini gerçekleştirecek makinenin bulunması halinde de maddi yardım söz konusu olacaktır¹⁷⁸.

Örneğin; az veya hiç vergi ödememeyi düşünen bir kişiye bu konuda nasıl sahte evrak düzenlemesi gerektiğinin ve böyle bir düzenleme ile başarılı olacağını söylemek suç işleme düşüncesini takviyedir. Suçun işlenmesinden sonra yardım edeceğini söyleme, örneğin sahte fatura düzenlendikten sonra kendisini kaçıracağını söylemek veya suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek, örneğin başka ikinci bir defterin nasıl tutulacağını göstermek halinden oluşabilir. Suçun işlenmesinde araç sağlamak faturaların basımı için özel bir baskı makinesi temin etmek, suçun işlenmesin önce ve sonra yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak ise sahte belge kullanmada örneğin renkli boyaları sağlamak biçiminde olabilir¹⁷⁹.

Görüldüğü üzere yardım etme kasten işlenmekte olduğu bir suçun icrasının kasten desteklenmesi anlamına gelir. Manevi yardım türü olan suç işlemeye teşvikte, azmettirmede olduğu gibi önceki bir anlaşmaya gerek yoktur; keza suçun işlenmesinden sonra yardımda bulunmayı vaat etmek fiilinde vadin tutulup tutulması da önemli değildir. Maddi yardım türlerinden suçun işlenmesinde kullanılan araçları temin etmek, suçu oluşturan hareketten önce olmalıdır; eş zamanlı ise faillik söz konusudur; suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında maddi yardımda bulunarak icrasını suçun oluşumunu kolaylaştırmakta işbirliği olmamalıdır¹⁸⁰.

TCK'nın 39. maddesinin birinci fıkrası ferî iştirakin manevi ikinci fıkrası ise maddi türünü nitelendirir¹⁸¹. Mükellefe ait defter ve belgelerin yok edilmelerine veya tahriflerine yardımcı olan muhasebecinin eylemi her ne kadar, kendi de vergi mükellefi de olsa (özgü suçlarda ancak özel faillik niteliği taşıyanlar faildir iştirak edenler ise azmettiren ve yardım edenlerdir) bu eylem yardım niteliğindedir¹⁸².

¹⁷⁸ Üstün, Şisman, a.g.m., s. 147.

¹⁷⁹ Donay, a.g.e., s. 157.

¹⁸⁰ Parlar, a.g.e., ss. 95-98.

¹⁸¹ Candan, a.g.e., s. 209.

¹⁸² Candan, a.g.e., s. 211.

C. İŞTİRAK HALİNDE İŞLENEN SUÇLARDA GÖNÜLLÜ VAZGEÇME

5237 Sayılı TCK'nın 41. maddesine göre; (1) *İştirak hâlinde işlenen suçlarda, sadece gönüllü vazgeçen suç ortağı, gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanır.* (2) *Suçun;*

a) *Gönüllü vazgeçenin gösterdiği gayreti dışında başka bir sebeple işlenmemiş olması,*

b) *Gönüllü vazgeçenin bütün gayretine rağmen işlenmiş olması,*

Hâllerinde de gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanır.

TCK'nın 41. maddesinde suç ortaklığında gönüllü vazgeçmenin etkisi düzenlenmiştir. Böyle bir düzenleme 756 sayılı TCK'da yer almazken yeni ceza kanununda açık ve ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir¹⁸³. TCK'nın 41. maddesinde ise suç ortaklığının söz konusu olduğu suçlarda sadece gönüllü vazgeçen suç ortağının gönüllü vazgeçmeden yararlanacağı diğer suç ortaklarının ise suçun tamamlanan kısmı kadar cezalandırılacağı belirtilmektedir. Yardım edenin 39. maddede belirtilen yardım etmeye ilişkin hareketlerini bırakması halinde yardım eden açısından gönüllü vazgeçme durumu söz konusu olacaktır. Azmettiren açısından gönüllü vazgeçmenin söz konusu olabilmesi içinse azmettirilen kişiyi suçu işlememesi için ikna etmesi ve azmettirilenin ikna olarak suçun icra hareketlerini bırakması gerekmektedir¹⁸⁴. Gönüllü vazgeçme kurumu, suç işlemek amacıyla belli hareketler yapmış ve bazen hareketlerini tamamlamış olan failin daha ileri gitmesini engellemek amacıyla kabul edilmiştir¹⁸⁵.

D. İŞTİRAKTE MENFAAT KRİTERİ

Vergi kaçakçılığı, failin vergi ödememeye veya eksik ödemeye yönelik iradesi ile vergi ziyanına kasten neden olunması olarak nitelendirilebilir¹⁸⁶. Yasa koyucunun sadece hareketi tanımlayıp ayrıca netice aramadığı suçlar neticesi harekete bitişik suçlardır¹⁸⁷. Kaçakçılık suçlarının gerçekleşmesi için vergi ziyaatı şart değildir ve bu suçlarda netice aranmaz. Pek tabii ki, vergi kaçakçılık suçunun bu unsuru hareket yapıldığında netice olmadığı anlamına da gelmez. 4369 Sayılı Kanunla yapılan yeni düzenlemeler ile önceden VUK'un 344. maddesinde yer alan kaçakçılık suçu, aynı kanunun 359. maddesine aktarılmıştır¹⁸⁸. Eski

¹⁸³ Dülger, a.g.m., s. 116.

¹⁸⁴ Dülger, a.g.m., ss. 116-117.

¹⁸⁵ Aydın, a.g.e., s. 235.

¹⁸⁶ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, 1989, s. 236.

¹⁸⁷ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 246.

¹⁸⁸ Bilici, a.g.e., s. 94.

düzenlemede yer alan ve kaçakçılık suçunun oluşması için gerekli görülen kasten ibaresine yeni düzenlemede yer verilememiştir. Bu düzenlemeye göre; mükellef kasıtlı olmadığını iddia etse de suç yine oluşacaktır. 4369 Sayılı Kanunla, VUK'un "Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları" başlıklı bölümünde sayılan fiillerin "vergi kaybına" yol açıp açamayacağına ve tarh dönemi içerisinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın kesilecek vergi ziyayı cezası yanında kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmasını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır gerekçesiyle 344. maddede yer alan kastın kaçakçılık suçunun unsuru olmaktan çıkarılmıştır.

Kusursuz sorumluluğu öngören bu yaklaşım eleştirilmiştir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler bakımından unsur olarak aranan bilerek kullanma şartı kaldırılmıştır. Vergi idaresi bu yaklaşımın yarattığı sorunları tebliğ çıkartarak; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar bakımından kast unsurunun araştırılmasını öngörmüştür¹⁸⁹. 4369 Sayılı Kanunla kaçakçılık cezası vergi ziyayı gerçekleştirip gerçekleştirmediğine, kasıt olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır hale getirilerek hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğine büründürülmüştür. 306 Seri Nolu VUK Genel Tebliği, "failin fiilinin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyetini gerektiğinin, kasten hareket edilebilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiillerin bilerek ve isteyerek işlenmiş olmasını, dolayısıyla bunun araştırılmasını kabul etmektedir"¹⁹⁰. Vergi kaçakçılık suçunun oluşması için, artık vergi ziyayının varlığı gerekli değildir. Ancak vergi ziyayı olmasa da, eğer mükellefin fiilleri tespit edilirse (VUK md. 359), kaçakçılık suçu oluşacaktır. (Yani artık fiillerin tarh döneminden önce ortaya çıkarılması durumunda da kaçakçılık cezası verilebilecektir.)

Özetle; 4369 Sayılı Kanunla, VUK'un "Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları" başlıklı bölümünde sayılan fiillerin "vergi kaybına" yol açıp açamayacağına ve tarh dönemi içerisinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın kesilecek vergi ziyayı cezası yanında kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmasını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Kanunda, 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle bu suçun cezalandırılması için vergi kaybı şartı kaldırılmış, "şekli suç" ya da "sırf hareket suçu" denen suç haline getirilmiştir. Böylece bu suç, "zarar suçu" olmaktan çıkarılmış "tehlike suçu" haline gelmiştir. Yani suç, kanun gerekçesinde söylenenin aksine, ağırlaştırılmıştır. Şedit

¹⁸⁹ Akkaya, a.g.m., ss. 34-35.

¹⁹⁰ Mehmet Tahir Ufuk, "Vergi Hukukunda Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 213, (Eylül 2010), ss. 89-90.

(şiddetli) hale getirilmiştir¹⁹¹. Yapılan düzenleme ile kaçakçılık suçunun oluşumu için fiilin sonucunda vergi ziyayı oluşması gerekmekte olup kanunda tanımlanan fiilin işlenmesi ile birlikte suç meydana gelmektedir. Bu çerçevede 01.01.1999 tarihinden itibaren kaçakçılık suçu, netice suçu olmaktan çıkmış, maddede belirtilen yasaklanmış davranışın icrası olarak tanımlanmaya başlamıştır¹⁹².

VUK 359. maddesinin (a) ve (b)'de yer alan tüm fiiller için vergi ziyayı olmasa dahi bugünkü yasal düzenleme hapis cezası öngörmüştür. VUK gereğince vergi kaçakçılığı cezası vermek için olması gereken suçun netice suçu olarak düzenlenmesi ve bu yolla vergi ziyasına yol açması halinde hapis cezası gerektirecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Eğer kişi VUK md. 359'da yazılı fiillerin varlığına rağmen vergisini tam olarak ödüyorsa ve hazine kaybı yoksa, yani vergi ziyayı oluşmadığı için vergi suçunun da olmaması gerekir¹⁹³. Keza Kıta Avrupası ve Anglo-Amerikan hukuku içerisinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller vergi ziyayı sonucunu gerektirir. Almanya, Fransa, İngiltere ve Amerika'da kasten (hileli fiillerle) vergi ziyasına yol açmak şeklindeki fiiller kaçakçılık suçu olarak tanımlanmakta ve hapis cezasına çarptırılmaktadır¹⁹⁴.

5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile VUK'da bazı değişiklikler yapılmıştır. Düzenlemeyle vergi kaçakçılığına katılanlar adına hükmolacak hürriyeti bağlayıcı cezalar yönünden iştirak hükümleri VUK'dan çıkarılmış ve bu kişilerin ceza hükümleri karşısındaki durumu TCK'nın suça katılma hükümlerine göre değerlendirilmektedir. Menfaati olmadan vergi kaçakçılığına katılan kişi için TCK hükümleri geçerli olacak ve ceza hükmolunan kişiler hakkında ceza indirimini yapılacaktır. 5728 Sayılı Kanunla VUK'un 344. ve 360. maddelerinde yapılan değişiklik üzerine, vergi kaçakçılığı fiiline katılanlar adına;

- i. VUK md. 344/2 gereği katılma şekline bakılmaksızın (fail, azmettiren, yardım eden) bir kat vergi ziyayı cezası kesilecektir¹⁹⁵.

¹⁹¹ Bekir Baykara, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?", **Maliye Postası**, Sayı 505, (Eylül 2001)

¹⁹² Tahir Erdem, "Yeni Ceza Yasası Sonrası Kaçakçılık Suç ve Cezaları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 205, (Ekim 2005), s. 105.

¹⁹³ Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemi Üzerine", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 17, Sayı 196, (Nisan 2009), s. 31. (Konu Hakkındaki Görüş, Doğrusöz, a.g.m., s. 30: Kaçakçılık suçuna ilişkin 359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde vergi ziyasının aranmaması büyük bir eksikliktir.)

¹⁹⁴ Elif Sonsuzoğlu, "Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyayı Şart mı?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı 210, (Haziran 2010), s. 30.

¹⁹⁵ VDDGK, 11.04.1997, E.1996/189, K.1997/192. Kaçakçılık fiiline iştirak ettiği sabit olan davacı adına kesilecek kaçakçılık cezasında, vergi kaybına neden olunan miktarın esas alınması gerektiği hk.

- ii. Bu kişilerin VUK md. 359’de düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezalar karşısındaki durumları ise TCK’nın suça katılma hükümleri açısından değerlendirilecek ve bu kapsamda adlarına hürriyet bağlayıcı ceza hükmedilmesi halinde VUK’un 360. maddesi hükümleri de dikkate alınacaktır¹⁹⁶. 5728 Sayılı Kanun’un 277. maddesi ile VUK’un 360. maddesi başlığıyla birlikte değiştirilmiştir¹⁹⁷.

Kaçakçılıkta ortak faillerin her birine, eylemin türüne göre VUK md. 359’da belirlenen cezalar uygulanır. Bu eylemleri araç kullanarak yaptıranlar da, aynı şekilde cezalandırılır. Eğer araç olarak kullanılan kusur yeteneğine sahip değilse bu ceza üçte birinden yarısına kadar arttırılır. Kaçakçılığa azmettiren kişi de VUK’un 359. maddesindeki eylem türüne göre belirlenen ceza ile mahkûm edilir. Üstsoy veya altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanmak suretiyle suça azmettirenlerle, çocukları azmettirenler de, bu ceza, üçte birinden yarısına kadar arttırılarak uygulanacaktır. Azmettirenin kim olduğunu ortaya çıkaran fail veya suç ortağı hakkında da cezasından üçte bir oranında indirim yapılabilecektir. VUK md. 359’da yazılı eylemlere menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere, iştirak türüne göre yukarıda açıklana cezalar yarısı indirilerek uygulanacaktır¹⁹⁸. Yardım eden faile TCK’ya göre verilen ceza yarısı indirilerek uygulanacaktır.

Tablo 16: 5728 Sayılı Kanun Sonrasında Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak

VUK Mülga Madde 360: İŞTİRAK	VUK Yeni Madde 360: CEZADAN İNDİRİM
<i>Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte bir hükmolunur.</i>	<i>359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”</i>

¹⁹⁶ Azmi Demirci, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Filleri ve Bu Fiillerde Ceza Kesme Yetkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 312, (Mayıs 2008), ss. 33-35.

¹⁹⁷ Ali Göktürk Özdoğan, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile VUK’da Değiştirilen Maddeler ve Değişiklikler Üzerine Açıklamalar”, (Şubat 2008), http://www.turkhukuksitesi.com/makale_763.htm. (24.09.2011)

¹⁹⁸ Candan, a.g.e., s. 396.

VUK'un 360. maddesinde, 5728 sayılı Kanunla 08.02.2008 tarihinde değişmeden önce "İştirak" başlığı altında kaçakçılık suçlarına iştirak edenlerin maddi menfaat gözetmiş olmaları halinde o fiile mahsus ceza ile cezalandırılacakları öngörölmüştü. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere ise mahsus cezanın dörtte birinin uygulanacağı belirtilmişti. 5728 sayılı Kanunla birlikte VUK'un 360. maddesinin Cezadan İndirim başlığı altında "359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir" hükmüne yer verilerek hem iştirak konusunda TCK'ya açık atıf yapılmış, hem de menfaat gözetilmemesi halinde cezadan indirim konusu düzenlenmiştir. Dolayısıyla Türk Ceza Kanununda benimsenen iştirak şekilleri kaçakçılık suçları bakımından aynen geçerli olmak durumundadır¹⁹⁹. Ancak VUK md. 359 kapsamına girmeyen konularda da vergi kaçakçılığına yönelik iştiraktan söz edilemeyecektir²⁰⁰. (Diğer vergi suçlarında ise menfaat saiki dışında, TCK'daki iştirake ilişkin hükümler olduğu gibi uygulama alanı bulacaktır.)

Yapılan yeni düzenlemeyle VUK'un 359. maddesindeki vergi kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak edenler suç ortakların suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde bunlar hakkında TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısının indirilmesi madde başlığı Cezadan İndirim olarak değiştirilmiştir. Yani VUK'daki iştirakle ilgili özel düzenleme sona erdirilmiş ve iştirak suçu (azmettirme ve yardım dahil) ve cezalarının Yeni TCK'nın genel hükümlerini içeren birinci kitabının ceza sorumluluğunun esasları başlıklı ikinci kısmını Suça İştirak başlıklı dördüncü bölümünde yer alan 37 ile 41. maddelerindeki hükümlere göre belirlenmesi esas alınmıştır²⁰¹.

TCK md. 7/2'ye göre; (2) *Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.* Buna göre kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak fiillerinin suçun işlenmesinden sonra ortaya çıkarılıp yargılanması birlikte dikkate alındığında, değişiklik öncesindeki geçerli hükümler de önem arz edecektir²⁰². Her ne kadar maddeyi değiştiren 4369 sayılı yasa ile vergi suçunun oluşması için vergi ziyayı aranması öngörölmesine rağmen, iştirak kurumunda

¹⁹⁹ Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında Birleşme, İştirak ve Tekerrür", **Yaklaşım**, Yıl 18, Sayı 213, (Eylül 2010), ss. 132-133.

²⁰⁰ Dnş. 7. Dairesi, 09.04.1991, E:1988/1265, K:1991/13942. İhracatta vergi iadesi, vergi resim ve harç olmadığından 213 sayılı kanunun uygulama alanına girmediği, gerçek dışı ihracat yolu ile vergi iadesi alınması fiiline iştirak eden kişiye kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı kaçakçılık cezası kesilemeyeceği hk.

²⁰¹ Günay, a.g.m., s. 89.

²⁰² Kızılot-Kızılot, a.g.e., s. 593.

sorumluluk için her şerikin bu suç maddi menfaat gözetmesi aramıştı. İştirakin oluşumu menfaat saikına bağlanmıştı. Menfaat saiki sübjektif bir olgu olduğu için, bu saik altında bir zarar doğmuş olması zorunlu değildir. Nitekim Danıştay bir kararında davacının kaçakçılık suçunun işlenmesine fiili katkıda bulunduğu dair somut bir tespite yer verilmediği gibi davacının bir dönem söz konusu firmanın muhasebecisi olmasının menfaati göstermeyeceğini ya da kaçakçılık suçuna iştirak ettiğine ilişkin kanıt teşkil etmediğini belirtmiştir. Danıştay kararları ceza yargısını bağlamasa da temel konularda bu kararlarının getirdiği ilkelerden yararlanılmasında ve suçların nitelendirilmesinde yardımcı olacak içtihatların ceza uygulamasına da aktarmakta yarar vardır²⁰³.

1. Kaçakçılık Suçlarında İştirakin 8 Şubat 2008 Öncesi Yapılması Hali

Değişiklikten önce, iştirak kurumunda sorumluluk için vergi ziyayı aranmaması öngörülmesine rağmen, iştirak kurumunda sorumluluk için her tamamlayıcı rol oynayanların suç nedeni ile menfaat gözetmesi aranmıştı, iştirakin oluşumu menfaat sakine bağlanmıştı²⁰⁴.

5728 Sayılı Kanun'la değişikliğe gidilmeden önce VUK md. 360 şu hükümleri taşımaktaydı: *Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolünür. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolünür*²⁰⁵. Örneğin sahte fatura basımında bir kişinin tasarım yapma, filme alma ve pozlamayı gerçekleştirme, diğer kişinin de siparişini aldığı belgeyi basması halinde asli maddi iştirak (birlikte faillik söz konusudur)²⁰⁶. Bu maddeye göre asli maddi iştirakçiye faile verilen ceza verilecektir²⁰⁷. Asli manevi iştirak (Azmettirme) halinde de iştirakçiye faile verilen ceza verilecektir. Azmettirenin cezalandırılabilmesi için maddi menfaat gözetme şartı yoktur. Ancak fer'i maddi iştirakçiye²⁰⁸ VUK'un 360. maddesinin son fıkrası gereği fiile verilecek cezanın dörtte biri uygulanacaktır. Bu noktada iştirakçilere verilecek cezalar için faile verilen ceza değil; fiil için öngörülen ceza dikkate alınacaktır.

²⁰³ Donay, a.g.e., ss. 154-155.

²⁰⁴ Donay, a.g.e., s. 154.

²⁰⁵ Mülga VUK.

²⁰⁶ Kızılot-Kızılot, a.g.e., s. 596.

²⁰⁷ Kızılot-Kızılot, a.g.e., s. 593.

²⁰⁸ Şenyüz, a.g.e., (2005), s. 160. Suç fiilleri başkası tarafından işlenmeli yardım maddi hareketlerle yapılmalı yardım bilerek ve isteyerek yapılmalı maddi çıkar gözetilmelidir.

2. Kaçakçılık Suçlarında İştirakin 8 Şubat 2008 Tarihi Sonrası İşlenmesi

İştirakin menfaat gözetilerek yapılması halinde 5237 Sayılı TCK'nın Genel Hükümleri uygulanacaktır. Menfaatin neye göre belirleneceği veya menfaat suç sonrasında elde edilmiş ise ne olacağı hali belirsizdir²⁰⁹. İştirakin maddi menfaat gözetilmeden yapılması halinde ise²¹⁰; VUK'un 360. maddesi gereği, iştirak cezası indirimli uygulanacaktır. Kaçakçılık suçuna iştirak edilmesi halinde önce iştirakin niteliğine göre TCK'nın hükümlerine göre ceza belirlenecek sonra iştirakçinin menfaatinin bulunmamasına bağlı indirim gerçekleştirilerek sonuç ceza hüküm altına alınacaktır. Yarısı indirilecek cezanın TCK'da öngörülen mi, yoksa artırım ve indirim sonucu belirlenen ceza mı olacağı VUK'da yer alan düzenleme biçimi esas alınarak “böyle bir indirim olmasaydı hükmedilecek ceza ne idiyse” onun yarısı esas alınacaktır²¹¹.

Görüldüğü üzere İştirak, VUK'un eski düzenlemesinde iştirak hükümleri madde 359 ile sınırlandırılmış ve cezanın belirlenmesinde menfaat kavramı ele alınmıştır. 5728 sayılı kanunun 277. maddesi ile VUK md. 360 “İştirak” başlığı “Cezadan İndirim” olarak değiştirilmiştir ve 359. maddede yazılı suçların işlenmesine iştirak edenlerin menfaatinin olmaması durumunda 5237 Sayılı TCK'nın suça iştirak hükümleri çerçevesinde verilecek cezanın yarısının indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Böylesi bir atıf yapılarak; vergi kaçakçılığına iştirak konusunun TCK genel çerçevesinde çözümlenmesi amaçlanmıştır²¹². O halde VUK'un 359. maddesindeki fiillere iştirak edilmesi halinde menfaat elde etme saiki yoksa iştiraki düzenleyen TCK md. 37 devreye girecek ve önce suçun faili ardından 38. ve 39. maddeler çerçevesinde iştirakin nevi belirlenecek ve bu belirlendikten sonra menfaat olmadığı için cezanın yarısı indirilecektir. İlgili madde çerçevesinde menfaat maddi bir menfaat olmalıdır. Örneğin başkasının defterinde muhasebe hileleri yapmak suretiyle o kişinin kaçakçılık yapmasına neden olan muhasebecinin hareketi, bu kişi bir ücret karşılığı çalıştığı için maddi menfaat temini olarak kabul edilecek ve bu kişi iştirak hükümleri çerçevesinde fail olacaktır²¹³.

²⁰⁹ Engin Akın, “Türk Ceza Kanunu'na Uyum Çalışmaları Bağlamında Vergi Suçlarında Yapılacak Değişiklik Çalışmaları”, **Yaklaşım**, (Kasım 2006), s. 287.

²¹⁰ Donay, a.g.e., s. 158. Bu indirim oldukça yüksek olduğundan, yargıcın iştirak edende menfaatinin bulunup bulunmadığı konusunda çok dikkatli davranması gerekir.

²¹¹ Kızılot-Kızılot, a.g.e, s.598.

²¹² Süleyman Üstün, Gülten Şişman, “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 339, (Kasım 2009), ss. 144-145.

²¹³ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ankara, 2007, s. 159.

VUK md. 360 gereğince, VUK md. 359'daki eylemlerin gerçekleşmesine katkı sağlayanlar hakkında cezalar öngörülmektedir. Bu cezaların gündeme gelmesi için suç sayılan fiile iştirak edilmesi yeterli olup, bu tür eylemler neticesinde vergi kaybının oluşmasına da gerek bulunmamaktadır. Keza iştirak suçunun işlenmesi halinde VUK'un 371. maddesi kapsamında pişmanlık hükümlerinden yararlanılması da mümkün değildir. Bu durumda asıl failin pişmanlıktan yararlanması suça katılanların cezalandırılmasını engelleyici fonksiyona sahip değildir ve suça katılanların pişmanlıktan yararlanmaları asıl failin cezalandırılmasına da engel olamayacaktır²¹⁴.

V. VUK TASARI TASLAĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ

VUK'ta iştirak hükümleri ayrıca bir madde altında yer almamaktadır. 5728 sayılı kanunun 277. maddesi ile VUK md. 360 "İştirak" başlığı "Cezadan İndirim" olarak değiştirilmiştir. Mülga madde hükmüne göre "*Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte bir hükmolunur*".

İştirak ile ilgili hükümlerden biri "341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilir" Vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, *bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır*" hükmüdür. VUK md. 360 "İştirak" başlığı "Cezadan İndirim" olarak değiştirilen madde hükmünde "359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir".

VUK Tasarı Taslağındaki²¹⁵ hükümler incelendiğinde, iştirakın VUK'tan farklı olarak ayrıntılı biçimde ele alındığı görülür.

²¹⁴ Bağdınlı,a.g.m., s. 50.

²¹⁵ Vergi Konseyi, "VUK Tasarı Taslağı:Tartışmaya Açık Taslak Metin", 30.09.2011.

A. VUK VE VUK TASARI TASLAĞINDA İŞTİRAK, TEŞVİK VE YARDIM HÜKÜMLERİ

Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağında “Vergi Ziyayı Cezası” Başlıklı madde “Vergi Kaybı Cezası” olarak değiştirmiş ve “vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle iştirak edenlere bir kat vergi ziyayı cezası uygulanacağı” hükmü kaldırılmıştır. Bu nedenle Tasarı Taslağında vergi ziyayı kabahatine iştirak halinde bir kat ceza uygulanması ortadan kalkmaktadır.

Tablo 17: Mevcut VUK İle VUK Tasarı Taslağında İştirak Hükümlerinin Düzenlenmesi

VUK’da İştirak	VUK Tasarı Taslağında İştirak
<p>Vergi ziyayı cezası Madde 344 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.</p>	<p>Vergi kaybı cezası Madde 250 (1) Bu Kanununun 247 nci maddesinde yazılı hallerde vergi kaybına neden olunması halinde, mükellef veya sorumlu hakkında kayba uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi kaybı cezası kesilir. (2) Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi verildikten sonra ilgili hesap dönemi içinde eksik beyan edilen geçici vergi kaybı nedeniyle ceza kesilmez. (3) Vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen ve pişmanlık hükümlerinden yararlanmayan vergi beyannameleri için ceza yüzde elli oranında uygulanır. Vergi kaçakçılık cezası Madde 251- (1) Bu Kanununun 247 nci maddesinde yazılı vergi kaybına 258 inci maddede yazılı fiillerle neden olunması halinde, mükellef veya sorumlu hakkında kayba uğratılan verginin üç katı tutarında vergi kaçakçılık cezası kesilir.</p>

VUK’ta ağır nitelikli vergi ziyayı kabahati fiillerine iştirak edenlere ziya uğratılan verginin bir katı ceza kesileceği öngörülmekte ve vergi kaçakçılığı suçuna menfaat gözetmeden iştirak edilmesi halinde TCK’ya göre verilecek cezanın yarısının indirileceği hüküm altına alınmaktadır ancak; iştirak hükümleri bir madde altında ayrıca düzenlenmemektedir Tasarı Taslağındaki en büyük yenilik ise İştirak hükümlerinin yeniden VUK’da düzenlenmiş olmasıdır VUK tarsısında ise İştirak, Teşvik ve Yardım ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Bu nedenle gerek getirdiği yenilikler ve farklı uygulamalar nedeniyle VUK tarsısında iştirak hükümleri incelenecektir.

Tablo 18: VUK Tasarı Taslağında İştirak, Teşvik ve Yardım Hükümlerinin Düzenlenmesi

VUK’da İştirak, Teşvik ve Yardım	VUK Tasarı Taslağında İştirak, Teşvik ve Yardım
<p>İştirak Madde 360 <i>Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikâp edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte bir hükmolunur.</i></p>	<p>İştirak, teşvik ve yardım Madde 244- (1) Ayrı ayrı maddi çıkar gözetmek şartıyla birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya kaçakçılığa teşebbüs sayılan fiilleri tek başlarına işledikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde, her biri hakkında iştirak ettikleri suçlar için bu Kanunda yazılı cezalar kesilir ve fiil hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirdiği hallerde aynı cezaya hükmolunur. (2) Başkalarını kaçakçılık veya kaçakçılığa teşebbüs fiillerini işlemeye azmettirenlere de söz konusu fiiller için bu Kanunda yazılı cezalar aynen uygulanır. (3) Kaçakçılık veya kaçakçılığa teşebbüs olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara, ayrıca bir çıkar gözetmediği takdirde, bu fiiller için bu Kanunda belli edilen cezaların dörtte biri kesilir. Fiillerin hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirdiği hallerde cezanın dörtte birine hükmolunur. (4) İncelemeye yetkili olanlarca yürütülmekte olan vergi incelemeleri dolayısıyla istenen bilgileri, incelemede bulunacak matrah farkını (veya ortaya çıkacak vergi farkı tutarını) etkileyecek şekilde kasten yanlış verenlere de bu fiil ile gizlenmeye çalışılan matrah farkına (vergi farkına) karşılık gelen cezanın bir katı kesilir. (5) Bu Kanunun 268 inci maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu yetkili makamlara bildirenlere ceza kesilmez ve cezaya hükmolunmaz.</p>
<p align="center">Madde 338 – (Mülga: 22/7/1998 – 4369/82 md.) <i>Ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya hileli vergi suçu veya hileli vergi suçuna teşebbüs sayılan fiilleri irtikâp ettikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu kanunda yazılı cezalar uygulanır”</i></p>	

Vergi Usul Kanunu’nun yürürlükten kaldırılmış 338. (4/1/1961 tarih ve 213 sayılı Kanunun hükmüdür) maddesinde: “*Ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya hileli vergi suçu veya hileli vergi suçuna teşebbüs sayılan fiilleri irtikâp ettikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu kanunda yazılı cezalar uygulanır”*. hükmü yer almaktaydı.

VUK Tasarı Taslağında “İştirak, teşvik ve yardım” başlıklı md. 244/1’de “*Ayrı ayrı maddi çıkar gözetmek şartıyla birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya kaçakçılığa*

teşebbüs sayılan fiilleri tek başlarına işledikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde, her biri hakkında iştirak ettikleri suçlar için bu Kanunda yazılı cezalar kesilir ve fiil hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirdiği hallerde aynı cezaya hükmolunur” denilerek VUK md. 338’e benzer bir düzenleme öngörülmüştür. Buna göre ağır nitelikteki fiillerle ve ayrı ayrı maddi menfaat gözeterek ağır nitelikli vergi ziyaı kabahati ve kaçakçılığa teşebbüs sayılan veya doğrudan doğruya beraber işleyenlere kanunda yazılı cezalar ki, bu ceza ziya uğratılan verginin 3 katı olarak nitelendirilmiştir, uygulanır. Bununla birlikte bu fiiller sonucunda vergi kaçakçılık suçu oluşuyor ve cezası gerekiyorsa ayrıca ceza uygulanacaktır. Görüldüğü üzere burada ağır nitelikli vergi ziyaı kabahati ve vergi suçunda tek başına faillik ve müşterek faillik düzenlenmektedir. Tasarı Taslağında md. 244/2’de “*Başkalarını kaçakçılık veya kaçakçılığa teşebbüs fiillerini işlemeye azmettirenlere de söz konusu fiiller için bu Kanunda yazılı cezalar aynen uygulanır*” hükmü ile fikir veya hareketiyle fiillerin işleme kararına neden olan, maddi menfaat gözeterek veya gözetmeyerek azmettirenlere de faile verilen cezanın aynısının uygulanacağı belirtilmektedir. Tasarı Taslağı md. 244/3 hükmüne göre “*Kaçakçılık veya kaçakçılığa teşebbüs olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara, ayrıca bir çıkar gözetmediği takdirde, bu fiiller için bu Kanunda belli edilen cezaların dörtte biri kesilir. Fiillerin hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirdiği hallerde cezanın dörtte birine hükmolunur*” denilerek çıkar gözetmeden eylemi ile vergi ziyaı kabahatini (ağır nitelikli fiillerle) ve kaçakçılığa teşebbüsün tamamlanmasını kolaylaştıranlara verilecek cezanın dörtte birinin kesilecektir. Tasarı Taslağında md. 244/4’te “*İncelemeye yetkili olanlarca yürütülmekte olan vergi incelemeleri dolayısıyla istenen bilgileri, incelemede bulunacak matrah farkını (veya ortaya çıkacak vergi farkı tutarını) etkileyecek şekilde kasten yanlış verenlere de bu fiil ile gizlenmeye çalışılan matrah farkına (vergi farkına) karşılık gelen cezanın bir katı kesilir*” hükmüne göre vergi incelemeleri dolayısıyla istenen bilgileri matrah etkileyerek kasten yanlış verenlere gizlenen matrah farkına karşılık gelen cezanın yarısı kesilecektir. 244/5 “*Bu Kanununun 268 inci maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu yetkili makamlara bildirenlere ceza kesilmez ve cezaya hükmolunmaz*” hükmü ile iştirak için pişmanlık hükümlerinin geçerli olacağı öngörülmektedir. Bu durumun pişmanlık şartlarını yerine getiren ve kendisine vergi kaçakçılık suçu nedeniyle TCK’ya göre ceza hükmolunan mükellefin veya sorumlunun cezasının kaldırılıp kaldırılmayacağı tartışmaya açıktır.

B. VUK İLE VUK TASARI TASLAĞINDA CEZADAN İNDİRİM HÜKÜMLERİ

Mevcut VUK ile VUK taslağında iştirak durumunda cezadan indirim aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Tablo 19: VUK İle VUK Tasarı Taslağında Cezadan İndirim Hükümlerinin Düzenlenmesi

Mevcut VUK'da Cezadan İndirim	VUK Tasarı Taslağında Cezadan İndirim
Cezadan indirim Madde – 360 359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.	Cezadan indirim Madde – 259 Bu Kanunun 258 inci maddesinde yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde çıkarının bulunmaması halinde, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

“Cezadan İndirim” Başlıklı 360. madde de ise değişiklik yapılmamıştır. Maddeye göre 359. maddedeki fiillerle ve maddi menfaat gözeterek vergi ziyai kabahatine fail ve müşterek fail ve azmettiren olarak iştirak edenler hakkında üç kat vergi ziyai cezası verilecek; ayrıca hürriyeti bağlayıcı ceza gerekiyorsa bu ceza da aynen uygulanacaktır. Bu kabahati yardım eden olarak iştirak edenlere ise indirimli ceza uygulanacaktır. Ancak VUK Tasarı Taslağında yer alan bu madde ile yine taslakta ayrıca ele alınan iştirak hükümlerinde tezatlık bulunmaktadır. Kaçakçılık veya kaçakçılığa teşebbüs olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara, ayrıca bir çıkar gözetmediği takdirde, bu fiiller için bu Kanunda belli edilen cezaların dörtte biri kesilecek ve bu fiillerin hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirdiği hallerde TCK'ya göre verilen cezanın dörtte birine hükmolucaktır. Çıkar gözetmeme kriterine dayanan farklı hükümlerde farklı indirimler olması VUK sistematğine aykırıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KABAHATLERİ VE SUÇLARINDA BİRLEŞME, İŞTİRAK VE TEKERRÜRE İLİŞKİN BURSA İLİNDE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I. ANKET ÇALIŞMASININ AMACI

Bursa merkez ilinde yapılan anket çalışmasının amacı vergi suçları ve kabahatlerinin özel görünüş şekilleri olan birleşme, tekerrür ve iştirak hükümlerinin değerlendirilmesini ve bu kurumlara yönelik sorunların tespitini sağlamaktır. Birbirinden farklı özellikleri olan bu üç kurumun mükellefe etkisini ölçerek, kanun hükümlerinin farklı yorumlanmasının yol açtığı sorunların tespitini, doktrinde oluşan farklılıkların incelenmesini ve değerlendirilmesini, bu kurumlara yönelik yasal mevzuatın değerlendirmesini sağlamak üzere mükellefin iktisadi faaliyetlerine yönelik mali danışmanlık mesleğini yürüten ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak sorumluluğunu üstlenmiş mali müşavirlere yönelik anket çalışması hazırlanmıştır.

II. METODOLOJİSİ

Çalışmada serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin birleşme, iştirak ve tekerrüre ilişkin algılamaları değerlendirilmektedir. Anket çalışmasının evreni olarak Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler olarak belirlenmiştir. Ana kütle büyüklüğü 3950 civarında meslek mensubudur. Buna göre örneklem hacmi, %5 hata payı ve %90 güven aralığında 254 olarak hesaplanmıştır.

Anket formu rastgele örnekleme yöntemiyle seçilmiş 300 meslek mensubuna uygulanmış ve yapılan değerlendirme sonucunda 270 adedi analize tabi tutulmuştur. Ankette vergi suç ve kabahatleriyle ilgili olarak birleşme için 9, tekerrür için 11, iştirake yönelik de 11 olmak üzere toplam 31 soru yer almaktadır. Bu konularla ilgili meslek mensuplarının düşüncelerini ölçmek için 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Bunların yanında yaş, cinsiyet,

eğitim, medeni hal, mesleki deneyim ve matrah tespitine yönelik demografik ve kişisel sorulara da yer verilmiştir.

Soruların hazırlanmasında birleşme, tekerrür ve iştirake ilişkin sorunlar ve öneriler değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Yapılan anket neticesinde, mali müşavirlerin verdikleri yanıtlar numaralandırılarak elde edilen veriler SPSS 20.0 programına girilerek frekans, ki-kare ve korelasyon analizleri yapılmıştır.

Analizde ki-kare baęımsızlık¹ ve korelasyon² testlerine tabi tutulan sorular arasındaki ilişki ve anlamlılık düzeyi incelenmiş ve anlamlı bulunan ilişkiler çapraz tablo analizi ile değerlendirmeye alınmıştır.

¹ Ki-kare Bağımsızlık testi, veri setindeki değişkenlerin farklı ltlere ya da belirli bir amaca göre iki ya da çok yönlü çapraz tablo biçiminde sınıflandırılması halinde değişkenlerin belirlenen özellikleri arasında bir bağımlılığın olup olmadığı test edilmek istenebilir. Değişkenlerin alt grupları arasında bağımlılık, birlikte değişim olup olmadığını ortaya çıkararak amacıyla uygulanan "Ki-kare" testi "Ki-kare" bağımsızlık testi olarak adlandırılır. H₀ hipotezi bağımlılık yoktur şeklinde kurulur. "Ki-kare" bağımsızlık testi, tablo tipine ve tablo gözlerinde frekansların beklenen değerlerinin büyüklükleri göz önüne alınarak farklı şekillerde uygulanır ve farklı isimlerle belirtilir. Örnekler: Bir yörede yaşayan halkın siyasi parti tercihi meslek dallarına göre anlamlı bir farklılık gösterir mi? Devlet memurlarının "aldığımız ücretten memnun musunuz?" sorusuna "evet", "kısmen" ve "hayır" şeklinde verdikleri cevapların dağılımı medeni duruma göre anlamlı bir farklılık gösterir mi? Aslında "Ki-kare" analiz yöntemi sadece ilişkilerin saptanmasında değil, aynı zamanda değişkenler arasındaki farklılıkların belirlenmesinde de kullanılmaktadır. "Ki-kare" analiz yöntemi frekans dağılımları üzerinden işlem yapan bir analiz yöntemidir. İki değişkenin birbirlerinden bağımsız olması aralarında bir ilişkinin bulunmadığı anlamına gelir. "Ki-kare" testi değişkenlerin bağımsızlığını ölçmede yaygın olarak kullanılır. Öte yandan "Ki-kare" analiz yöntemi iki değişken arasındaki ilişkinin şiddeti konusunda oldukça sınırlı bilgi verir. Gözlenen "Ki-kare" değerinin büyüklüğü sadece modelin veriye uyumunun bir göstergesi değildir. Bu değer örnek hacminden de etkilenmektedir. Bu nedenle "Ki-kare" analiz yöntemiyle ilgili olarak bilinmesi gereken en önemli özellikle serbestlik derecesidir. Serbestlik derecesi arttıkça "Ki-kare" testi normal dağılıma benzemeye başlar. Ayrıca "Ki-kare" değeri serbestlik derecesine bağlı olduğundan, analizde yer alan gözlem sayısı arttıkça "Ki-kare" değeri de artar. Sonuçta anlamlı farklılıkların varlığına ilişkin işaretler elde etme olasılığı da artar. "Ki-kare" analiz yönteminde H₀ (sıfır hipotezi) olarak değişkenler arasında ilişki yoktur varsayımı ne sürülür. Aslında "Ki-kare" analiz yöntemi iki değişken arasında sistematik bir ilişkinin var olup olmadığını belirlemeye yardım eder. Yani "Ki-kare" analiz yöntemi bir çapraz tabloda yer alan değişkenler arasındaki gözlenen ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılır. Anlamlılık düzeyi: $p = 0,05$ http://www.istatistikanaliz.com/ki-kare_analiz_testi.asp. (24.04.2012)

² Korelasyon analizi ile iki farklı değişken arasındaki ilişkinin yönü ve şiddeti hakkında bilgi edinebiliriz. Ancak daha önce de belirttiğimiz gibi korelasyon, neden-sonuç ilişkisinin göstergesi değildir. "Pearson Correlation" ifadesinin değeri "r" ile ifade edilir ve - 1 ile + 1 arasında bir değer alır. Burada ilişkinin yönünü "r"nin işareti, derecesini ise katsayının büyüklüğü belirler. Eksi değerler bir değişken artarken diğerinin azaldığının, artı değerler ise her iki değişkenin aldığı değerlerin birlikte artış ve azalış gösterdiğinin göstergesidir. U. Erman Eymen, **SPSS 15.0 Veri Analiz Yöntemleri**, ss. 100-101, http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/courses/spring2009/bby606/SPSS_15.0_ile_Veri_Analizi.pdf. (24.04.2012).
Korelasyon bir değişkenin değeri değişirken diğer bir değişken bununla doğrusal ilişkili olarak değişiyorsa korelasyon vardır denebilir. Korelasyon katsayısı Bir örnekteki x ve y ikili değerleri arasındaki doğrusal ilişkinin gücünü ölçmektedir. Korelasyon Katsayısı r $-1 \leq r \leq 1$ arasında bir değer almalıdır. Mükemmelen pozitif doğrusal ilişki olduğunda $r = 1$ olur. Mükemmelen negatif doğrusal ilişki olduğunda $r = -1$ olur. Doğrusal ilişki yok ise $r = 0$ olur. Kemal şehirli, "Korelasyon ve Regresyon", http://kisi.deu.edu.tr/kemal.sehirli/korelasyon_regresyon.pdf.

III. BULGULARIN ANALİZİ

Bu bölümde öncelikle sorulara verilen yanıtlar frekans analizine tabi tutulacak, ardından ki-kare testi ve korelasyon testine tabi tutulan sorular arasından anlamlı ve pozitif ilişkili olanlar ele alınarak çapraz tablo analizlerine yer verilecektir.

A. ANKET SORULARINA VERİLEN CEVAPLARIN DAĞILIMI

Bu bölümde anket yanıtları doğrultusunda frekans analizleri yapılarak elde edilen veriler değerlendirilmektedir.

1. Demografik ve Kişisel Bilgiler

a. Yaş

Ankete katılanların %13,7'si 21-30 yaş, %41,1'i 31-40 yaş, %23,3'ü 41-50 yaş, %17'si 51-60 yaş, %4,8'i 61 ve üzeri yaş aralığında yer almaktadır. Ankete katılanların yüzde olarak ağırlıklı kısmı 31-40 yaş arası olarak tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının yaş dağılımına ilişkin frekans, yüzde ve kümülatif yüzdeleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 20: Yaş

Yaş	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
21-30	37	13,7	13,7
31-40	111	41,1	54,8
41-50	63	23,3	78,1
51-60	46	17,0	95,2
61 ve üzeri	13	4,8	100,0
TOPLAM	270	100,0	

b. Medeni Hal

Ankete katılan mali müşavirlerin %80'i evli, %20'sinin ise bekâr olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının medeni haline ilişkin frekans, yüzde ve kümülatif yüzdeleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 21: Medeni Hal

Medeni Hal	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evli	216	80,0	80,0
Bekar	54	20,0	100,0
TOPLAM	270	100,0	

c. Cinsiyet

Ankete katılanların cinsiyet dağılımı incelendiğinde %84,1 erkek, %15,9 ise kadın olduğu görülmektedir. Bu oranlar genel olarak meslek mensuplarının içindeki erkek-kadın dağılımına paralellik göstermektedir.

Tablo 22: Cinsiyet

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kadın	43	15,9	15,9
Erkek	227	84,1	100,0
TOPLAM	270	100,0	

d. Eğitim Durumu

Ankete katılan mali müşavirlerin eğitim durumu incelendiğinde, katılımcıların %5,6'sının lise, %89,6'sının üniversite, %4,8'inin lisansüstü mezunu olduğu görülmektedir. Bu oranların da genel olarak meslek mensuplarının eğitim durumları dağılımı ile uyumlu olduğu görülmektedir.

Tablo 23: Eğitim Durumu

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Lise	15	5,6	5,6
Üniversite	242	89,6	95,2
Lisansüstü	13	4,8	100,0
TOPLAM	270	100,0	

e. Mesleki Deneyim

Ankete katılan mali müşavirlerin %15,6'sı 0-5, %16,3'ü 6-10, %21,5'i 11-15, %14,8'i 16-20, %31,9'u 21 ve üzeri yıl mesleki deneyime sahiptir.

Tablo 24: Mesleki Deneyim

Mesleki Deneyim	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
0-5	42	15,6	15,6
6-10	44	16,3	31,9
11-15	58	21,5	53,3
16-20	40	14,8	68,1
21 ve üzeri	86	31,9	100,0
TOPLAM	270	100,0	

f. Matrah

Ankete katılanların 21’i “2011 yılında beyan edilen matrah tutarınız nedir?” sorusuna yanıt vermemiştir. Ankete katılanların ortalama %18’1’i 0-10.000, %23,7’si 10.000-25.000, % 30’u 25.000- 58.000, %20,4’ü 58.000 ve üzeri TL tutarında 2011 yılı gelir vergisi matrahı beyan etmişlerdir. Görüldüğü gibi, meslek mensuplarının önemli bir kısmı elde etmiş olduğu gelir ile ilgili bilgi vermekten kaçınmıştır.

Tablo 25: Matrah

2011 Yılında Beyan Edilen Matrah	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
0-10.000	49	18,1	19,7
10.000-25.000	64	23,7	45,4
25.000-58.000	81	30,0	77,9
58.000 ve üzeri	55	20,4	100,0
Cevap Verenler	249	92,2	
Cevaplamayanlar	21	7,8	
TOPLAM	270	100,0	

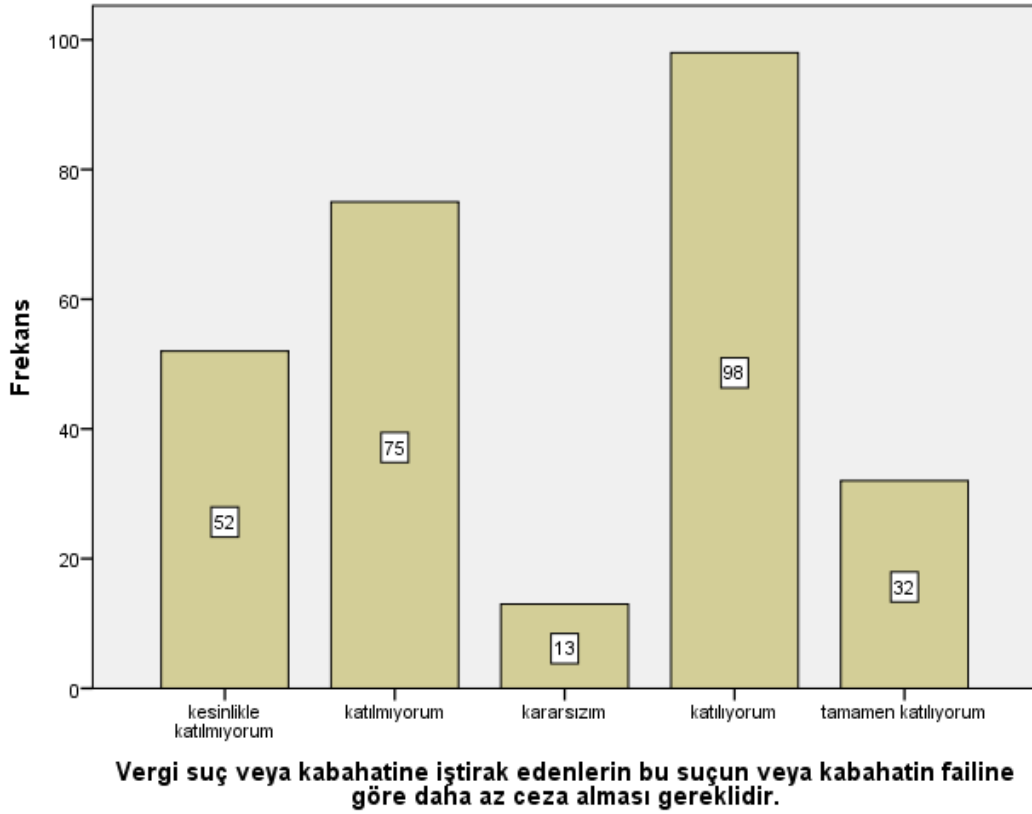
2. Birleşme, Tekerrür ve İştirake İlişkin Anket Sorularının Frekans Analizi

Frekans analizi yoluyla oluşturulan tablo ve grafikler yardımıyla katılımcıların ankette yer alan birleşme, tekerrür ve iştirak kurumlarına ait hipotezlere katılma düzeyi incelenmektedir.

a. Vergi Suç ve Kabahatine İştirake İlişkin Soruların Değerlendirilmesi

Bu bölümde vergi suç ve kabahatine iştirak hali için ceza sorumluluğu, yardım ve azmettirenler ile failin cezasının değerlendirilmesi, vergi kaçaklığına iştirak halinde menfaat kriteri, VUK hükümlerinin yeniden düzenlenmesi, TCK hükümlerinin caydırıcılığı, vergi suç ve kabahatine iştirakin artışına yönelik yargılar hazırlanarak mali müşavirlerin bu konudaki değerlendirmeleri incelenecektir.

Grafik 1: Vergi Suçunda/Kabahatinde İştirakçilerin Faile Göre Daha Az Ceza Alması

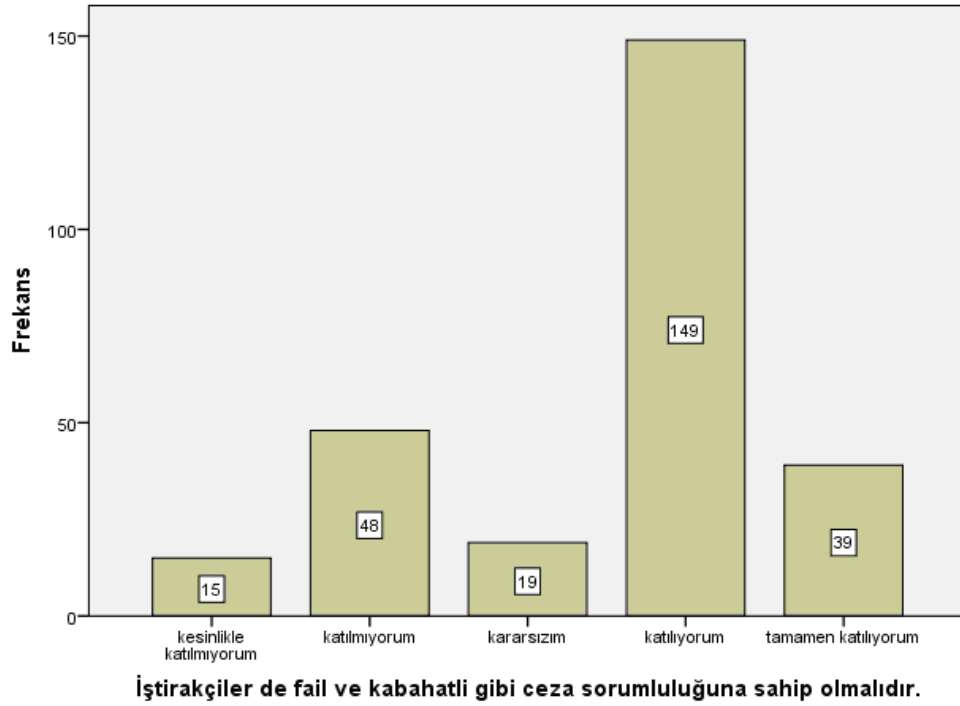


Tablo 26: Vergi Suçunda/Kabahatinde İştirakçilerin Faile Göre Daha Az Ceza Alması

1. Vergi suç veya kabahatine iştirak edenlerin (yardım ve azmettirme) bu suçun veya kabahatin failine göre daha az ceza alması gereklidir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	52	19,3	19,3
Katılmıyorum	75	27,8	47,0
Kararsızım	13	4,8	51,9
Katılıyorum	98	36,3	88,1
Tamamen katılıyorum	32	11,9	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Bu yargıya katılanlar ve katılmayanlar ikiye ayrılmış ve benzer oranlarda katılıyorum ve katılmıyorum yanıtı alınmıştır. “Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum diyenlerin toplam yüzdesi %47,1 iken bu yargıya katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin yüzdesi %48,2’dir. Bu durum meslek mensuplarının iştirak eden kişiye daha az ceza verilip verilmemesi gerektiği konusunda ağırlıklı bir görüşe sahip olmadıklarını açıkça göstermektedir.

Grafik 2: İştirakçilerin Ceza Sorumluluğu

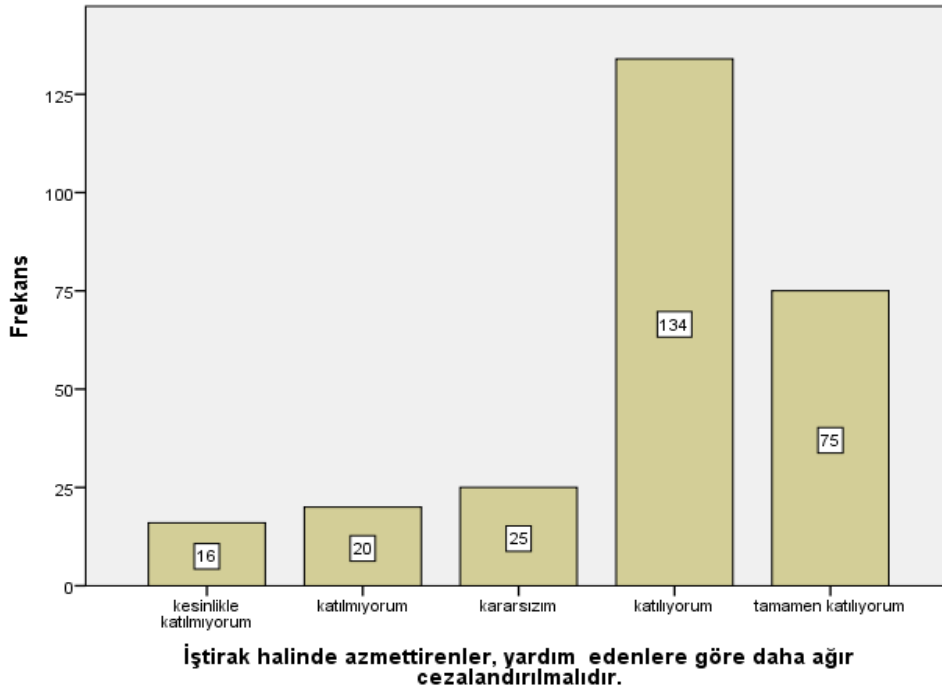


Tablo 27: İştirakçilerin Ceza Sorumluluğu

2: İştirakçiler (yardım ve azmettirenler) de fail gibi ceza sorumluluğuna sahip olmalıdır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	15	5,6	5,6
Katılmıyorum	48	17,8	23,3
Kararsızım	19	7,0	30,4
Katılıyorum	149	55,2	85,6
Tamamen katılıyorum	39	14,4	100,0
TOPLAM	270	100,0	

“İştirakçiler de fail ve kabahatli gibi ceza sorumluluğuna sahip olmalıdır” düşüncesine katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin yüzdesi %69,6 iken; kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum diyenlerin yüzdesi %23,4 olarak tespit edilmiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğu suça veya kabahate yardım eden ve azmettirenler, fail gibi ceza sorumluluğuna sahip olmalıdır derken; failden daha az ceza alması konusunda ikiye bölünmüşlerdir. Dolayısıyla meslek mensupları arasında iştirakçinin cezai sorumluluğunu bulunması gerektiği konusunda önemli ölçüde görüş birliğine sahip iken, bu cezaların ağırlığı konusunda ikilem yaşamaktadırlar.

Grafik 3: Suça ve Kabahate Azmettirenlerin Yardım Edenlere Göre Daha Çok Ceza Alması

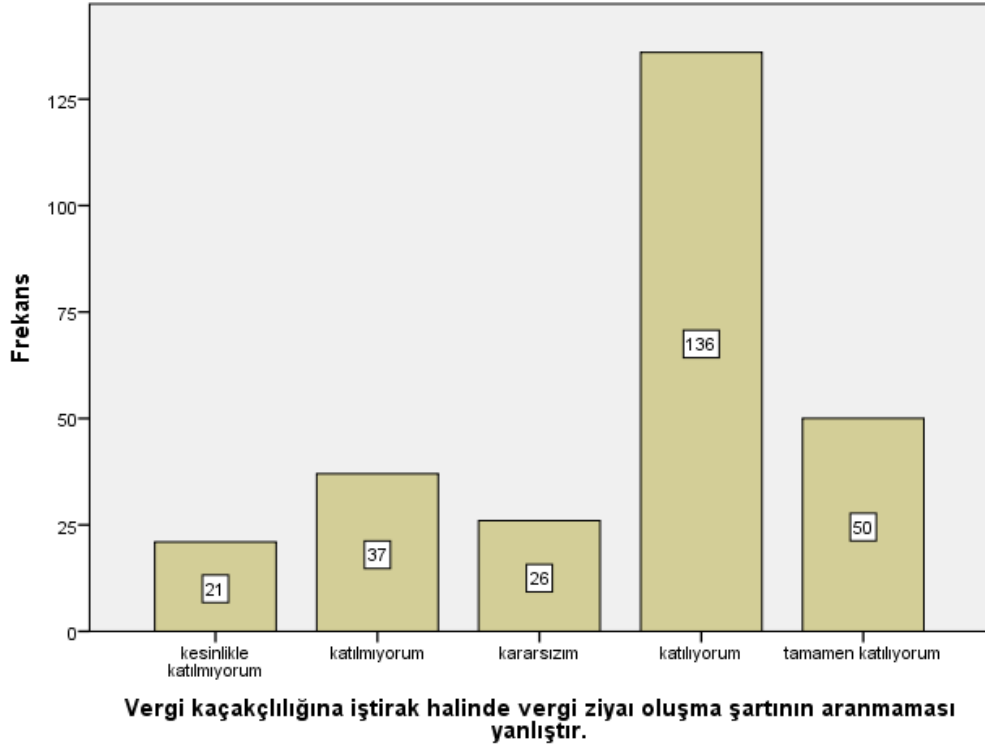


Tablo 28: Azmettirenlerin Yardım Edenlere Göre Daha Çok Ceza Alması

3: İştirak halinde azmettirenler, yardım edenlere göre daha ağır cezalandırılmalıdır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	16	5,9	5,9
Katılmıyorum	20	7,4	13,3
Kararsızım	25	9,3	22,6
Katılıyorum	134	49,6	72,2
Tamamen katılıyorum	75	27,8	100,0
TOPLAM	270	100,0	

“İştirak halinde azmettirenler, yardım edenlere göre daha ağır cezalandırılmalıdır” yargısına %77,4 katılımcı katılıyor ve tamamen katılıyor der iken %13,3’ü kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum demmiştir. Büyük oranda katılımcı vergi suçunu azmettirenlerin bu suçun veya kabahatin failine yardım edenlere göre daha ağır ceza alması düşüncesini savunmaktadır. Dolayısıyla meslek mensuplarına göre azmettirme fiili yardım etme fiiline göre kanunların daha ağır ihlali olarak değerlendirilmektedir.

Grafik 4: Vergi Kaçakçılığına İştirak Halinde Vergi Ziyat Şartının Aranmaması

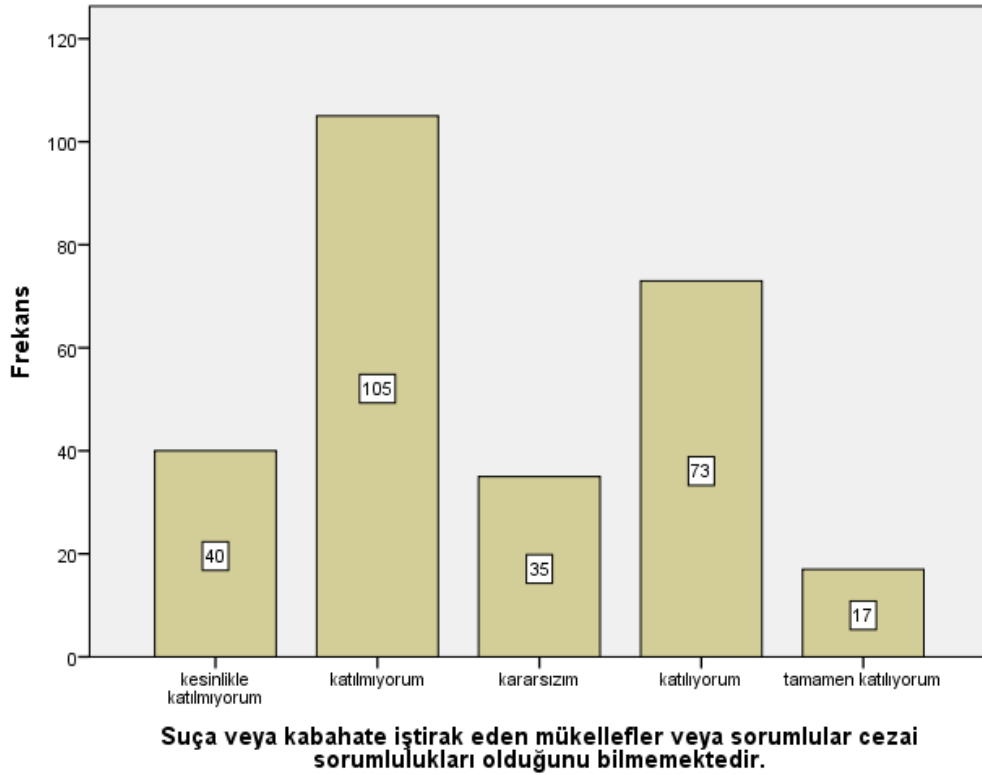


Tablo 29: Vergi Kaçakçılığına İştirak Halinde Vergi Ziyat Şartının Aranmaması

4: Vergi kaçakçılığına iştirak halinde vergi ziyat oluşma şartının aranmaması yanlıştır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	21	7,8	7,8
Katılmıyorum	37	13,7	21,5
Kararsızım	26	9,6	31,1
Katılıyorum	136	50,4	81,5
Tamamen katılıyorum	50	18,5	100,0
TOPLAM	270	100,0	

“Vergi kaçakçılığına iştirak halinde vergi ziyayı oluşma şartının aranmaması yanlıştır” düşüncesine katılım düzeyi incelendiğinde, %69,9 oranında katılıyorum ve tamamen katılıyorum cevabı ile %21,5 oranında kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevabı olduğu gözlenmektedir. Dolayısıyla meslek mensupları iştirak hükümlerinin uygulanabilmesi için vergi ziyayının varlığının aranması gerektiğini savunmaktadırlar.

Grafik 5: Vergi Suçu veya Kabahatine İştirak Eden Mükelleflerin Cezai Sorumluluk Bilinci

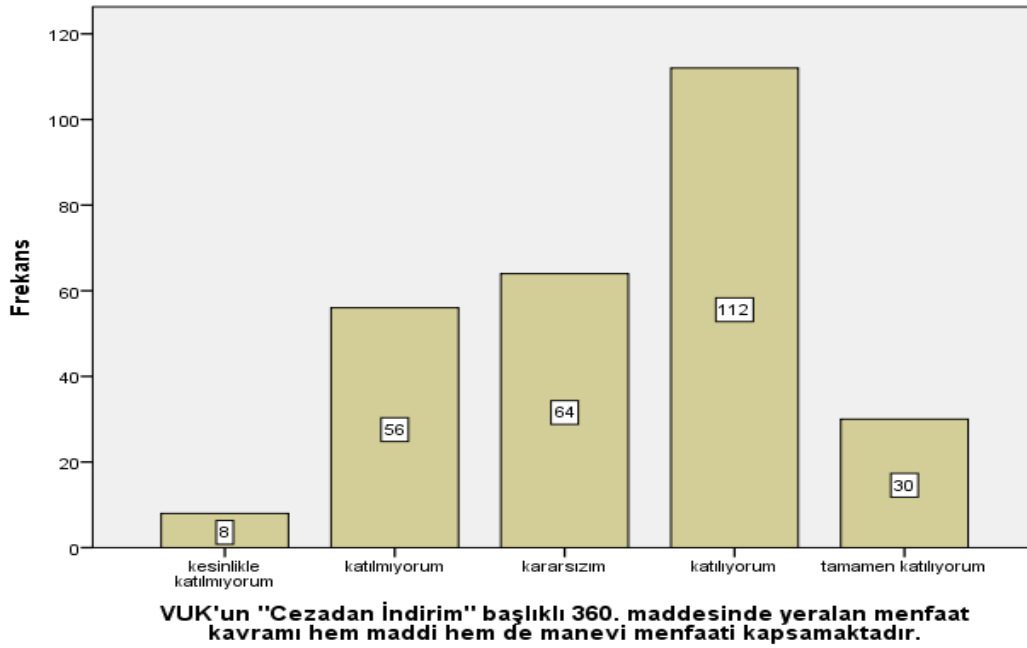


Tablo 30: Vergi Suçu veya Kabahatine İştirak Eden Mükelleflerin Cezai Sorumluluk Bilinci

5: Suçta veya kabahate iştirak eden mükellefler veya sorumlular cezai sorumlulukları olduğunu bilmemektedir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	40	14,8	14,8
Katılmıyorum	105	38,9	53,7
Kararsızım	35	13,0	66,7
Katılıyorum	73	27,0	93,7
Tamamen katılıyorum	17	6,3	100,0
TOPLAM	270	100,0	

“Suça veya kabahate iştirak eden mükellefler veya sorumlular cezai sorumlulukları olduğunu bilmemektedir” yargısına mali müşavirlerin %33,3 katılıyor ve tamamen katılıyor derken, % 53,7’si bu hipoteze katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir. Ankete katılan mali müşavirlerin yarısından fazlası iştirakçilerin cezai sorumluluklarını bildiklerini ve buna rağmen suça katılabildiklerini öngörmektedir. Dolayısıyla meslek mensuplarına göre mükellefler esasında ceza alacağını bilmelerine rağmen suça veya kabahate iştirak edebilmektedir.

Grafik 6: Menfaat Gözetme Kavramı Algısına Yönelik Hipotezin Analizi

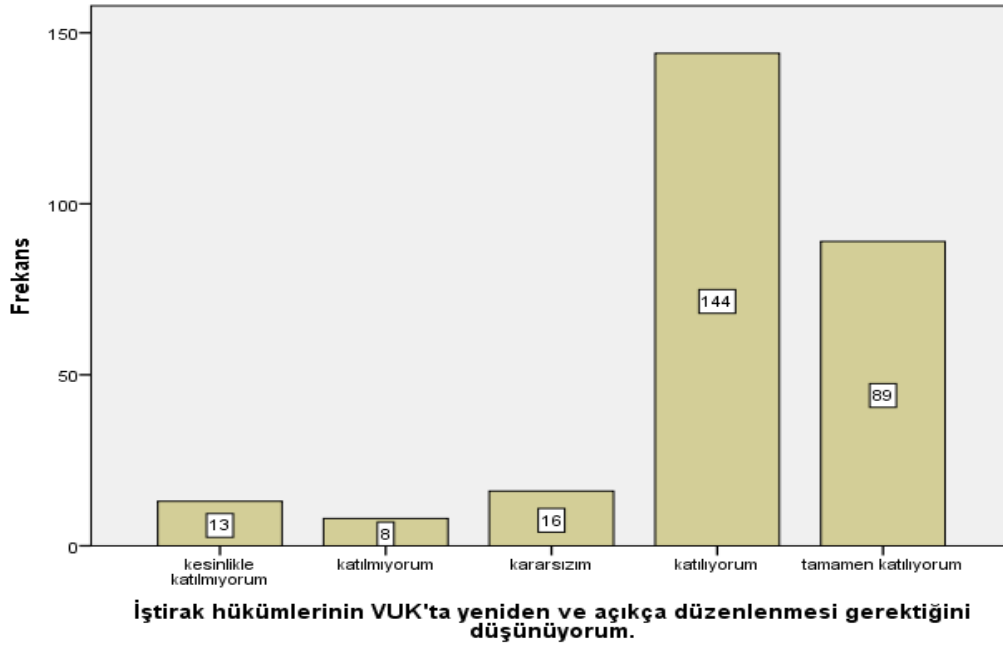


Tablo 31: Menfaat Gözetme Kavramı Algısı

6: VUK'un "Cezadan İndirim" başlıklı 360. maddesinde yer alan menfaat kavramı hem maddi hem de manevi menfaati kapsamaktadır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	8	3,0	3,0
Katılmıyorum	56	20,7	23,7
Kararsızım	64	23,7	47,4
Katılıyorum	112	41,5	88,9
Tamamen katılıyorum	30	11,1	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Vergi kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin menfaat gözetmemeleri halinde cezalarının indirilebilmesi mümkündür. Yargı mercilerince, kaçakçılık suçu için menfaat gözetme kavramının somut bir şekilde ele alınması gerektiği belirtilmişse de, doktrinde tartışılan bir konu olan menfaat saiki ile ne anlatılmak istendiğinin mali müşavirlerce yorumlanmasını sağlamak amacı güdülerek yöneltilen anket sorusunda, bu menfaat kriteri manevi menfaati de kapsamalı diyenlerin oranı %52,6 iken, kapsamamalı diyenlerin oranı %23,7'de kalmıştır. Dolayısıyla meslek mensuplarının büyük bir kısmı menfaat ilişkisini geniş anlamda algıladığı görülmektedir.

Grafik 7: Vergi Usul Kanunu'nda İştirak Hükümlerinin Yeniden Düzenlenmesi

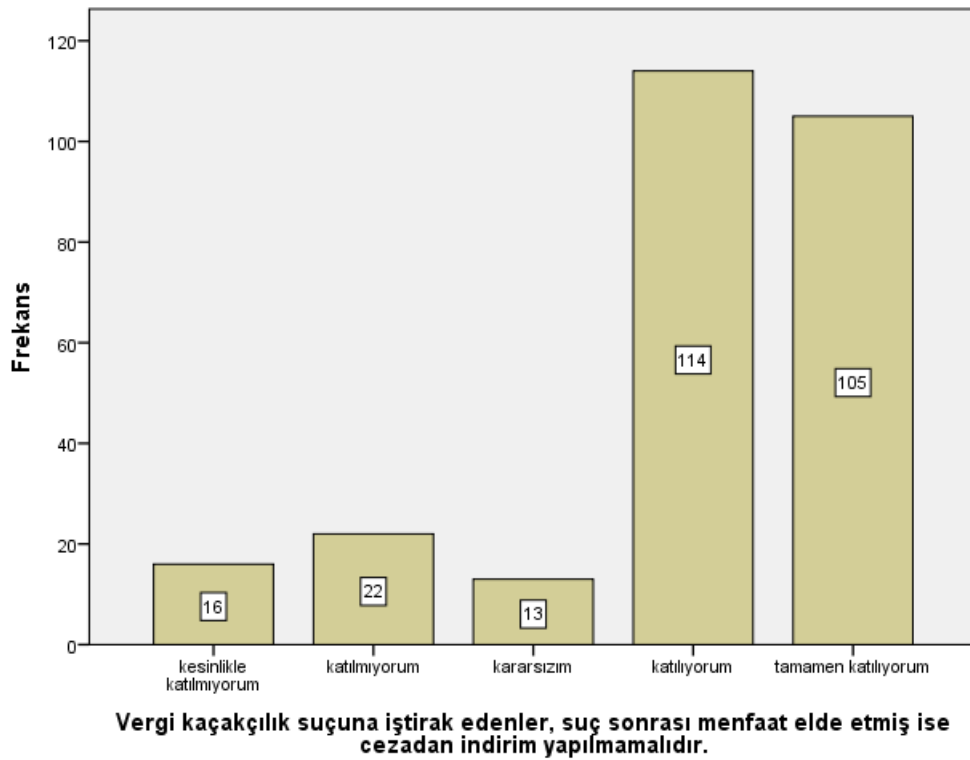


Tablo 32: Vergi Usul Kanunu'nda İştirak Hükümlerinin Yeniden Düzenlenmesi

7: İştirak hükümlerinin VUK' ta yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	13	4,8	4,8
Katılmıyorum	8	3,0	7,8
Kararsızım	16	5,9	13,7
Katılıyorum	144	53,3	67,0
Tamamen katılıyorum	89	33,0	100,0
TOPLAM	270	100,0	

VUK'un iştirak hükümleri kaldırılmış olmasına rağmen yeni Tasarı Taslağında bu hükümlerin yeniden düzenlendiği dikkate değer bir konudur. Bu konuda "İştirak hükümlerinin VUK'da yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum" diyenlerin oranı %86,3 olarak tespit edilmiştir. Ankete katılan mali müşavirlerin büyük çoğunluğu VUK'da iştirak hükümlerinin yeniden düzenlenmesi gerekliliğinden yanadır. Bu durum, esasında iştirak ile ilgili kanuni düzenlemenin esasında pek de anlaşılır olmadığını ve bu konunun yeniden ele alınarak açıkça düzenlenmesi gerektiğini göstermektedir.

Grafik 8: Vergi Suç veya Kabahatine İştirakte Menfaat Gözetme ve Cezadan İndirim İlişkisi

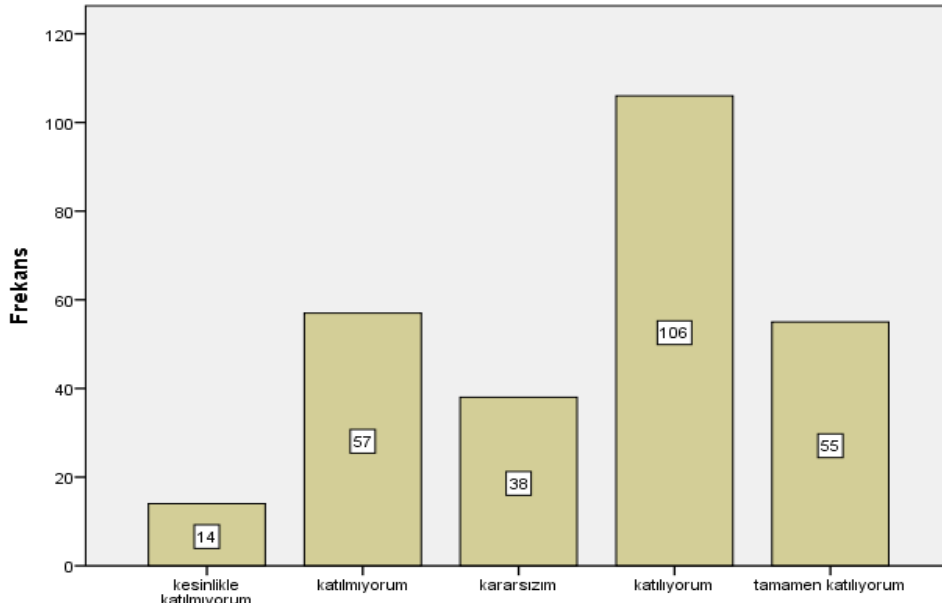


Tablo 33: Vergi Kaçakçılık Suçunda Menfaat Kriteri ve Cezadan İndirim

8: Vergi kaçakçılık suçuna iştirak edenler, suç sonrası menfaat elde etmiş ise cezadan indirim yapılmamalıdır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	16	5,9	5,9
Katılmıyorum	22	8,1	14,1
Kararsızım	13	4,8	18,9
Katılıyorum	114	42,2	61,1
Tamamen katılıyorum	105	38,9	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Vergi kaçakçılığına iştirak halinde menfaat kriteri önemlidir. Keza menfaat gözetilmeden bu suça iştirak edilmiş olduğunda TCK'ya göre verilen cezanın yarısı indirilebilir. Doktrinde tartışmalı menfaat kriteri suç sonrasında elde edilmiş olabilir, bu durumda ne yapılacağı konusu belirsizdir. Bu durumda ne yapılacağı oldukça zor bir durum yaratabilir. Her ne kadar belirlenmesi zor bir durum olsa da “Suç sonrası menfaat elde edilmiş ise cezadan indirim yapılmamalıdır” düşüncesine katılanların oranı %81,1 olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla suç öncesinde ve sonrasında menfaat elde edilmiş olması haline ankete katılan mali müşavirler oldukça katı yaklaşmaktadır ve suç sonrasında menfaat gözetilenlerin cezasının indirilmesi halinde bunun telafi edilmesi yönünde bir mevzuat yaratılması gerekliliğini savunmaktadırlar.

Grafik 9: Vergi Suç ve/veya Kabahatine İştirak Halinin Artışı



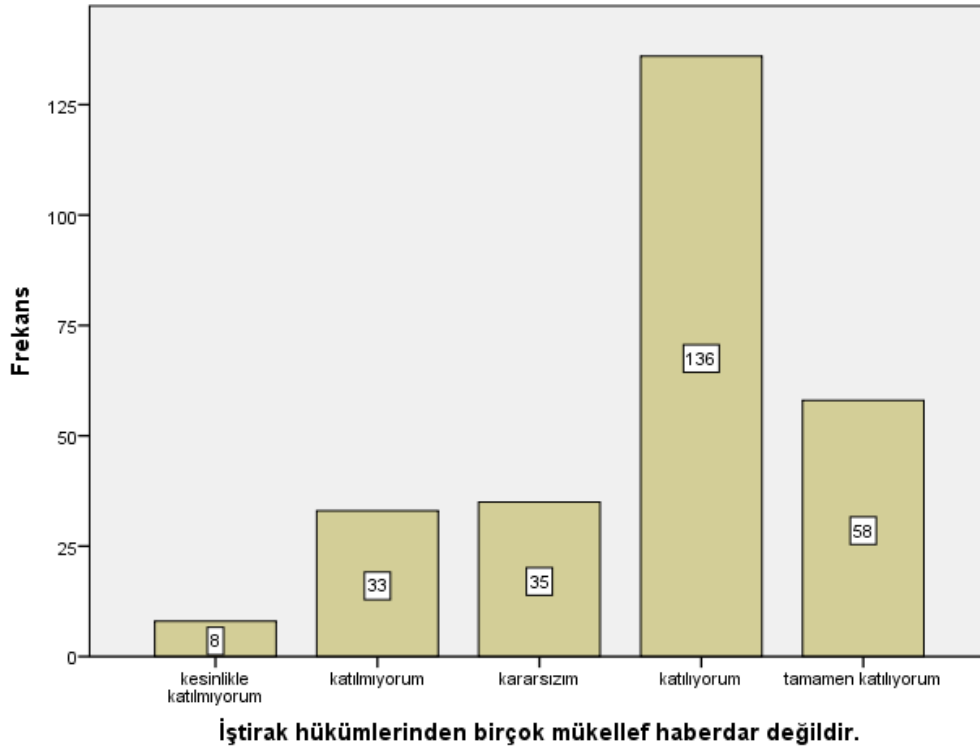
Vergi kabahatine veya suçuna iştirak günümüzde gittikçe artmaktadır.

Tablo 34: Vergi Suç ve/veya Kabahatine İştirak Halinin Artışı

9: Vergi kabahatine veya suçuna iştirak günümüzde gittikçe artmaktadır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	14	5,2	5,2
Katılmıyorum	57	21,1	26,3
Kararsızım	38	14,1	40,4
Katılıyorum	106	39,3	79,6
Tamamen katılıyorum	55	20,4	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Vergi kabahatine veya suçuna iştirak günümüzde gittikçe artmaktadır” düşüncesine katılanların oranı %59,7 iken, bu düşünceye katılmayanların oranı %26,3 olarak tespit edilmiştir. Katılımcıların %14,1 ise kararsızım demiştir. Ankete katılan mali müşavirlerin yarısından fazlası iştirak halinde işlenen suç ve kabahatlerin arttığını düşünmektedir. Dolayısıyla ankete katılan meslek mensuplarının büyük bir oranı iştirak halinde işlenen suçların günümüzde artma eğilimi içinde olduğu görüşündedir. Bu durum vergi suç ve kabahatlerinde iştirak hükümlerinin ve cezalarının caydırıcılığının tekrar gözden geçirilmesi ihtiyacını doğurmaktadır.

Grafik 10: Mükelleflerin İştirak Hükümlerinden Haberdarlığı

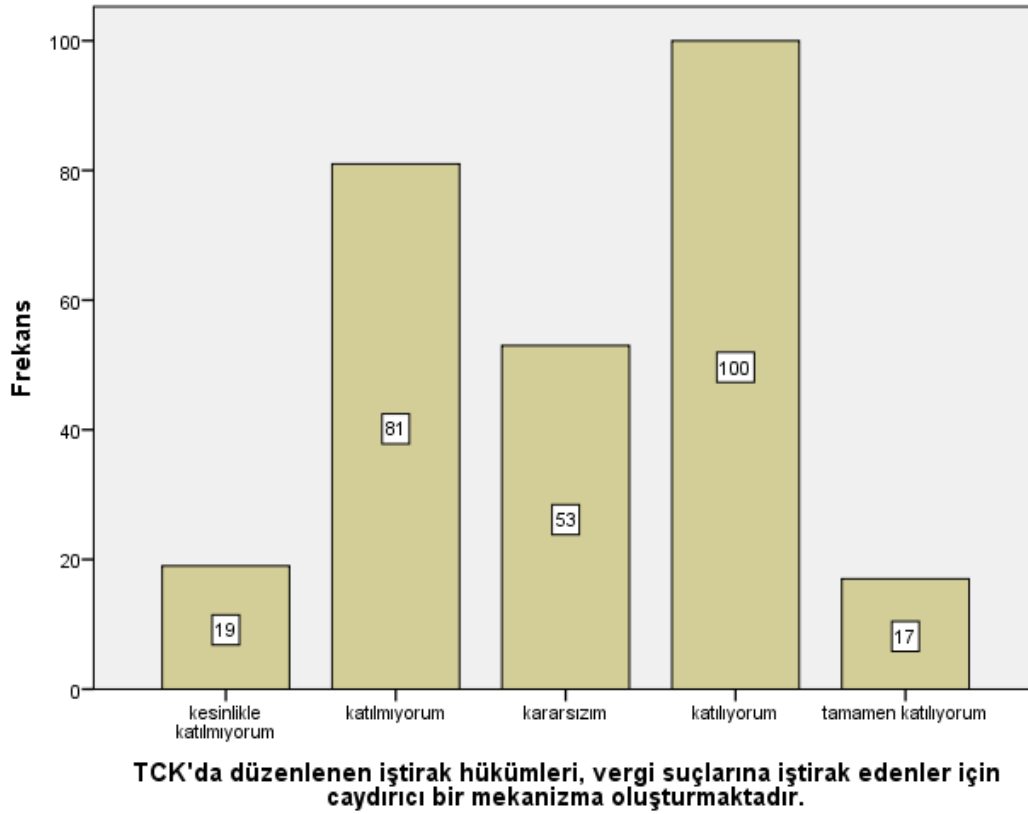


Tablo 35: Mükelleflerin İştirak Hükümlerinden Haberdarlığı

10: İştirak hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	8	3,0	3,0
Katılmıyorum	33	12,2	15,2
Kararsızım	35	13,0	28,1
Katılıyorum	136	50,4	78,5
Tamamen katılıyorum	58	21,5	100,0
TOPLAM	270	100,0	

İştirak hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir” düşüncesine katılanların oranı %71,9 iken, bu düşünceye katılmayanların oranı %15,2 olarak tespit edilmiştir. Kararsızım diyenlerin oranı ise %13’dür. O halde mali müşavirlerin yarısından fazlası vergi suç ve kabahatine iştirak halinin arttığını savunurken, katılımcıların büyük çoğunluğu mükellefin iştirak cezalarından haberdar olmadığına katılmaktadır.

Grafik 11: TCK’nın İştirake Yönelik Cezalarının Caydırıcı Etkisinin Analizi



Tablo 36: TCK’ nın İştirake Yönelik Cezalarının Caydırıcı Etkisinin Analizi

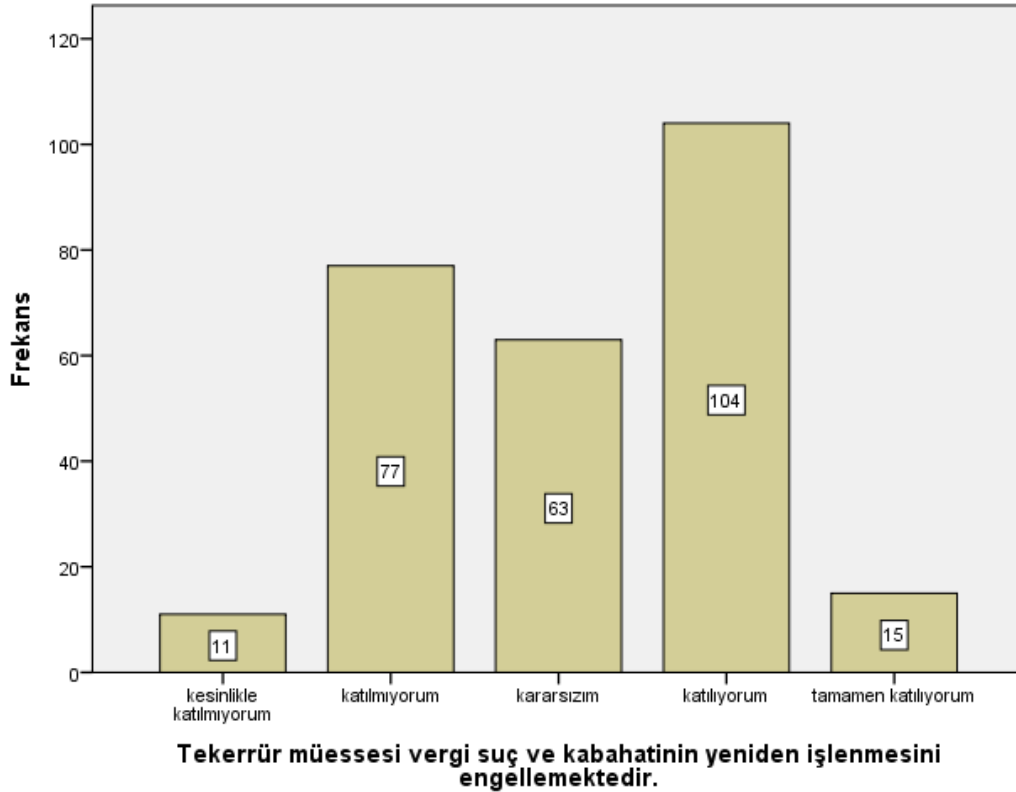
11: TCK'da düzenlenen iştirak hükümleri, vergi suçlarına iştirak edenler için caydırıcı bir mekanizma oluşturmaktadır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	19	7,0	7,0
Katılmıyorum	81	30,0	37,0
Kararsızım	53	19,6	56,7
Katılıyorum	100	37,0	93,7
Tamamen katılıyorum	17	6,3	100,0
TOPLAM	270	100,0	

TCK'da düzenlenen iştirak hükümleri, vergi suçlarına iştirak edenler için caydırıcı bir mekanizma oluşturmaktadır” düşüncesine katılanların oranı %43,3 iken bu düşünceye katılmayanların oranı %37 olarak tespit edilmiştir. Bu düşünce için kararsızım diyenlerin oranı ise %19,6’dır. Dolayısıyla meslek mensupları, vergi suçları için geçerli olan TCK’nın bu kuruma yönelik ceza hükümlerinin caydırıcılığı konusunda tam birlik içerisinde değildir.

b. Vergi Suç ve Kabahatine Tekerrüre İlişkin Soruların Değerlendirilmesi

Bu bölümde tekerrür kurumunun vergi suç ve kabahatini önlemedeki başarısı, tekerrürün nedeni, mükelleflerin tekerrür hükümlerinde haberdarlığı, VUK ve TCK’daki tekerrür sürelerinin farklılığı ve VUK’daki tekerrür sürelerinin uzunluğu, tekerrürün cezanın kesinleşmesinden önceki fiiller için uygulanması, özel usulsüzlük kabahatinde de tekerrürün uygulanıp uygulanmaması, tekerrürün özel bir infaz rejimi haline getirilmesi ve tekerrür için yeni yaptırımlar bulunmasına yönelik konularda mali müşavirlerin katılım düzeyleri incelenecektir.

Grafik 12: Tekerrür Kurumunun Vergi Suç ve Kabahatini Önlemedeki ve Mükellef Üzerindeki Etkileri

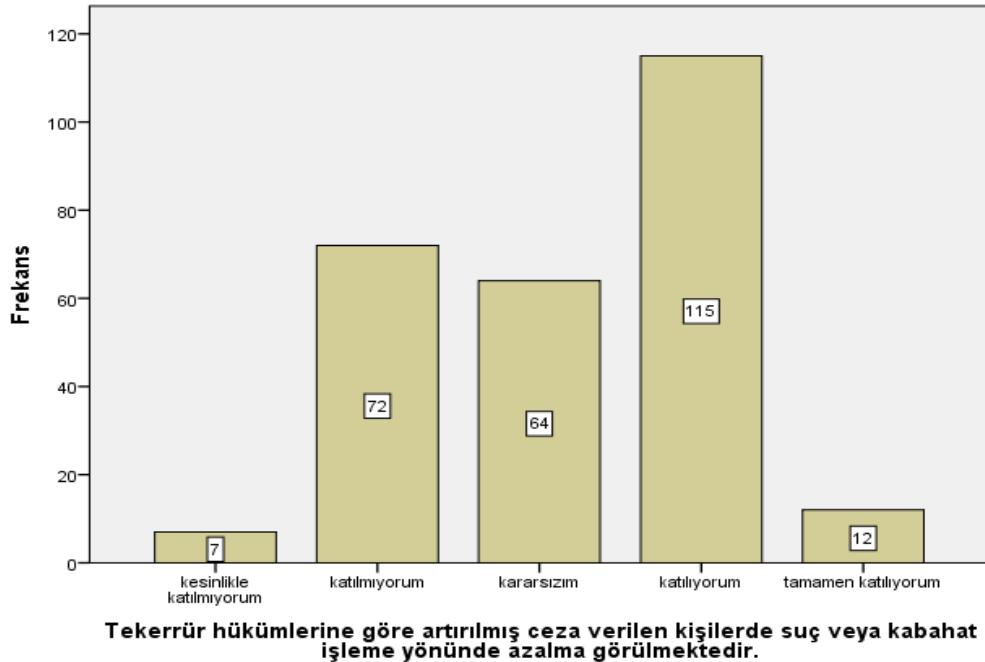


Tablo 37: Tekerrür Kurumunun Vergi Suç ve Kabahatini Önlemedeki ve Mükellef Üzerindeki Etkileri

12: Tekerrür müessesesi vergi suç ve kabahatinin yeniden işlenmesini engellemektedir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	11	4,1	4,1
Katılmıyorum	77	28,5	32,6
Kararsızım	63	23,3	55,9
Katılıyorum	104	38,5	94,4
Tamamen katılıyorum	15	5,6	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Tekerrür müessesesi vergi suç ve kabahatinin yeniden işlenmesini engellemektedir” yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %44,1 iken, bu yargıya katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum oranı ise %32, 6 olarak tespit edilmiştir. Bu düşünce de kararsızım diyenlerin oranı ise %23,3’tür. Dolayısıyla meslek mensuplarının yüzde olarak çoğunluğu vergi suç ve kabahatlerinde tekerrür hükümlerinin mükellefe caydırıcı bir etki yarattığını onaylamaktadır. Tekerrür vergi suç ve kabahatinin önlenmesi konusunda caydırıcı bir etkiye sahip değildir diyenlerin oranı ise yadsınamayacak bir yüzde olarak karşımıza çıkmaktadır. Görüldüğü üzere tekerrür hükümlerinin caydırıcılığı ve suçun işlenmesinin önlenmedeki etkisi eleştiriye açıktır ve konuda net bir düşünce olmaması dikkate değerdir.

Grafik 13: Tekerrür Hükümlerine Göre Artırılmış Ceza Verilen Kişilerde Suç veya Kabahat İşleme Eğilimi

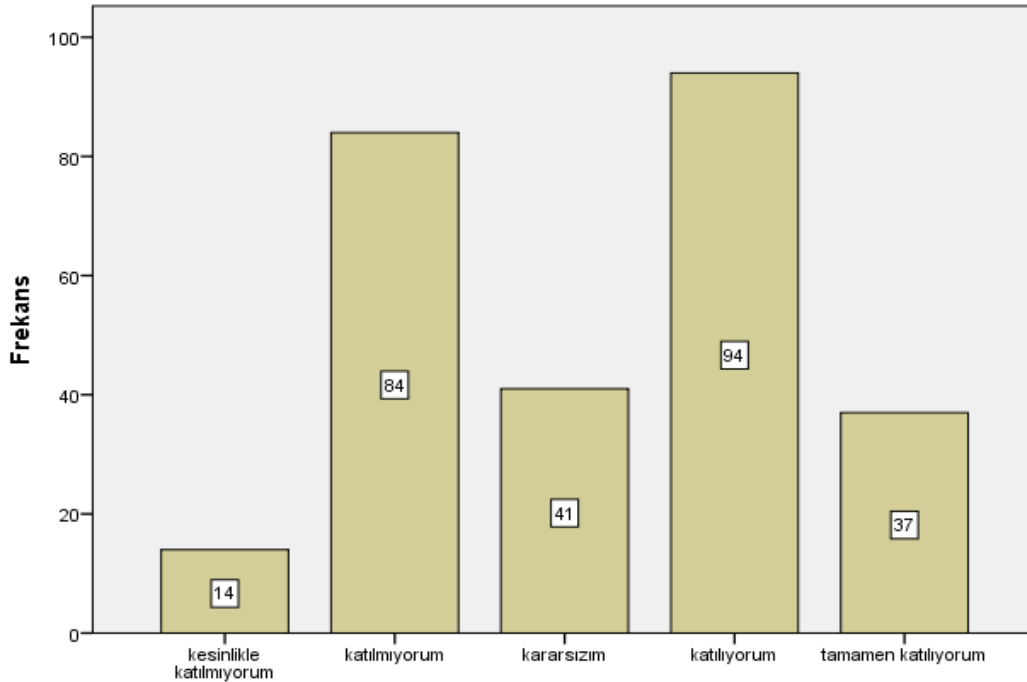


Tablo 38: Tekerrür ve Vergi Suçu / Kabahatinde Azalma

13: Tekerrür hükümlerine göre artırılmış ceza verilen kişilerde suç veya kabahat işleme yönünde azalma görülmektedir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	7	2,6	2,6
Katılmıyorum	72	26,7	29,3
Kararsızım	64	23,7	53,0
Katılıyorum	115	42,6	95,6
Tamamen katılıyorum	12	4,4	100,0
TOPLAM	270	100,0	

“Tekerrür hükümlerine göre artırılmış ceza verilen kişilerde suç veya kabahat işleme yönünde azalma görülmektedir” düşüncesine katılanların oranı %47 iken bu düşünceye katılmayanların oranı %29,3’tür. Kararsızım diyenlerin oranı ise %23,7’dir. Tekerrür hükümlerine göre artırımlı ceza uygulanması suçun veya kabahatin tekrar işlenmesini engellemede başarısızdır. Bu noktada meslek mensuplarının yarısından az bir kısmı tekerrürün suç ve kabahat işlemede azalmaya yol açacağını savunmaktadır. Bu nedenle tekerrür hükümlerinin yeniden gözden geçirilerek analiz edilmesi önem arz eden bir noktadır.

Grafik 14: Tekerrür Hükümlerinin Mükellefi Islah Etme Etkisi



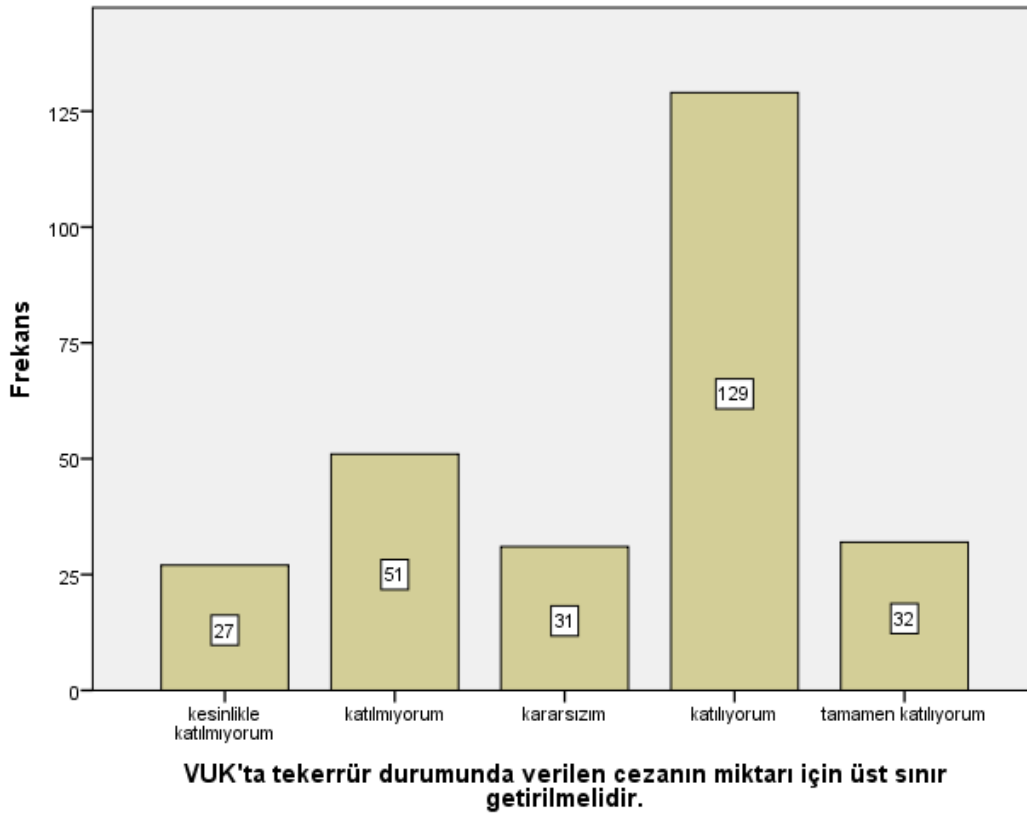
Tekerrür bir ceza artırım aracı olduğundan, mükellefi islah etme amacı taşımamaktadır.

Tablo 39: Tekerrürün İslah ve Cezalandırma Aracı Niteliğinin Analizi

14: Tekerrür bir ceza artırımı aracı olduğundan, mükellefi islah etme amacı taşımamaktadır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	14	5,2	5,2
Katılmıyorum	84	31,1	36,3
Kararsızım	41	15,2	51,5
Katılıyorum	94	34,8	86,3
Tamamen katılıyorum	37	13,7	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Tekerrür bir ceza artırımı aracı olduğundan, mükellefi islah etme amacı taşımamaktadır” diyenlerin oranı %48,5 iken bu düşünceye katılmayanların oranı %36,3 olarak tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının verdiği yanıtlar çerçevesinde tekerrür için ceza artırımı yerine caydırıcı etki yaratacak yaptırımlar ve infaz rejimlerinin uygulanması gerekliliği gözden geçirilmelidir.

Grafik 15: VUK’da Tekerrür Cezası İçin Üst Miktar Belirlenmesi

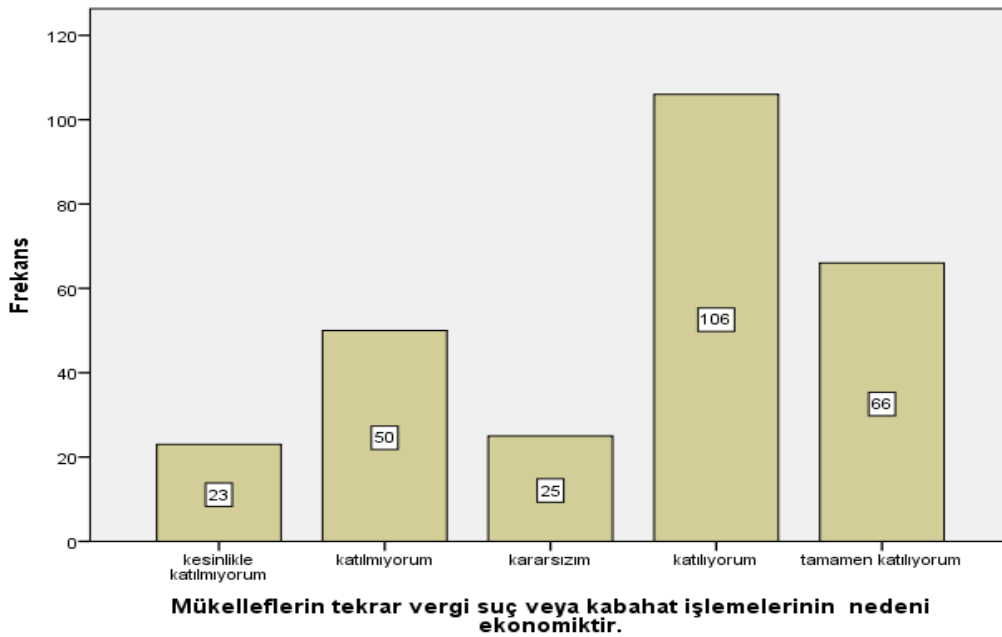


Tablo 40: VUK’da Tekerrür Cezası İçin Üst Miktar Belirlenmesi

15: VUK 'ta tekerrür durumunda verilen cezanın miktarı için üst sınır getirilmelidir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	27	10,0	10,0
Katılmıyorum	51	18,9	28,9
Kararsızım	31	11,5	40,4
Katılıyorum	129	47,8	88,1
Tamamen katılıyorum	32	11,9	100,0
TOPLAM	270	100,0	

VUK’da tekerrür için verilen cezalarda bir üst sınır yoktur. “VUK’da tekerrür durumunda verilen cezanın miktarı için üst sınır getirilmelidir” yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %59,7 iken, bu düşünceye katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise %28,9 olarak tespit edilmiştir. VUK’da tekerrür bir ıslah aracıdır; ancak artırılmış ceza için bir üst limit getirilmesi mükellefin kanunlara güvenilirliğini artıracak bir husustur ve gözden kaçırılmamalıdır. Dolayısıyla meslek mensupları bu konuda mükellefin aleyhine oluşabilecek bir ceza artırımının önüne geçilmesi gerekliliğine inanmaktadırlar.

Grafik 16: Mükelleflerinin Yeniden Suç ve Kabahat İşleminde Ekonomik Faktör Etkisi

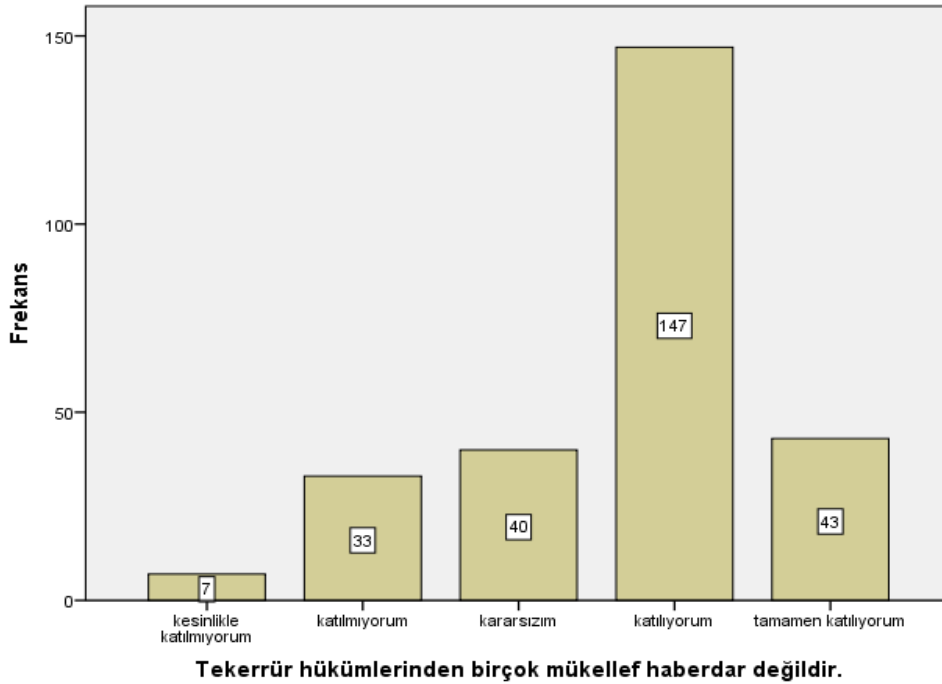


Tablo 41: Mükelleflerinin Yeniden Suç ve Kabahat İşlemesinde Ekonomik Faktörlerin Etkisi

16: Mükelleflerin tekrar vergi suç veya kabahat işlemlerinin nedeni ekonomiktir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	23	8,5	8,5
Katılmıyorum	50	18,5	27,0
Kararsızım	25	9,3	36,3
Katılıyorum	106	39,3	75,6
Tamamen katılıyorum	66	24,4	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Mükelleflerin tekrar vergi suç veya kabahat işlemlerinin nedeni ekonomiktir” yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %63,7 iken, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise %27’dir. Katılımcıların yarısından fazlası; mükellefler ekonomik nedenlerden dolayı vergi suç veya kabahati işlemektedir derken, diğer kısmı bu konuya katılmamakta veya kararsız durmaktadır. Dolayısıyla meslek mensupları ekonomik koşulların mükellefin yeniden vergi suç ve kabahat işlemesine yol açtığı konusunda bir etken olduğu görüşüne katılmaktadırlar. Tekerrür ile ekonomik koşullar arasında sıkı bir bağlantı görülmektedir.

Grafik 17: Tekerrüre İlişkin Cezaların Mükellefçe Biliniyor Olması

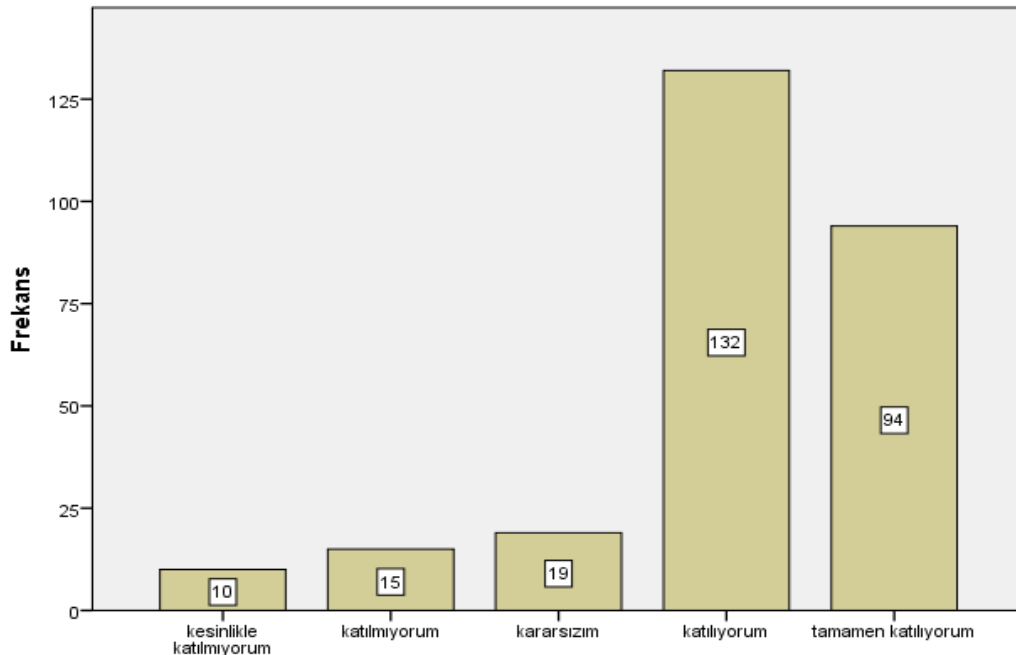


Tablo 42: Tekerrüre İlişkin Cezaların Mükellefçe Biliniyor Olması

17: Tekerrür hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	7	2,6	2,6
Katılmıyorum	33	12,2	14,8
Kararsızım	40	14,8	29,6
Katılıyorum	147	54,4	84,1
Tamamen katılıyorum	43	15,9	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Tekerrür hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir” yargısına katılanların oranı % 73,3 iken bu düşünceye katılmayanların oranı % 14,8 olarak tespit edilmiştir. Mali müşavirlerin büyük çoğunluğu mükellefin tekerrür hükümlerinden haberdar olmadığına katılmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin tekerrür hükümlerine pek maruz kalmadıkları ve bu nedenle bu hükümlerden haberdar olmadıkları düşünülebilir. Ancak kanunlarda tekerrür hükümlerinin açık ve anlaşılır olmaması da mükellefin bu artırılmış cezalar ya da infaz rejimleri hakkında bilgi sahibi olmamasının bir nedeni olarak görülebilir. Mükelleflerin tekerrür hükümlerinden haberdar olmaları yeniden vergi suç ve kabahat işlemlerinin önüne geçecek bir etkidir. Bu haberdarlığın olmayışı yeniden suç işleme yönünde bir ivmedir.

Grafik 18: TCK ve VUK’da Zamanaşımı Sürelerinin Farklılığı



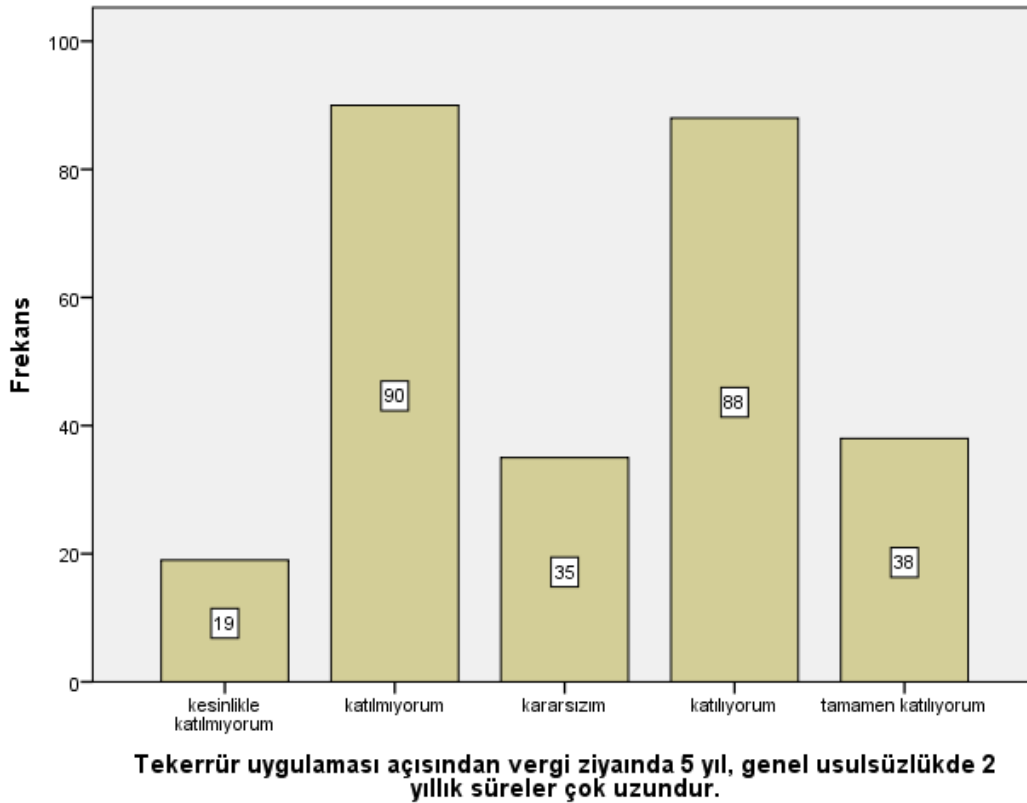
TCK ve VUK'taki zamanaşımının farklı olması uygulamada sorunlara yol açmaktadır.

Tablo 43: TCK ve VUK'da Zamanaşımı Sürelerinin Farklılığı

18: TCK ve VUK'daki zamanaşımının farklı olması uygulamada sorunlara yol açmaktadır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	10	3,7	3,7
Katılmıyorum	15	5,6	9,3
Kararsızım	19	7,0	16,3
Katılıyorum	132	48,9	65,2
Tamamen katılıyorum	94	34,8	100,0
TOPLAM	270	100,0	

TCK ve VUK'daki zamanaşımının farklı olması uygulamada sorunlara yol açmaktadır” yargısına tamamen katılıyorum ve katılıyorum diyenlerin oranı %83,7 iken bu yargıya kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum diyenlerin oranı ise %9,3 olarak tespit edilmiştir. Mali müşavirlerin büyük çoğunluğu TCK’da vergi suçları için öngörülen zamanaşımı süresi ile VUK’da öngörülen sürelerin aynı olması gerekliliğine katılmaktadır. Bu farklılık özellikle adli ve idari yargı açısından farklı uygulamalara yol açabilecek bir etken olarak görülmektedir.

Grafik 19: Tekerrür İçin Verilen İki ve Beş Yıllık Sürelerin Uzunluğu

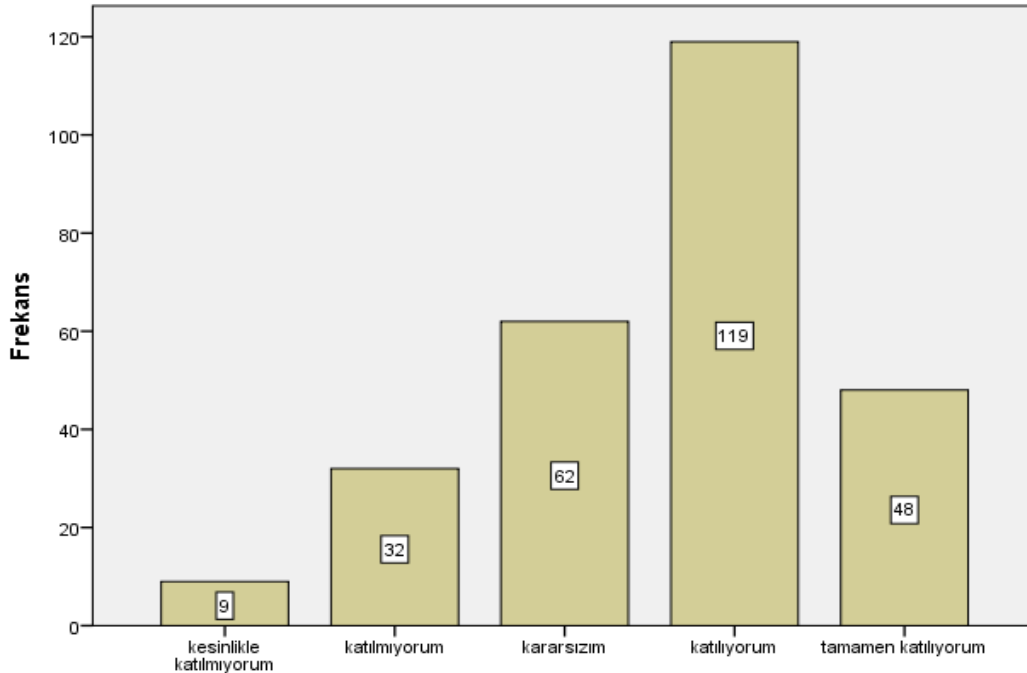


Tablo 44: Tekerrür İçin Verilen İki ve Beş Yıllık Sürelerin Uzunluğu

19: Tekerrür uygulaması açısından vergi ziaında 5 yıl, genel usulsüzlük de 2 yıllık süreler çok uzundur	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	19	7,0	7,0
Katılmıyorum	90	33,3	40,4
Kararsızım	35	13,0	53,3
Katılıyorum	88	32,6	85,9
Tamamen katılıyorum	38	14,1	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Tekerrür uygulaması açısından vergi ziaında 5 yıl, genel usulsüzlük de 2 yıllık süreler çok uzundur” düşüncesine katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %46,7 iken bu düşünceye katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise %40,3 olarak tespit edilmiştir. Kararsızım diyenlerin oranı ise %13’dür. Görüldüğü üzere bu yargıda mali müşavirler ikiye ayrılmaktadır ve bir kısmı da kararsızdır. Dolayısıyla meslek mensuplarının tekerrür için verilen zamaşımı sürelerinin uzunluğu konusunda bir birlik içerisinde olmadıkları görülmektedir.

Grafik 20: Tekerrür Uygulamasında Fiil ve Kesilen Ceza Problemi



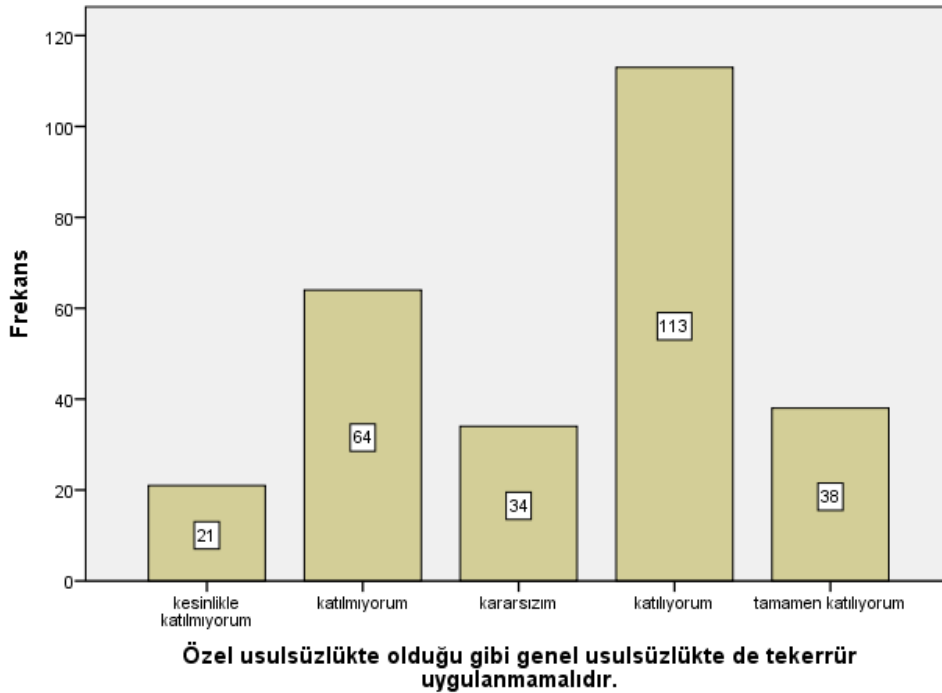
Tekerrür uygulamasının cezanın kesinleştiği tarihten sonra işlenen fiiller için değil, bu tarihten sonra kesilen cezalar için geçerli olması yanlıştır.

Tablo 45: Tekerrür Uygulamasında Fiil ve Kesilen Ceza Problemi

20: Tekerrür uygulamasının cezanın kesinleştiği tarihten sonra işlenen fiiller için değil, bu tarihten sonra kesilen cezalar için geçerli olması yanlıştır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	9	3,3	3,3
Katılmıyorum	32	11,9	15,2
Kararsızım	62	23,0	38,1
Katılıyorum	119	44,1	82,2
Tamamen katılıyorum	48	17,8	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Bu konu Yargıtay ve Danıştay ile ve son olarak Anayasa Mahkemesi kararı ile açıklığa kavuşturulmuştur. “Tekerrür uygulamasının cezanın kesinleştiği tarihten sonra işlenen fiiller için değil, bu tarihten sonra kesilen cezalar için geçerli olması yanlıştır” yargısına katılanların oranı %61,9 iken, bu yargıya katılmayanların oranı %15,2’dir. Kararsızım diyenlerin oranı ise %23 olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla meslek mensupları cezanın kesinleştiği tarihten sonra işlenen suçlar için tekerrür uygulanması gerektiğini düşünmektedir. Ceza odaklı böyle bir yaklaşım tekerrürün ıslah niteliğini ortadan kaldıracak bir uygulamadır ve kanunlarla bağdaşmaz bir niteliktedir.

Grafik 21: Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrür Uygulaması

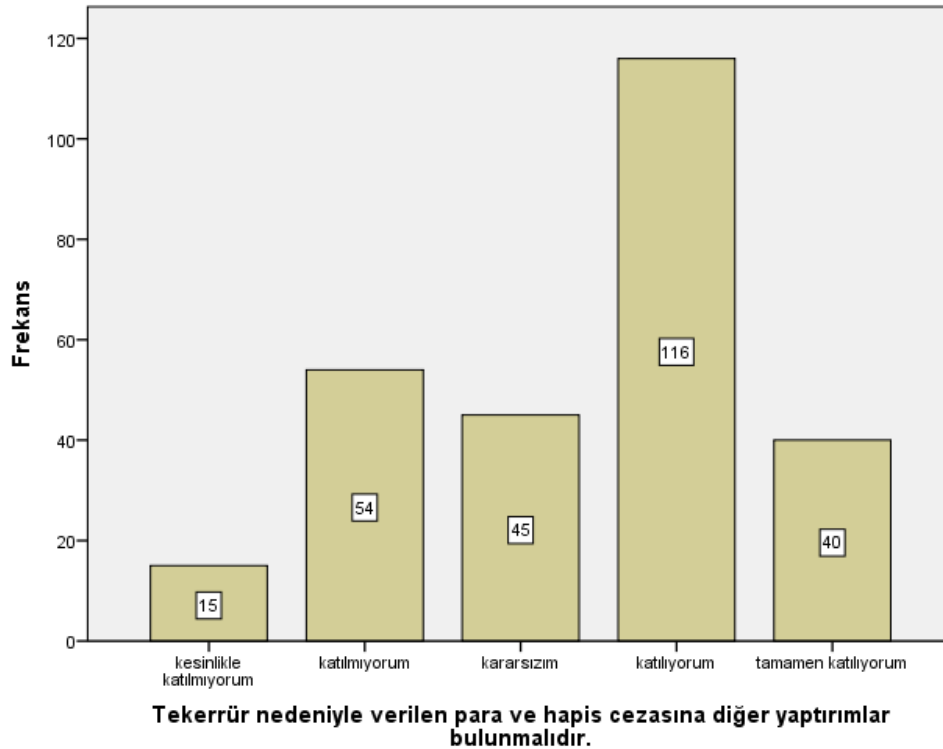


Tablo 46: Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrür Uygulanması

21: Özel usulsüzlükte olduğu gibi genel usulsüzlükte de tekerrür uygulanmamalıdır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	21	7,8	7,8
Katılmıyorum	64	23,7	31,5
Kararsızım	34	12,6	44,1
Katılıyorum	113	41,9	85,9
Tamamen katılıyorum	38	14,1	100,0
TOPLAM	270	100,0	

“Özel usulsüzlükte olduğu gibi genel usulsüzlükte de tekerrür uygulanmamalıdır” yargısına katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %60, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise %31,5 olarak tespit edilmiştir. Bu düşünceye kararsızım diyenlerin oranı ise %12,6 olarak tespit edilmiştir. Mali müşavirlerin yarısından çoğu genel usulsüzlük kabahati için tekerrür uygulanmaması gerektiğini düşünmektedir. Bu durumda kabahatler açısından sadece vergi ziyat kabahatinde tekerrür uygulanması, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük için tekerrür uygulanmaması gerekliliği savunulmaktadır.

Grafik 22: Tekerrür Nedeniyle Para ve Hapis Cezası Uygulanmasına Diğer Yaptırımlar Bulunmasına Yönelik Düşünce



Tablo 47: Tekerrür Nedeniyle Para ve Hapis Cezası Uygulanmasına Diğer Yaptırımlar Bulunmasına Yönelik Düşünce

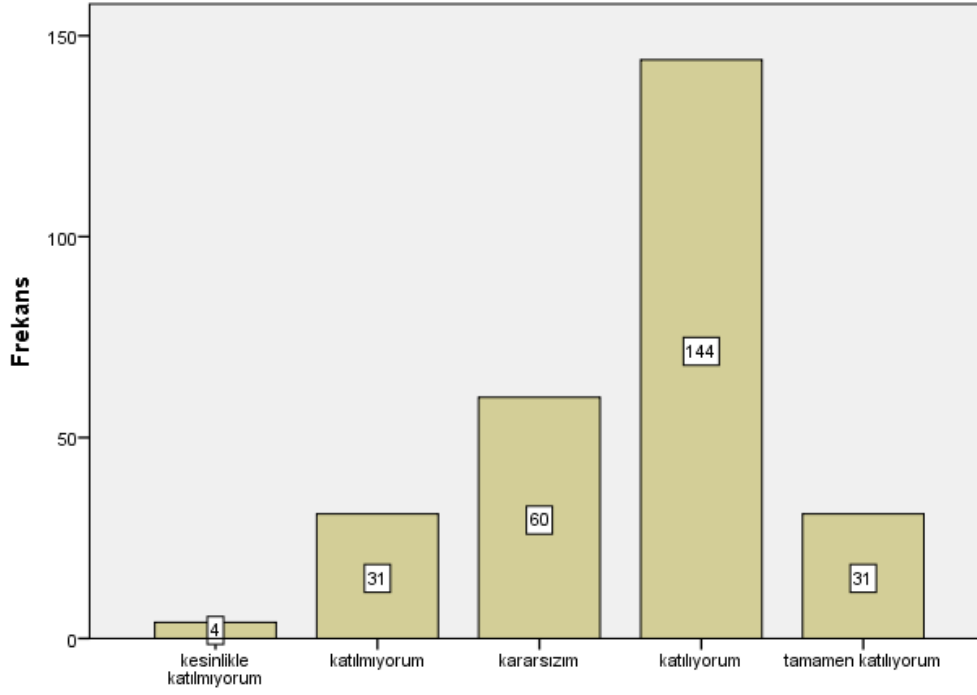
22: Tekerrür nedeniyle verilen para ve hapis cezasına diğer yaptırımlar bulunmalıdır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	15	5,6	5,6
Katılmıyorum	54	20,0	25,6
Kararsızım	45	16,7	42,2
Katılıyorum	116	43,0	85,2
Tamamen katılıyorum	40	14,8	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Tekerrür nedeniyle verilen para ve hapis cezasına diğer yaptırımlar bulunmalıdır” yargısına katılanların oranı %57,8 iken bu düşünceye katılmayanların oranı %25,6 olarak tespit edilmiştir. Bu düşünceye kararsızım diyenlerin oranı % 16,7 olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla para ve hapis cezalarından başka ceza olmadığı bilirse de ceza dışında yaptırım öngören infaz rejimlerinin yaratılması önem arz eden bir konudur.

c. Vergi Suç ve Kabahatinde Birleşmeye İlişkin Soruların Değerlendirilmesi

Bu bölümde vergi suç ve kabahatleri açısından birleşme kurumun amacı, birleşmenin mükellefin lehine olup olmadığı, suç ve kabahatin birleşmesi ve sadece ağır olan cezanın verilmesi, VUK ve TCK’da birleşme hükümlerinin değerlendirilmesi, birleşme hükümlerinden mükellefin haberdarlığı ve birleşme hükümlerinin VUK’da yeniden düzenlenmesi gerekliliği konularındaki yargılara mali müşavirlerin verdiği yanıtlar incelenecektir.

Grafik 23: Non Bis İn İdem İlkesi Açısından Birleşme



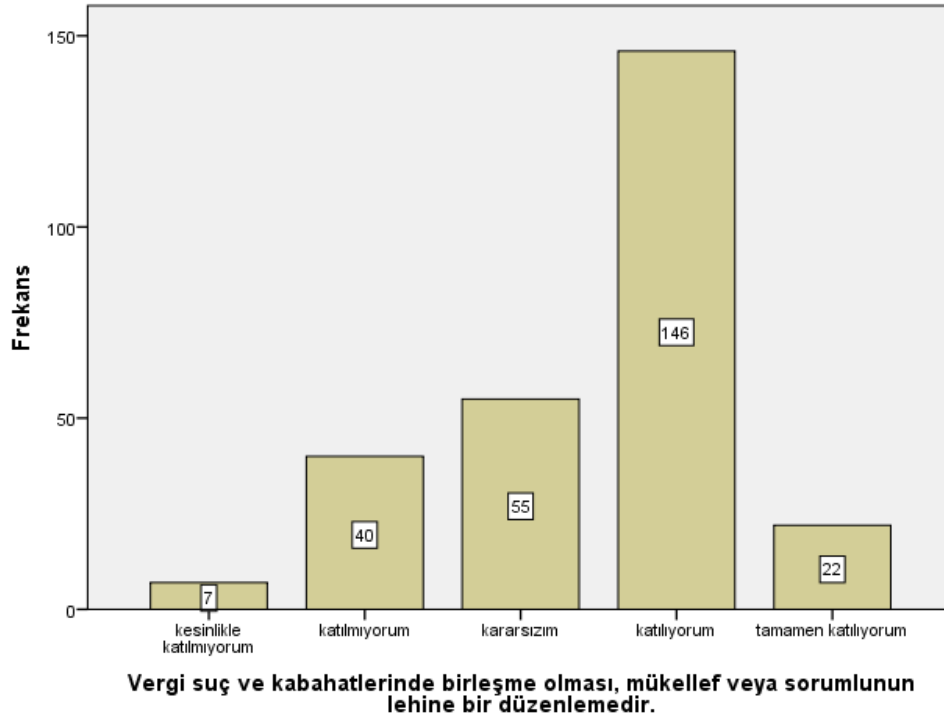
Birleşme müessesinin amacı suçlu veya kabahatlinin aynı suç veya kabahatten iki kez cezalandırılmasının önüne geçmektir.

Tablo 48: Non Bis İn İdem İlkesi Açısından Birleşme

23: Birleşme müessesinin amacı suçlu veya kabahatlinin aynı suç veya kabahatten iki kez cezalandırılmasının önüne geçmektir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	4	1,5	1,5
Katılmıyorum	31	11,5	13,0
Kararsızım	60	22,2	35,2
Katılıyorum	144	53,3	88,5
Tamamen katılıyorum	31	11,5	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Birleşme müessesinin amacı suçlu veya kabahatlinin aynı suç veya kabahatten iki kez cezalandırılmasının önüne geçmektir” yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %64,8 iken bu düşünceye katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerim oranı %13 olarak tespit edilmiştir. Aynı suç veya kabahatten iki kez cezalandırılmanın önüne geçme amacı bu kurumun oluşumunda önemli bir etken olarak görülebilir. Dolayısıyla mükellefin aynı kabahatten dolayı iki kez cezalandırılmasının önüne geçilmesi ve bunun içtima kurumuyla ilgisi meslek mensuplarınca da onaylanmaktadır.

Grafik 24: Birleşme Hükümlerinin Mükellefin Lehine Olarak Yorumlanması

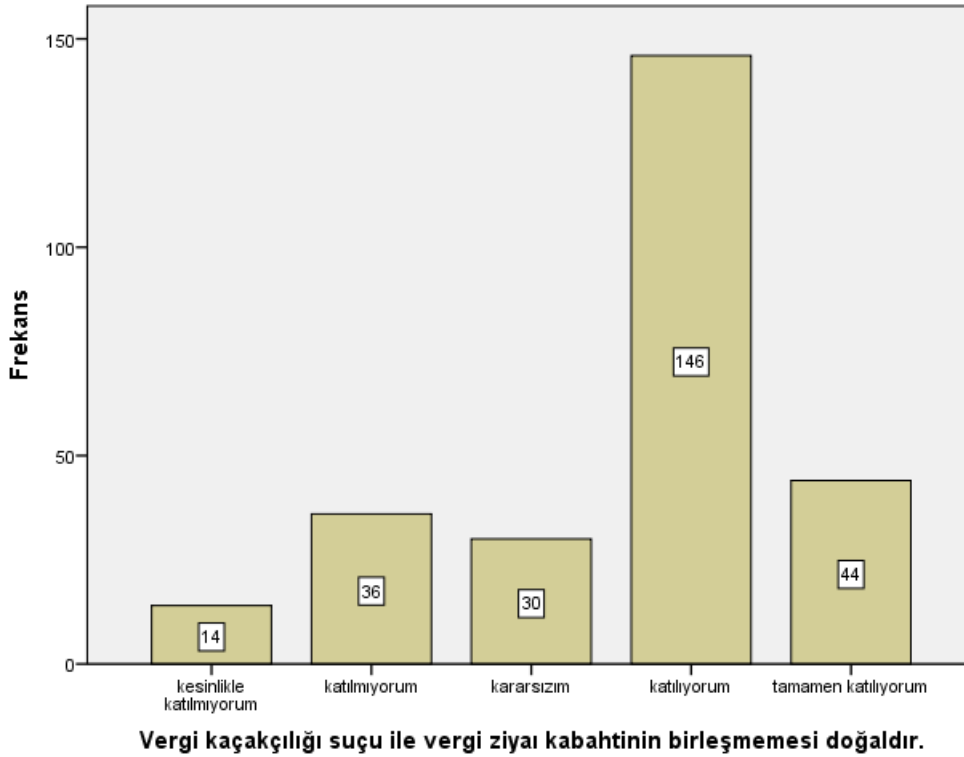


Tablo 49: Birleşme Hükümlerinin Mükellefin Lehine Olarak Yorumlanması

24: Vergi suç ve kabahatlerinde birleşme olması, mükellef veya sorumlunun lehine bir düzenlemedir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	7	2,6	2,6
Katılmıyorum	40	14,8	17,4
Kararsızım	55	20,4	37,8
Katılıyorum	146	54,1	91,9
Tamamen katılıyorum	22	8,1	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Vergi suç ve kabahatlerinde birleşme olması, mükellef veya sorumlunun lehine bir düzenlemedir” yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı % 62,2, bu düşünceye katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı %17,4 olarak tespit edilmiştir. Kararsızım diyenlerin oranı ise %20,4’tür. Mali müşavirlerin yarısından fazlası birleşmenin mükellefin lehine olduğunu düşünmektedir. Dolayısıyla birleşme kurumu ve hükümleri mükellefin lehine bir ödül niteliğinde görülmektedir. Bu durum tartışmaya açık olmakla birlikte mükellefler açısından ele alınması gereken bir konudur.

Grafik 25: Vergi Suç ve Kabahatinin Birleşmesine Yönelik Düşünce

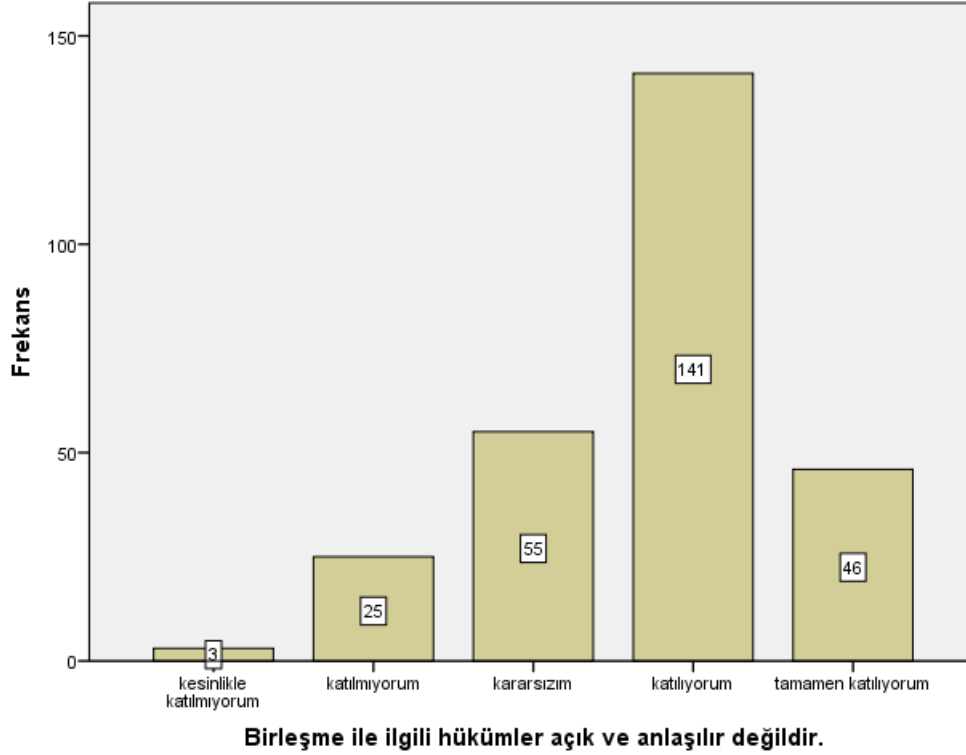


Tablo 50: Vergi Suç ve Kabahatinin Birleşmesine Yönelik Hipotez

25: Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyaı kabahtinin birleşmemesi doğaldır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	14	5,2	5,2
Katılmıyorum	36	13,3	18,5
Kararsızım	30	11,1	29,6
Katılıyorum	146	54,1	83,7
Tamamen katılıyorum	44	16,3	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyaı kabahtinin birleşmemesi doğaldır yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %70,4, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı %18,5 olarak tespit edilmiştir. Bu düşüncede kararsızım diyenlerin oranı %11,1'dir. Dolayısıyla meslek mensupları vergi ziyaı kabahati ile vergi kaçakçılık suçunun niteliklerindeki farklı olduğunu düşünmektedir. Gerek sonuçları gerek nitelikleri itibariyle farklılık arz eden bu suç ve kabahtinin birleşmemesi gerekliliği meslek mensuplarınca savunulmaktadır.

Grafik 26: Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme Hükümleri Açık ve Anlaşılır Değildir Hipotezi

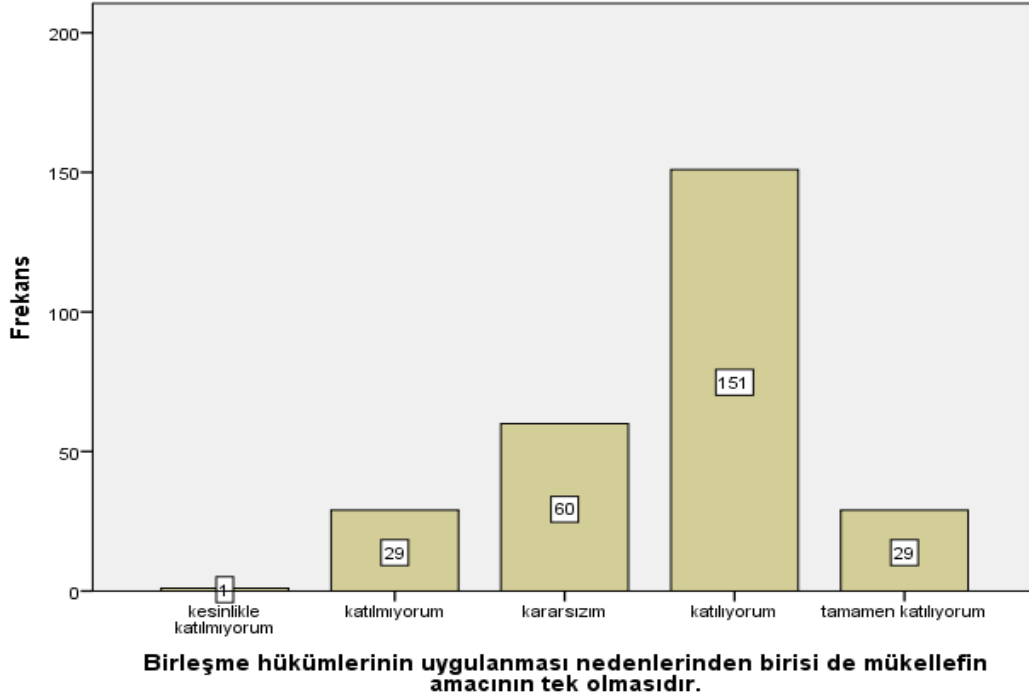


Tablo 51: Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme Hükümleri Açık ve Anlaşılır Değildir Düşüncesi

26: Birleşme ile ilgili hükümler açık ve anlaşılır değildir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	1,1	1,1
Katılmıyorum	25	9,3	10,4
Kararsızım	55	20,4	30,7
Katılıyorum	141	52,2	83,0
Tamamen katılıyorum	46	17,0	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Birleşme ile ilgili hükümler açık ve anlaşılır değildir yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin toplam oranı %69,2, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı %10,4 olarak tespit edilmiştir. Bu yargıya kararsızım diyenlerin oranı ise %20,4'tür. Görüldüğü üzere katılımcıların yarısından fazlası VUK'daki birleşme hükümlerinin açık ve anlaşılır olmadığını düşünmektedir.

Grafik 27: Mükellefin Amacının Tek Olması ile İlgili Olarak Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme Algısı

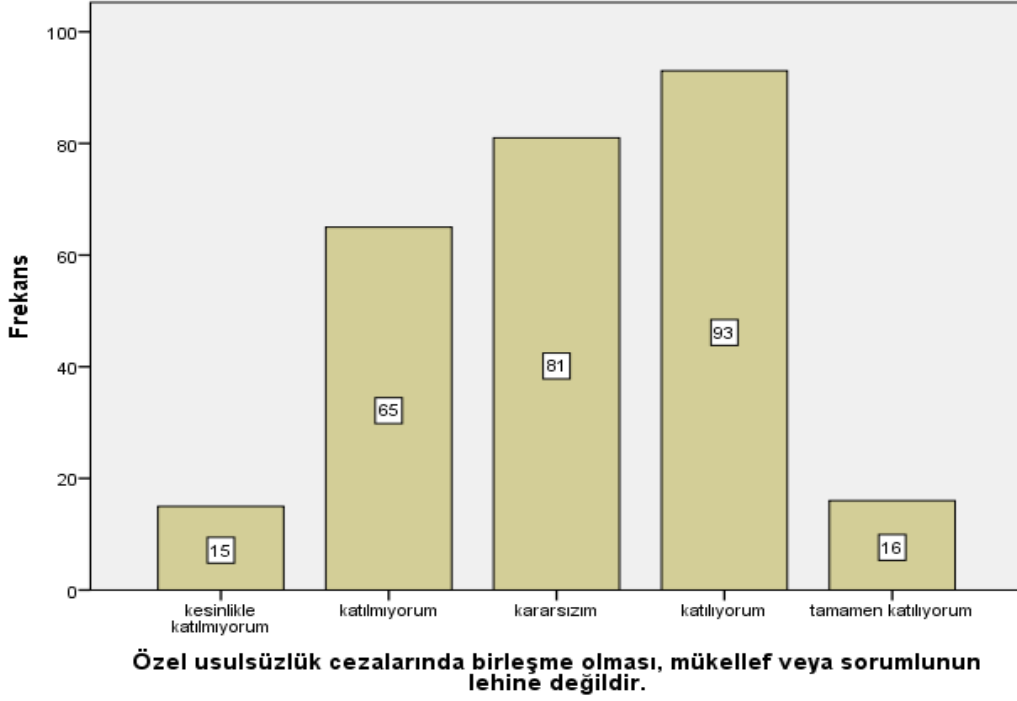


Tablo 52: Mükellefin Amacının Tek Olması ile İlgili Olarak Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme Algısı

27. Birleşme hükümlerinin uygulanması nedenlerinden birisi de mükellefin amacının tek olmasıdır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	,4	,4
Katılmıyorum	29	10,7	11,1
Kararsızım	60	22,2	33,3
Katılıyorum	151	55,9	89,3
Tamamen katılıyorum	29	10,7	100,0
TOPLAM	270	100,0	

Birleşme hükümlerinin uygulanmasının nedenlerinden birisi de mükellefin amacının tek olmasıdır” yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %66,6, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise %11,1 olarak tespit edilmiştir. Bu yargıya kararsızım diyenlerin oranı %22,2’dir. Meslek mensuplarınca mükellefin tek amacının olması birleşme hükümlerinin uygulanmasının nedenlerinden birisi olarak görülmektedir. Bu durumda farklı bir suçun oluşumunu öngörmeyen ve istemeyen mükellefin lehine bir düzenleme öngörülmektedir.

Grafik 28: Özel Usulsüzlük Cezalarında Birleşme Mükellefin Aleyhinedir Hipotezi

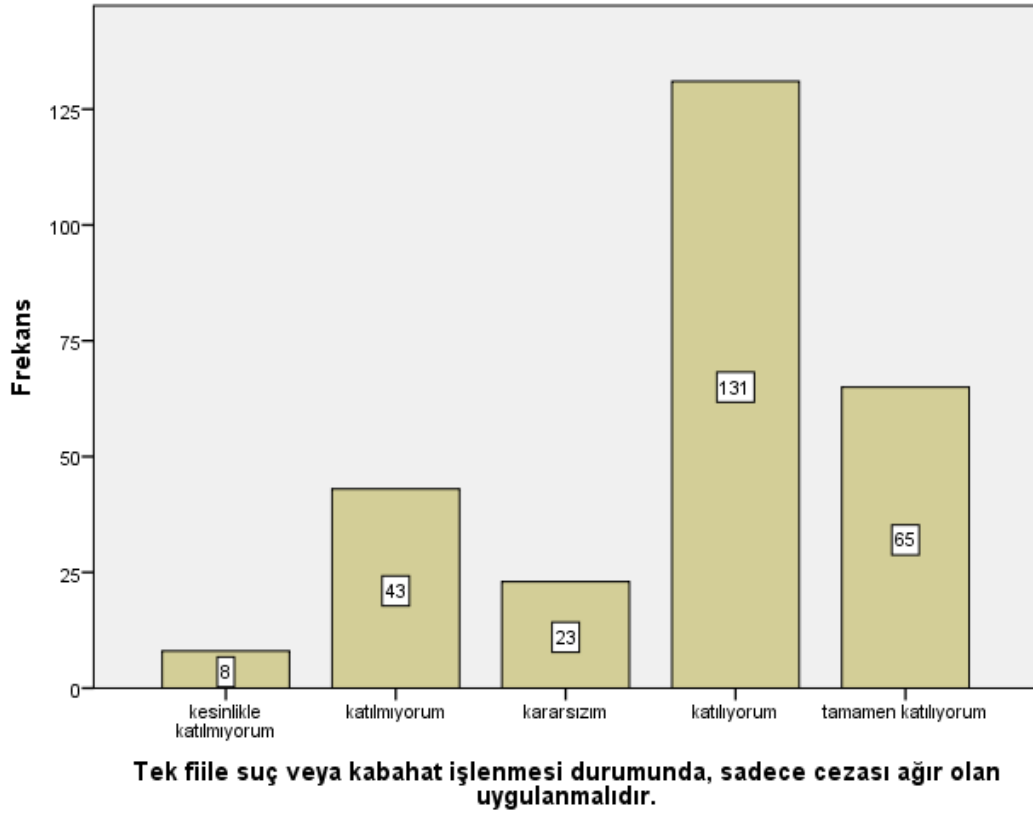


Tablo 53: Özel Usulsüzlük Cezalarında Birleşme Mükellefin Aleyhinedir Hipotezi

28: Özel usulsüzlük Kabahatinin cezalarda birleşme olması, mükellef veya sorumlunun lehine değildir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	15	5,6	5,6
Katılmıyorum	65	24,1	29,6
Kararsızım	81	30,0	59,6
Katılıyorum	93	34,4	94,1
Tamamen katılıyorum	16	5,9	100,0
TOPLAM	270	100,0	

“Özel usulsüzlük cezalarında birleşme olması, mükellef veya sorumlunun lehine değildir” yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %40,3 iken, bu yargıya katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı %29,7 olarak tespit edilmiştir. Kararsızım diyenlerin oranı ise %30’dur. Bu konuda meslek mensupları fikir birliği içinde değildirler.

Grafik 29: Tek Fiil ile Suç ve Kabahat Ortaya Çıktığında Tek Cezaya Hükmedilmesi Durumu (Kabahatler Kanunu)

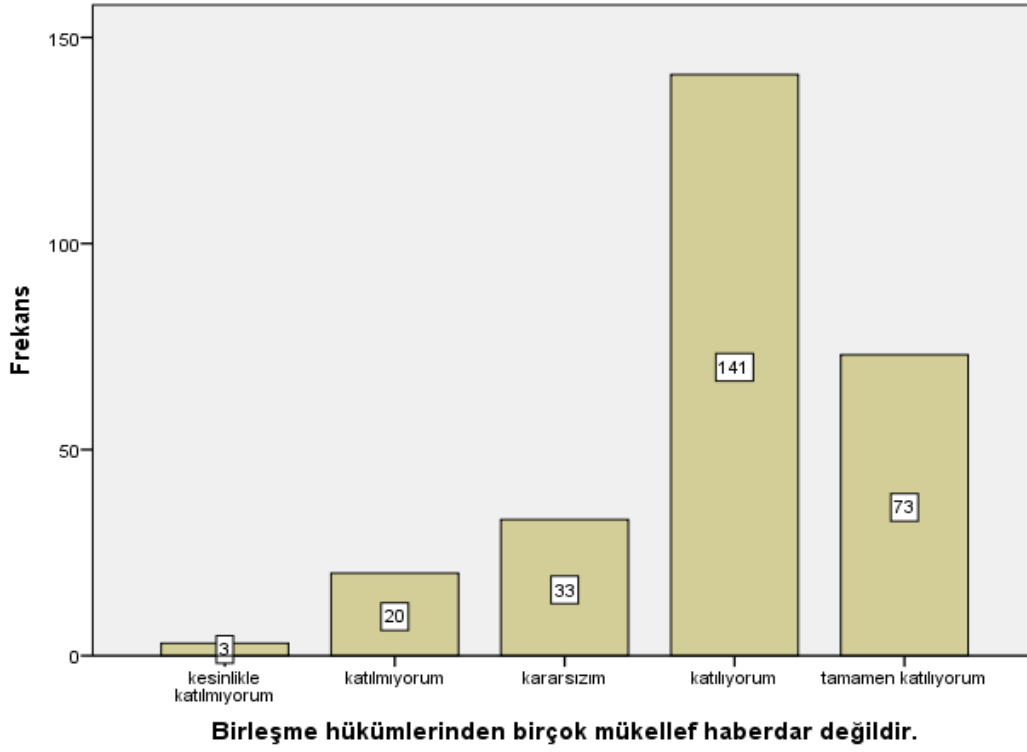


Tablo 54: Tek Fiil ile Suç ve Kabahat Ortaya Çıktığında Tek Cezaya Hükmedilmesi Durumu (Kabahatler Kanunu)

29: Tek fiile suç veya kabahat işlenmesi durumunda, sadece cezası ağır olan uygulanmalıdır.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	8	3,0	3,0
Katılmıyorum	43	15,9	18,9
Kararsızım	23	8,5	27,4
Katılıyorum	131	48,5	75,9
Tamamen katılıyorum	65	24,1	100,0
TOPLAM	270	100,0	

“Tek fiile suç veya kabahat işlenmesi durumunda, sadece cezası ağır olan uygulanmalıdır” yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %72,6 iken, bu düşünceye katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı %18,9’dur. Bu düşünceye kararsızım diyenlerin oranı ise %8,5’dir. Tek ve aynı fiille suç veya kabahat işlenmesi halinde sadece cezası ağır olanın uygulanmasını öngören düşünce hakimdir.

Grafik 30: Birleşme Hükümlerinden Mükelleflerin Haberdar Olduğuna Yönelik Düşünce

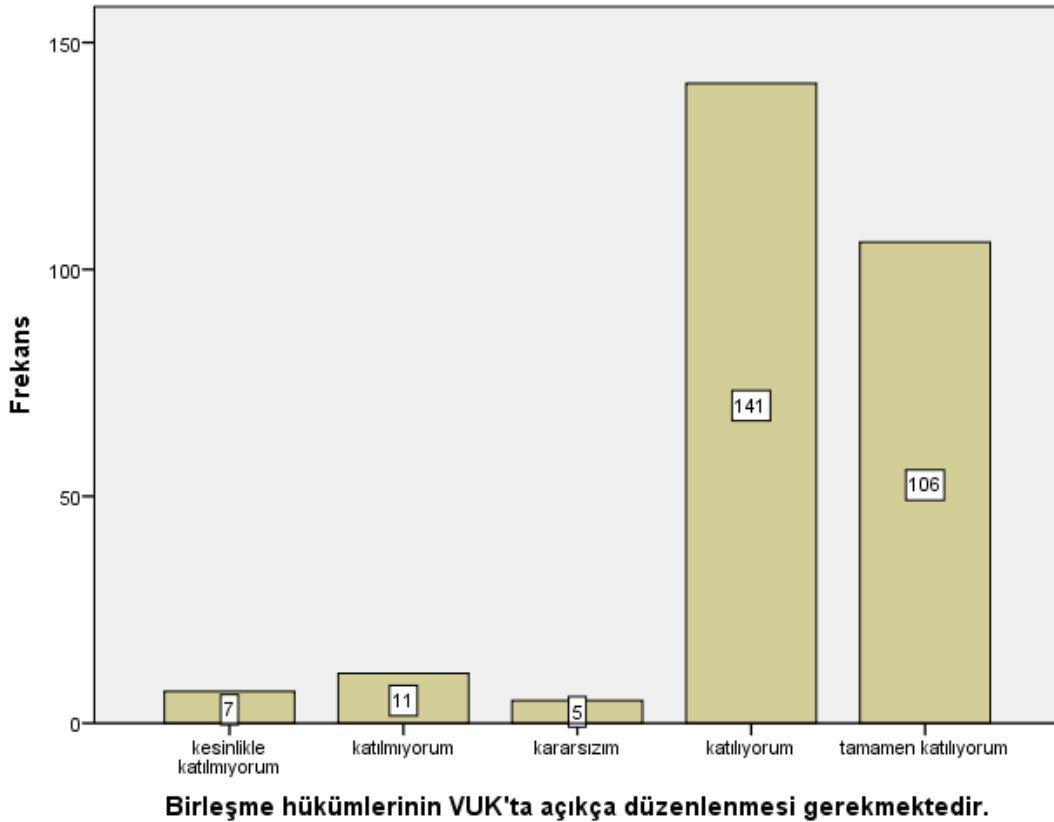


Tablo 55: Birleşme Hükümlerinden Mükelleflerin Haberdar Olduğuna Yönelik Düşünce

30: Birleşme hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	1,1	1,1
Katılmıyorum	20	7,4	8,5
Kararsızım	33	12,2	20,7
Katılıyorum	141	52,2	73,0
Tamamen katılıyorum	73	27,0	100,0
TOPLAM	270	100,0	

“Birleşme hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir” yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %79,2, bu düşünceye katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı %8,5 olarak tespit edilmiştir. Kararsızım diyenlerin oranı %12,2’dir. Görüldüğü üzere ankete katılan mali müşavirler birleşme hükümlerinden mükelleflerin haberdar olmadığını düşünmektedir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının yüzde olarak mükelleflerin büyük çoğunluğunun birleşme hükümlerinden haberdar olmadığını savunmaktadırlar.

Grafik 31: Birleşme Hükümlerinin VUK'da Açık ve Anlaşılır Düzenlenmesi



Tablo 56: Birleşme Hükümlerinin VUK'da Açık ve Anlaşılır Düzenlenmesi

31: Birleşme hükümlerinin VUK 'ta açıkça düzenlenmesi gerekmektedir.	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	7	2,6	2,6
Katılmıyorum	11	4,1	6,7
Kararsızım	5	1,9	8,5
Katılıyorum	141	52,2	60,7
Tamamen katılıyorum	106	39,3	100,0
TOPLAM	270	100,0	

“Birleşme hükümlerinin VUK 'ta açıkça düzenlenmesi gerekmektedir.” Düşüncesine katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %91,5, bu düşünceye katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum oranı %6,7 olarak tespit edilmiştir. Kararsızım diyenlerin oranı % 9,1'dir. Ankete katılanların büyük çoğunluğu Birleşme hükümlerinin yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünmektedir.

3. Ki Kare ve Korelasyon Analizi Yapılan Soruların Çapraz Tablo Analizi

Bu bölümde ki-kare bağımsızlık testine göre anlamlı bulunan ve korelasyon testinde ilişkinin yönü tespit edilen yargılar çapraz tablo analizi ile incelenecektir.

Tablo 57: Vergi Suç ve Kabahatine İştirak Edenlerin Ceza Sorumluluğu ile İştirak Halinde Vergi Ziyai Şartı Aranmaması Arasındaki İlişki (A s.1*A s.4)

		$\chi^2= 44,905$ $p= 0,000$ $r= 0,134$ $sd=16$					
Vergi suç veya kabahatine iştirak edenlerin (yardım eden ve azmettiren olarak) bu suçun veya kabahatin failine göre daha az ceza alması gereklidir.		Vergi kaçakçılığına iştirak halinde vergi ziyai oluşma şartının aranmaması yanlıştır					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	8	5	2	21	16	52
	%	15,4%	9,6%	3,8%	40,4%	30,8%	100,0%
Katılmıyorum	Count	7	16	7	41	4	75
	%	9,3%	21,3%	9,3%	54,7%	5,3%	100,0%
Kararsızım	Count	2	1	1	8	1	13
	%	15,4%	7,7%	7,7%	61,5%	7,7%	100,0%
Katılıyorum	Count	3	12	10	57	16	98
	%	3,1%	12,2%	10,2%	58,2%	16,3%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	1	3	6	9	13	32
	%	3,1%	9,4%	18,8%	28,1%	40,6%	100,0%
Total	Count	21	37	26	136	50	270
	%	7,8%	13,7%	9,6%	50,4%	18,5%	100,0%

“Vergi suç veya kabahatine iştirak edenlerin bu suçun veya kabahatin failine göre daha az ceza alması gereklidir” diyenler ile “Vergi kaçakçılığına iştirak halinde vergi ziyai oluşma şartının aranmaması yanlıştır” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. Bu iki yargı arasında pozitif doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. “Vergi suç veya kabahatine iştirak edenlerin (yardım ve azmettiren olarak) bu suçun veya kabahatin failine göre daha az ceza alması gereklidir” yargısına katılıyorum diyenlerin %58,2’si iştirak halinde vergi ziyai şartının aranması gerektiğini düşünmektedir. Yani, meslek mensuplarının büyük bir kısmı faile göre iştirak edene daha az ceza verilmesi gerektiğini savunurken, aynı zamanda iştirak için vergi ziyai şartının aranması gerektiğini düşünmektedir. Bu da meslek mensuplarının esasında mükelleflerin daha az ceza alması lehine bir yorumda bulduklarını göstermektedir.

Tablo 58: Mükellefler İştirake İlişkin Cezai Sorumluluğunu Bilincinde Olmadıkları ile İştirak Hükümlerinin VUK’da Yeniden Düzenlenmesi Arasındaki İlişki (A s.5* A s.7)

$\chi^2 = 30,731$ $p = 0,015$ $r = 0,110$ $sd = 16$							
Suça veya kabahate iştirak eden mükellefler veya sorumlular cezai sorumlulukları olduğunu bilmemektedir.		İştirak hükümlerinin VUK’da yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	4	3	2	17	14	40
	%	10,0%	7,5%	5,0%	42,5%	35,0%	100,0%
Katılmıyorum	Count	8	3	1	56	37	105
	%	7,6%	2,9%	1,0%	53,3%	35,2%	100,0%
Kararsızım	Count	0	0	6	20	9	35
	%	0,0%	0,0%	17,1%	57,1%	25,7%	100,0%
Katılıyorum	Count	1	2	6	44	20	73
	%	1,4%	2,7%	8,2%	60,3%	27,4%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	0	0	1	7	9	17
	%	0,0%	0,0%	5,9%	41,2%	52,9%	100,0%
Total	Count	13	8	16	144	89	270
	%	4,8%	3,0%	5,9%	53,3%	33,0%	100,0%

“Suça veya kabahate iştirak eden mükellefler veya sorumlular cezai sorumlulukları olduğunu bilmemektedir” diyenler ile “İştirak hükümlerinin VUK’da yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur ve bu iki cümle arasında pozitif doğrusal bir ilişki vardır. Suça veya kabahate iştirak eden mükellefler veya sorumlular cezai sorumlulukları olduğunu bilmemektedir yargısına katılıyorum diyenlerin %60,3’ü iştirak hükümlerinin VUK’da yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğine katılmaktadırlar. Buna rağmen iştirak hakkında mükellefler veya sorumlular cezai sorumlulukları olduğunu bilmemektedir yargısına kesinlikle katılmıyorum diyenlerin %42,5’i de iştirak hükümlerinin VUK’da düzenlenmesi gerekliliğine katılmaktadır. Mali müşavirler mükellefin cezai sorumluluğunu bilip bilmemesi konusunda farklı düşünceler de iştirakin VUK’da düzenlenmesini savunmaktadırlar.

Tablo 59: İştirak Suçunun Artması ve İştirak Hükümlerinin Yeniden VUK'a Konması Arasındaki İlişki (A s.7*A s.9)

$\chi^2 = 35,739$ $p = 0,004$ $r = 0,124$ $sd = 16$							
İştirak hükümlerinin VUK'da yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.	Vergi kabahatine veya suçuna iştirak günümüzde gittikçe artmaktadır.					Total	
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum		
Kesinlikle katılmıyorum	Count	4	5	1	2	1	13
	%	30,8%	38,5%	7,7%	15,4%	7,7%	100,0%
Katılmıyorum	Count	0	1	0	6	1	8
	%	0,0%	12,5%	0,0%	75,0%	12,5%	100,0%
Kararsızım	Count	0	3	2	6	5	16
	%	0,0%	18,8%	12,5%	37,5%	31,2%	100,0%
Katılıyorum	Count	4	30	23	63	24	144
	%	2,8%	20,8%	16,0%	43,8%	16,7%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	6	18	12	29	24	89
	%	6,7%	20,2%	13,5%	32,6%	27,0%	100,0%
Total	Count	14	57	38	106	55	270
	%	5,2%	21,1%	14,1%	39,3%	20,4%	100,0%

“İştirak hükümlerinin VUK'da yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum” diyenler ile “vergi kabahatine veya suçuna iştirak günümüzde gittikçe artmaktadır” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. İştirak hükümlerinin VUK'a yeniden konması yönünde katılmıyorum cevabı verenlerin %75'i vergi suç ve kabahatine iştirakin arttığına dair yargıya katılıyorum cevabını vermiştir. İştirak hükümlerinin VUK'da düzenlenmesi konusunda frekans dağılımlarında da incelediğimiz üzere katılımcıların büyük çoğunluğu hükümlerin yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünmektedir. Bu yargıya katılıyorum diyenlerin %43,8'i, tamamen katılıyorum diyenlerin de %32,6'sı vergi kabahatine ve suçuna iştirak artmaktadır yargısına katılmaktadır. VUK hükümlerinde iştirakin yeniden düzenlenmemesi gerektiğini düşünenler aynı zamanda vergi suç ve kabahatlerinde iştirakin günümüzde gittikçe arttığını savunmaktadır. Bu durum bir tezatlık olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi suç ve kabahatinin artmasında VUK hükümlerinin bir önemi olmadığı ve yeniden düzenlenmesinin de suç ve kabahatin önüne geçilmesinde bir etki yaratmayacağı savunulmaktadır. İştirak hükümlerinin VUK'ta yeniden düzenlenmesi gerektiğine katılanların %43,8'i vergi suç ve kabahatinde iştirak gittikçe artmaktadır yargısına da katılmaktadır. Bir

grup meslek mensubu iştirak hükümlerinin yeniden düzenlenmesi gerektiğini ve vergi suç ve kabahatlerinde günümüzde bir artma eğilimi olduğunu düşünmektedir. Bu durum VUK'un iştirak hükümlerinin yeniden ele alınması ihtiyacını açıkça ortaya koymaktadır.

Tablo 60: Vergi Suçuna İştirakin Artışı ve TCK'da İştirake İlişkin Cezaların Caydırıcılığı Arasındaki İlişki (A s.9* A s.11)

$\chi^2=31,216$ <p>= 0,013 r= 0,082 sd=16</p>							
Vergi suçuna iştirak günümüzde gittikçe artmaktadır		TCK'da düzenlenen iştirak hükümleri, vergi suçlarına iştirak edenler için caydırıcı bir mekanizma oluşturmaktadır.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	1	6	2	4	1	14
	%	7,1%	42,9%	14,3%	28,6%	7,1%	100,0%
Katılmıyorum	Count	7	18	10	20	2	57
	%	12,3%	31,6%	17,5%	35,1%	3,5%	100,0%
Kararsızım	Count	0	13	10	15	0	38
	%	0,0%	34,2%	26,3%	39,5%	0,0%	100,0%
Katılıyorum	Count	3	32	17	48	6	106
	%	2,8%	30,2%	16,0%	45,3%	5,7%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	8	12	14	13	8	55
	%	14,5%	21,8%	25,5%	23,6%	14,5%	100,0%
Total	Count	19	81	53	100	17	270
	% w	7,0%	30,0%	19,6%	37,0%	6,3%	100,0%

“Vergi suçuna iştirak günümüzde gittikçe artmaktadır” yargısına cevap verenlerin yanıtları ile “TCK'da düzenlenen iştirak hükümleri, vergi suçlarına iştirak edenler için caydırıcı bir mekanizma oluşturmaktadır” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. Vergi suçunun günümüzde arttığına dair yargıya kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum diyenlerin %28,6'sı ve %35,1'i TCK'da iştirak için verilen cezaların caydırıcı olduğuna katılmaktadır. Vergi suçuna iştirak artmaktadır yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %59,7'dir. Bu konuda kararsızım diyenlerin %34,2'si TCK hükümlerinin caydırıcı olduğuna katılmamaktadır. Dolayısıyla TCK'daki cezalar caydırıcı olsa bile vergi suçlarına iştirakin artışının önüne geçemeyeceği sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 61: Tekerrürün Ekonomik Nedeni ile Tekerrür Cezasında Üst Sınır Arasındaki İlişki (A s.15* A s.14)

$\chi^2=46,767$ <p>p= 0,000 r=0,099 sd=16</p>							
Mükelleflerin tekrar vergi suç veya kabahat işlemlerinin nedeni ekonomiktir		VUK'da tekerrür durumunda verilen cezanın miktarı için üst sınır getirilmelidir					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	6	5	1	9	2	23
	%	26,1%	21,7%	4,3%	39,1%	8,7%	100,0%
Katılmıyorum	Count	1	16	3	26	4	50
	%	2,0%	32,0%	6,0%	52,0%	8,0%	100,0%
Kararsızım	Count	1	5	7	10	2	25
	%	4,0%	20,0%	28,0%	40,0%	8,0%	100,0%
Katılıyorum	Count	7	18	14	59	8	106
	%	6,6%	17,0%	13,2%	55,7%	7,5%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	12	7	6	25	16	66
	%	18,2%	10,6%	9,1%	37,9%	24,2%	100,0%
Total	Count	27	51	31	129	32	270
	%	10,0%	18,9%	11,5%	47,8%	11,9%	100,0%

Mükelleflerin tekrar vergi suç veya kabahat işlemlerinin nedeni ekonomiktir diyenler ile VUK'da tekerrür durumunda verilen cezanın miktarı için üst sınır getirilmelidir diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. Bu iki yargı arasında pozitif doğrusal bir ilişki tespit edilmiştir. Tekerrürün nedeni ekonomiktir yargısına katılıyorum diyenlerin %55,7'si tekerrür cezası için üst sınır getirilmesini savunmaktadır. Ankete katılanların yarısından fazlası tekerrürün nedeninin ekonomik olduğunu düşünmektedir ve bunu düşünenlerin yarısından fazlası da tekerrür cezası için üst sınır getirilmesine de katılmaktadır. Katılımcıların verdiği yanıtlara göre VUK'da tekerrür için üst sınır getirilmesi gerekliliği önemli bir konu olarak görülüyor. Bu noktada Mülga ve Yeni TCK'da olduğu gibi VUK'da da tekerrür cezası için bir üst limitin tespit edilmesi önemli bir gelişme olarak görülebilir.

Tablo 62: Zamanaşımı Süreleri Farklılığı ve Uzunluğu Arasındaki İlişkisi
(A s.18 * A s.19)

$\chi^2=52,562$ $p=0,000$ $r=0,117$ $sd=16$							
TCK ve VUK'daki zamanaşımının farklı olması uygulamada sorunlara yol açmaktadır.		Tekerrür uygulaması açısından vergi ziyaında 5 yıl, genel usulsüzlükte 2 yıllık süreler çok uzundur.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	0	6	0	3	1	10
	%	0,0%	60,0%	0,0%	30,0%	10,0%	100,0%
Katılmıyorum	Count	1	6	2	6	0	15
	%	6,7%	40,0%	13,3%	40,0%	0,0%	100,0%
Kararsızım	Count	0	6	5	6	2	19
	%	0,0%	31,6%	26,3%	31,6%	10,5%	100,0%
Katılıyorum	Count	6	51	20	49	6	132
	%	4,5%	38,6%	15,2%	37,1%	4,5%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	12	21	8	24	29	94
	%	12,8%	22,3%	8,5%	25,5%	30,9%	100,0%
Total	Count	19	90	35	88	38	270
	%	7,0%	33,3%	13,0%	32,6%	14,1%	100,0%

“TCK ve VUK'daki zamanaşımının farklı olması uygulamada sorunlara yol açmaktadır” diyenler ile “Tekerrür uygulaması açısından vergi ziyaında 5 yıl, genel usulsüzlükte 2 yıllık süreler çok uzundur” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. Bu iki yargı arasında güçlü ve doğrusal pozitif bir ilişki görülür. TCK ve VUK'daki zamanaşımı farkı sorunlara yol açmaktadır düşüncesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin %60'ı VUK'da tekerrür için verilen sürelerin uzun oluşuna katılmamaktadır. TCK ve VUK'da zamanaşımı farklılığı sorunlara yol açmaktadır yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı diyenlerin oranı %83,7 idi. Bu yargıya katılıyorum diyenlerin %37,1'i tamamen katılıyorum diyenlerin de %25,5'i VUK'da tekerrür sürelerinin uzun olduğuna katılmaktadır. Tek fiille vergi ziyai kabahati ve vergi kaçakçılık suçu oluştuğunda tekerrür açısından kabahat için farklı, suç için farklı süreler uygulanacak olması sorunlara yol açabilir. Vergi suçlarının ve kabahatlerinin özel oluşum biçimleri olan iştirak, tekerrür ve birleşme durumlarına idarenin ve idari yargı anlayışı ile adli yargı anlayışı arasında ciddi

farklar ortaya çıkmaktadır ve farklı zamanışımı süreleri adli ve idari süreç açısından mükellef için aleyhe bir durum ortaya çıkarabilecektir.

Tablo 63: Tekerrür Sürelerinin Uzunluğu ile Özel Usulsüzlükte Olduğu Gibi Genel Usulsüzlükte de Tekerrür Uygulanmaması Arasındaki İlişki (A s.19* A s.21)

$\chi^2=84,633$ $p= 0,000$ $r= 0,246$ $sd=16$							
Tekerrür uygulaması açısından vergi ziyanda 5 yıl, genel usulsüzlükte 2 yıllık süreler çok uzundur.		Özel usulsüzlükte olduğu gibi genel usulsüzlükte de tekerrür uygulanmamalıdır.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	7	5	0	4	3	19
	%	36,8%	26,3%	0,0%	21,1%	15,8%	100,0%
Katılmıyorum	Count	6	29	12	32	11	90
	%	6,7%	32,2%	13,3%	35,6%	12,2%	100,0%
Kararsızım	Count	1	8	8	15	3	35
	%	2,9%	22,9%	22,9%	42,9%	8,6%	100,0%
Katılıyorum	Count	5	16	11	53	3	88
	%	5,7%	18,2%	12,5%	60,2%	3,4%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	2	6	3	9	18	38
	%	5,3%	15,8%	7,9%	23,7%	47,4%	100,0%
Total	Count	21	64	34	113	38	270
	%	7,8%	23,7%	12,6%	41,9%	14,1%	100,0%

“Tekerrür uygulaması açısından vergi ziyanda 5 yıl, genel usulsüzlükte 2 yıllık süreler çok uzundur” diyenler ile “Özel usulsüzlükte olduğu gibi genel usulsüzlükte de tekerrür uygulanmamalıdır” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. Bu iki yargı arasında pozitif doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. Tekerrür süreleri uzundur yargısına katılıyorum diyenlerin %60,2’si genel usulsüzlükte de tekerrür uygulanmaması düşüncesine katılmaktadır. Bu nedenle tekerrür sürelerinin uzun olduğunu savunan meslek mensuplarının çoğunluğun genel usulsüzlükte de tekerrür uygulanmaması gerekiyor diyerek farklı bir yaklaşım sergilemektedir. Bu durumda tekerrür uygulamasında sürelerin ve tabi olunan kabahatlerin arasındaki ilişki incelenmesi önem arz eden bir konu olarak görülebilir.

Tablo 64: Tekerrürün İslah Aracı Olarak Değeri ile Yeni Yaptırımlar Bulunması Arasındaki İlişki (A s.16* A s.22)

$\chi^2=52,537$ $p=0,000$ $r=0,142$ $Sd=16$							
Tekerrür bir ceza artırım aracı olduğundan, mükellefi ıslah etme amacı taşımamaktadır.		Tekerrür nedeniyle verilen para ve hapis cezasına diğer yaptırımlar bulunmalıdır.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	4	2	1	4	3	14
	%	28,6%	14,3%	7,1%	28,6%	21,4%	100,0%
Katılmıyorum	Count	4	23	12	33	12	84
	%	4,8%	27,4%	14,3%	39,3%	14,3%	100,0%
Kararsızım	Count	4	4	10	19	4	41
	%	9,8%	9,8%	24,4%	46,3%	9,8%	100,0%
Katılıyorum	Count	1	21	14	51	7	94
	%	1,1%	22,3%	14,9%	54,3%	7,4%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	2	4	8	9	14	37
	%	5,4%	10,8%	21,6%	24,3%	37,8%	100,0%
Total	Count	15	54	45	116	40	270
	%	5,6%	20,0%	16,7%	43,0%	14,8%	100,0%

“Tekerrür bir ceza artırım aracı olduğundan, mükellefi ıslah etme amacı taşımamaktadır” diyenler ile “Tekerrür nedeniyle verilen para ve hapis cezasına diğer yaptırımlar bulunmalıdır” diyenler arasındaki farklılık anlamı bulunmuştur ve bu iki yargı arasında güçlü pozitif doğrusal bir ilişki vardır. Tekerrür mükellefi ıslah etmemektedir yargısına katılanların %54,3’ü tekerrür nedeniyle verilen cezalara diğer yaptırımlar bulunmasına katılmaktadırlar. Dolayısıyla tekerrür nedeniyle verilen cezalara diğer yaptırımlar ve infaz rejimleri uygulanması tekerrürün ıslahının daha iyi gerçekleştirilmesine yardımcı olabilecektir.

Tablo 65: Birleşmede Non Bis in İdem İlkesi ile Vergi Suç ve Kabahatlerinin Birleşmemesi Arasındaki İlişki (A s23*A s.25)

$\chi^2=109,835$ $p=0,000$ $r=0,282$ $sd=16$							
Birleşme müessesinin amacı veya kabahatten iki kez cezalandırılmasının önüne geçmektir.		Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyat kabahatinin birleşmemesi doğaldır.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	3	1	0	0	0	4
	%	75,0%	25,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
Katılmıyorum	Count	2	12	1	12	4	31
	%	6,5%	38,7%	3,2%	38,7%	12,9%	100,0%
Kararsızım	Count	0	6	14	33	7	60
	%	0,0%	10,0%	23,3%	55,0%	11,7%	100,0%
Katılıyorum	Count	7	16	11	93	17	144
	%	4,9%	11,1%	7,6%	64,6%	11,8%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	2	1	4	8	16	31
	%	6,5%	3,2%	12,9%	25,8%	51,6%	100,0%
Total	Count	14	36	30	146	44	270
	%	5,2%	13,3%	11,1%	54,1%	16,3%	100,0%

“Birleşme müessesinin amacı suçlu veya kabahatlinin aynı suç veya kabahatten iki kez cezalandırılmasının önüne geçmektir” diyenler ile “Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyat kabahatinin birleşmemesi doğaldır” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. Ancak birleşmenin amacı iki kez cezalandırılmanın önüne geçilmektir yargısına katılıyorum diyenlerin %64,6’sı suç ve kabahatin birleşmemesi doğaldır yargısına katılmaktadır. Mali müşavirler mükellefin iki kez yargılanmasının önüne geçilmesi gerekliliğine katılmaktadır ancak suç ve kabahatin farklı nitelikleri olduğu için birleşmemesi gerektiğine katılmaktadırlar. Bu nedenle non bis in idem ilkesinin vergi suç ve vergi kabahatinin birleşmesi açısından geçersiz olacağı görülmektedir. Kabahat ve suçun birleşmesi mükellefin lehine etki yaratabilir; ancak suç ve kabahatin farklı nitelikleri ve sonuçları itibarıyla birleşme olması ve kabahatin cezasının farklı nitelikte olduğu düşünülmeden sadece suçtan dolayı ceza verilmesi tezatlık yaratabilir.

Tablo 66: Non Bis İn İdem İlkesi ile Kabahatlerde Birleşmenin Mükellefin Lehine Olması İlişkisi (A s.23* A s.24)

		$\chi^2=117,558$ $p=0,000$ $r=0,301$ $Sd=16$					
Birleşme müessesinin amacı suçlu veya kabahatlinin aynı suç veya kabahatten iki kez cezalandırmasının önüne geçmektir		Vergi suç ve kabahatlerinde birleşme olması, mükellef veya sorumlunun lehine bir düzenlemedir.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	1	1	1	0	1	4
	%	25,0%	25,0%	25,0%	0,0%	25,0%	100,0%
Katılmıyorum	Count	0	13	7	10	1	31
	%	0,0%	41,9%	22,6%	32,3%	3,2%	100,0%
Kararsızım	Count	1	9	26	22	2	60
	%	1,7%	15,0%	43,3%	36,7%	3,3%	100,0%
Katılıyorum	Count	2	17	13	105	7	144
	%	1,4%	11,8%	9,0%	72,9%	4,9%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	3	0	8	9	11	31
	%	9,7%	0,0%	25,8%	29,0%	35,5%	100,0%
Total	Count	7	40	55	146	22	270
	%	2,6%	14,8%	20,4%	54,1%	8,1%	100,0%

“Birleşme müessesinin amacı suçlu veya kabahatlinin aynı suç veya kabahatten iki kez cezalandırmasının önüne geçmektir diyenler” ile “Vergi suç ve kabahatlerinde birleşme olması, mükellef veya sorumlunun lehine bir düzenlemedir” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. Birleşmenin amacı non bis in idem ilkesinin uygulanmasıdır yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %64,8’dir ve katılıyorum diyenlerin % 72,9’u birleşme hükümlerini mükellefin lehine olarak görmektedir. Katılımcılara göre, birleşme mükellefler için birden fazla yargılanmanın önüne geçildiği için mükellefin lehinedir. O halde non bis in idem ilkesi ile birleşme arasında yakın bir ilişki vardır ve birleşmenin ortaya çıkma amaçlarından birisi de bu ilke olarak görülebilir ve birleşme hükümlerinin uygulanması, örneğin fikri içtima ile tek fiille farklı suçların ihlalinde tek ceza verilmesi, mükellefin lehine olacak bir uygulamadır.

Tablo 67: Birleşmede Mükellefin Amacı ve Non Bis İn dem İlkesi Arasındaki İlişki
(A. s.27* A. s.23)

		$\chi^2=89,233$ $p=0,000$ $r=0,254$ Sd:16					
Birleşme hükümlerinin uygulanması nedenlerinden birisi de mükellefin amacının tek olmasıdır.		Birleşme müessesinin amacı suçlu veya kabahatlinin aynı suç veya kabahatten iki kez cezalandırılmasının önüne geçmektir.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	0	0	0	1	0	1
	%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	0,0%	100,0%
Katılmıyorum	Count	0	8	6	13	2	29
	%	0,0%	27,6%	20,7%	44,8%	6,9%	100,0%
Kararsızım	Count	3	5	25	22	5	60
	%	5,0%	8,3%	41,7%	36,7%	8,3%	100,0%
Katılıyorum	Count	0	15	29	98	9	151
	%	0,0%	9,9%	19,2%	64,9%	6,0%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	1	3	0	10	15	29
	%	3,4%	10,3%	0,0%	34,5%	51,7%	100,0%
Total	Count	4	31	60	144	31	270
	%	1,5%	11,5%	22,2%	53,3%	11,5%	100,0%

“Birleşme hükümlerinin uygulanması “nedenlerinden birisi de mükellefin amacının tek olmasıdır” diyenler ile “Birleşme müessesinin amacı suçlu veya kabahatlinin aynı suç veya kabahatten iki kez cezalandırılmasının önüne geçmektir” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur ve bu iki yargı arasında pozitif doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. Birleşme uygulamasının nedenlerinden biri de mükellefin tek amacı olmasıdır yargısına katılıyorum diyenlerin %64,9’u birleşmenin aynı suçtan iki kez yargılanmasının önüne geçileceğine katılmaktadır. Mükellefin amacının tekliği nedeniyle iki kez cezalandırılmasının önüne geçmek birleşme kurumunun önemli bir özelliği olarak görülüyor. Mükellefin farklı vergi suçlarına sebebiyet vermesi durumunda tek ceza verilmesiyle tek fiil ile bu suçlara yol açması arasında kuvvetli bir ilişki bulunur.

Tablo 68: Birleşme ile İlgili Hükümlerin Anlaşılabilirliği ile Mükelleflerin Bu Hükümlerden Haberdar Olması Arasındaki İlişki (A s.26*A s.30)

$\chi^2=310,264$ $p=0,000$ $r=0,240$ $Sd=16$							
Birleşme ile ilgili hükümler açık ve anlaşılır değildir		Birleşme hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	3	0	0	0	0	3
	%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
Katılmıyorum	Count	0	5	2	12	6	25
	%	0,0%	20,0%	8,0%	48,0%	24,0%	100,0%
Kararsızım	Count	0	5	8	26	16	55
	%	0,0%	9,1%	14,5%	47,3%	29,1%	100,0%
Katılıyorum	Count	0	8	14	93	26	141
	%	0,0%	5,7%	9,9%	66,0%	18,4%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	0	2	9	10	25	46
	%	0,0%	4,3%	19,6%	21,7%	54,3%	100,0%
Total	Count	3	20	33	141	73	270
	%	1,1%	7,4%	12,2%	52,2%	27,0%	100,0%

“Birleşme ile ilgili hükümler açık ve anlaşılır değildir” diyenler ile “Birleşme hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur ve bu iki yargı arasında çok güçlü pozitif doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. Birleşme hükümleri açık ve anlaşılır değildir yargısına katılıyorum diyenlerin % 66’sı mükellefin birleşme hükümlerinden haberdar olmadığı yargısına katılmaktadır. Birleşme hükümlerinin VUK’da açıkça ve anlaşılır nitelikte düzenlenmesi ve mükellefin birleşme hükümlerinden haberdarlığını etkileyecek niteliktedir. O halde birleşme hükümlerinin açık ve anlaşılır olmaması nedeniyle mükellefin birleşme hükümlerinden haberdar olmaması durumu arasında bir bağlantı mevcuttur. Birleşme hükümlerinin açık ve anlaşılır olması, mükellefin bu hükümlerden haberdar olmasını etkileyecek bir etken olarak görülmektedir.

Tablo 69: Birleşme Hükümlerinin Anlaşılabilirliği ile VUK'da Yeniden Düzenlenmesi Yargısı Arasındaki Anket İlişkisi (A s.26* A s.31)

$\chi^2=220,760$ $p=0,000$ $r=0,488$ $Sd=16$						
Birleşme ile ilgili hükümler açık ve anlaşılır değildir.	Birleşme hükümlerinin VUK'da açıkça düzenlenmesi gerekmektedir.					Total
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	3	0	0	0	3
	%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
Katılmıyorum	Count	2	6	0	13	21
	%	8,0%	24,0%	0,0%	52,0%	100,0%
Kararsızım	Count	2	2	4	26	34
	%	3,6%	3,6%	7,3%	47,3%	100,0%
Katılıyorum	Count	0	2	1	98	101
	%	0,0%	1,4%	0,7%	69,5%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	0	1	0	4	5
	%	0,0%	2,2%	0,0%	8,7%	100,0%
Total	Count	7	11	5	141	164
	%	2,6%	4,1%	1,9%	52,2%	100,0%

“Birleşme ile ilgili hükümler açık ve anlaşılır değildir” diyenler ile” Birleşme hükümlerinin VUK'da açıkça düzenlenmesi gerekmektedir” diyenler arasındaki farklılık anlamlıdır. Bu iki yargı arasında güçlü pozitif doğrusal bir ilişki vardır. Birleşme hükümleri açık ve anlaşılır değildir yargısına katılıyorum diyenlerin %69,5'i bu hükümlerin VUK'da açıkça düzenlenmesi gerektiğine katılmaktadır. Birleşme ile ilgili hükümler açık ve anlaşılır değildir diyenlerin oranı oldukça yüksek olarak tespit edilmiş ve buna katılanların yüzde olarak çoğunluğu da birleşme hükümlerinin VUK'da yeniden düzenlenmesi gerekliliğine katılmaktadır. Birleşme hükümlerinin açıkça ve anlaşılır nitelikte olması için VUK'da bu konuda da değişiklik yapılması gereklidir. Birleşme hükümlerinin açık ve anlaşılır olmaması, bu konunun VUK'da yeniden düzenlenmesi gerekliliğine ortaya koyan bir etken olarak görülebilir.

Tablo 70: Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Kabahatinin Birleşmemesi İle Sadece Ağır Olan Cezanın Uygulanması İlişkisi (A. s.25* A. s.29)

$\chi^2=55,725$ $p=0,000$ $r=0,041$ Sd:16							
Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahatinin birleşmemesi doğaldır.		Tek fiile suç veya kabahat işlenmesi durumunda, sadece cezası ağır olan uygulanmalıdır.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	0	2	0	4	8	14
	%	0,0%	14,3%	0,0%	28,6%	57,1%	100,0%
Katılmıyorum	Count	1	9	6	14	6	36
	%	2,8%	25,0%	16,7%	38,9%	16,7%	100,0%
Kararsızım	Count	2	2	6	14	6	30
	%	6,7%	6,7%	20,0%	46,7%	20,0%	100,0%
Katılıyorum	Count	2	24	8	89	23	146
	%	1,4%	16,4%	5,5%	61,0%	15,8%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	3	6	3	10	22	44
	%	6,8%	13,6%	6,8%	22,7%	50,0%	100,0%
Total	Count	8	43	23	131	65	270
	%	3,0%	15,9%	8,5%	48,5%	24,1%	100,0%

“Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahatinin birleşmemesi doğaldır” diyenler ile “Tek fiile suç veya kabahat işlenmesi durumunda, sadece cezası ağır olan uygulanmalıdır” diyenler arasındaki farklılık anlamlıdır. “Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahati birleşmesi doğaldır” yargısına kesinlikle katılmıyorum diyenlerin %57,1’i “tek fiile suç veya kabahat işlenmesi durumunda, sadece cezası ağır olan uygulanmalıdır” yargısına tamamen katılmaktadır. Vergi ziyayı kabahati ve vergi kaçakçılığı birleşmesi doğaldır yargısına katılıyorum diyenlerin oranı %54,1’dir ve buna katılanların %61’i tek fiil ile suç ve kabahat nedeniyle ağır olan cezalı suç veya kabahatin uygulanmasına katılmaktadırlar. Katılımcıların cevapları bu konuda tezatlık yaratmaktadır ve konu vergi suçu ve kabahatinin birleşmesi olduğunda yargılarının da değiştiği görülüyor. Dolayısıyla meslek mensuplarının suç ve kabahatin birleşmesinin normal olduğu savunmaktadır; ancak bu suç ve kabahat vergi suçu ve kabahati olduğunda fikirlerinin değiştiği görülmektedir.

Tablo 71: Birleşme Hükümlerinden Mükelleflerin Haberdar Olmaması İle Birleşme Hükümlerinin Açıkça Düzenlenmesi Gereği İlişkisi (A s.30*s.31)

$\chi^2=214,761$ $p=0,000$ $r=0,382$ Sd:16							
Birleşme hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir.		Birleşme hükümlerinin VUK'da açıkça düzenlenmesi gerekmektedir.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	3	0	0	0	0	3
	%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
Katılmıyorum	Count	1	4	1	8	6	20
	%	5,0%	20,0%	5,0%	40,0%	30,0%	100,0%
Kararsızım	Count	0	0	1	17	15	33
	%	0,0%	0,0%	3,0%	51,5%	45,5%	100,0%
Katılıyorum	Count	3	4	3	105	26	141
	%	2,1%	2,8%	2,1%	74,5%	18,4%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	0	3	0	11	59	73
	%	0,0%	4,1%	0,0%	15,1%	80,8%	100,0%
Total	Count	7	11	5	141	106	270
	%	2,6%	4,1%	1,9%	52,2%	39,3%	100,0%

“Birleşme hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir diyenler” ile “Birleşme hükümlerinin VUK'da açıkça düzenlenmesi gerekmektedir” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur ve bu iki yargı arasında güçlü pozitif doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. Birleşme hükümlerinden mükellefler haberdar değildir düşüncesine katılıyorum diyenlerin %74,5'i birleşme hükümlerinin yeniden düzenlenmesi gerektiğine katılmaktadır. Birleşme hükümlerinin yeniden VUK'da yeniden ve açıkça düzenlenmesi mükelleflerin birleşme hükümlerinden haberdarlığını etkileyecek bir konu olarak görülüyor. Bu iki durum arasında ciddi bir bağlantı olduğundan, birleşme hükümlerinin VUK'da yeniden açıkça düzenlenmesi halinde mükelleflerin bu kurumdan haberdar olmaları ve anlayabilmeleri kolaylaşacaktır.

Tablo 72: İştirak ve Tekerrür Hükümlerinden Mükelleflerin Haberdar Olmaması Arasındaki İlişki (A s.10* A s. 17)

$\chi^2=162,554$ $p=0,000$ $r=0,460$ $Sd=16$							
İştirak hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir.		Tekerrür hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	3	3	0	1	1	8
	%	37,5%	37,5%	0,0%	12,5%	12,5%	100,0%
Katılmıyorum	Count	0	13	6	14	0	33
	%	0,0%	39,4%	18,2%	42,4%	0,0%	100,0%
Kararsızım	Count	1	7	13	11	3	35
	%	2,9%	20,0%	37,1%	31,4%	8,6%	100,0%
Katılıyorum	Count	2	6	14	103	11	136
	%	1,5%	4,4%	10,3%	75,7%	8,1%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	1	4	7	18	28	58
	%	1,7%	6,9%	12,1%	31,0%	48,3%	100,0%
Total	Count	7	33	40	147	43	270
	%	2,6%	12,2%	14,8%	54,4%	15,9%	100,0%

“İştirak hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir” diyenler ile “Tekerrür hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir” diyenlerin yanıtlarındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. İştirak hükümlerinden mükellef haberdar değildir yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı %71,9’dur. Tekerrür hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı da %70,3’tür. İştirak hükümlerinden mükellef haberdarlığı yoktur diyerek katılıyorum diyenlerin %75,7’si mükellefin tekerrür hükümlerinden de haberdar olmadığına katılmaktadır. Görüldüğü üzere mükellefi iyi analiz edebilecek mali müşavirler mükellefin tekerrür ve iştirak hükümlerinden haberdar olmadığına katılıyor.

Benzer oranlar iştirak ve birleşme hükümleri ile tekerrür ve birleşme hükümlerinden mükelleflerin haberdar olup olmadıkları konusunda da görülmektedir. Bu durum mükelleflerin bu hükümlerden ve kurumlardan yeterince haberdar olmadıkları konusunda mali müşavirlerin bir görüş birliği içinde olduklarını göstermektedir. Buna sebep olarak birleşme, tekerrür ve iştirak durumları ile mükelleflerin çok sık karşılaşmaması ve bu

konular hakkında yeterli bilgi sahibi olmamaları gösterilebilir. Dolayısıyla mükelleflerin bu kurumların uygulanmasını gerektiren tatsız durumlarla karşı karşıya gelmemeleri için, birleşme, tekerrür ve iştirak halleri ile ilgili bilinçlendirmelerine yönelik faaliyetlerin yürütülmesi önem arz eden bir konudur.

Tablo 73: Birleşme ve İştirak Hükümlerinin Yeniden Düzenlenmesi Gereği İlişkisi
(A s.31* A s.7)

$\chi^2=126,848$ $p=0,000$ $r=0,457$ $Sd=16$							
Birleşme hükümlerinin VUK'da açıkça düzenlenmesi gerekmektedir.		İştirak hükümlerinin VUK'da yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
Kesinlikle katılmıyorum	Count	5	1	0	1	0	7
	%	71,4%	14,3%	0,0%	14,3%	0,0%	100,0%
Katılmıyorum	Count	1	1	4	4	1	11
	%	9,1%	9,1%	36,4%	36,4%	9,1%	100,0%
Kararsızım	Count	0	0	0	4	1	5
	%	0,0%	0,0%	0,0%	80,0%	20,0%	100,0%
Katılıyorum	Count	5	5	6	94	31	141
	%	3,5%	3,5%	4,3%	66,7%	22,0%	100,0%
Tamamen katılıyorum	Count	2	1	6	41	56	106
	%	1,9%	0,9%	5,7%	38,7%	52,8%	100,0%
Total	Count	13	8	16	144	89	270
	%	4,8%	3,0%	5,9%	53,3%	33,0%	100,0%

“Birleşme hükümlerinin VUK'da açıkça düzenlenmesi gerekmektedir” diyenler ile “İştirak hükümlerinin VUK'da yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. Birleşme hükümleri VUK'da yeniden düzenlenmelidir hipotezine katılıyorum diyenlerin %66,7'si, kararsızım diyenlerin de %80'i iştirak hükümlerinin VUK'a yeniden konması gerekliliğine katılmaktadır. Birleşme hükümleri yeniden düzenlenmelidir konusunda kararsız kalanlar iştirak hükümlerinin yeniden VUK'a konması gerektiğini düşünmektedir. Birleşme hükümleri VUK'ta başlıklar halinde yer almaktadır; ancak iştirak hükümlerinde böyle bir düzenleme öngörülmemiştir. Bu iki durum

arasındaki ilişki incelendiğinde birleşme hükümlerinin, açık ve anlaşılır olup olmaması tartışmalı olmak üzere yine de VUK'ta ayrıntılı olarak düzenlenmiş olması önemlidir. Bu nedenle VUK'ta iştirak hükümlerine de yer verilmesi önem arz eden bir konudur.

Tablo 74: Matrah ve İştirak Hükümlerinin VUK'a Yeniden Getirilmesi Arasındaki İlişki (B s.6* A. s.7)

$\chi^2=22,841$ $p=0,029$ $r=0,031$ $Sd=12$							
2011 Yılında Beyan Edilen Matrah		İştirak hükümlerinin VUK'da yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.					Total
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum	
0-10.000	Count	2	1	6	25	15	49
	%	4,1%	2,0%	12,2%	51,0%	30,6%	100,0%
10.000-25.000	Count	3	3	4	37	17	64
	%	4,7%	4,7%	6,2%	57,8%	26,6%	100,0%
25.000-58.000	Count	1	1	3	45	31	81
	%	1,2%	1,2%	3,7%	55,6%	38,3%	100,0%
58.000 ve üzeri	Count	7	2	1	20	25	55
	% w	12,7%	3,6%	1,8%	36,4%	45,5%	100,0%
Total	Count	13	7	14	127	88	249
	%	5,2%	2,8%	5,6%	51,0%	35,3%	100,0%

2011 yılında beyan ettiği matrah 0-10.000 TL olanların %51'i, 10.000-25.000 TL olanların %57,8'i, 25.000-58.000 TL olanların %55,6'sı, 58.000 ve üzeri olanların %36,4'ü "İştirak hükümlerinin VUK'da yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum" yargısına katılmaktadır. Bu ilişki incelendiğinde daha yüksek matrah beyan eden mali müşavirler bu yargıya daha az katılmaktadır. Görüldüğü üzere daha yüksek gelirli meslek mensupları iştirak hükümlerinin VUK'da yeniden düzenlenmesi gerektiğine daha az katılmaktadır ve hükümlerin ayrıntılı olarak yeniden konulması konusundaki gereklilik onlar için daha az gereklidir.

Tablo 75: Mesleki Deneyim İle Non Bis İn İdem İlkesi İlişkisi (B. s.5* A. s.29)

$\chi^2=31,407$ $p=0,012$ $r=0,81$ $sd=16$							
Mesleki Deneyim	Tek fiile suç veya kabahat işlenmesi durumunda, sadece cezası ağır olan uygulanmalıdır.					Total	
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen katılıyorum		
0-5	Count	0	13	3	16	10	42
	%	0,0%	31,0%	7,1%	38,1%	23,8%	100,0%
6-10	Count	3	6	6	21	8	44
	%	6,8%	13,6%	13,6%	47,7%	18,2%	100,0%
11-15	Count	4	3	4	29	18	58
	%	6,9%	5,2%	6,9%	50,0%	31,0%	100,0%
16-20	Count	1	8	3	14	14	40
	%	2,5%	20,0%	7,5%	35,0%	35,0%	100,0%
21 ve üzeri	Count	0	13	7	51	15	86
	%	0,0%	15,1%	8,1%	59,3%	17,4%	100,0%
Total	Count	8	43	23	131	65	270
	%	3,0%	15,9%	8,5%	48,5%	24,1%	100,0%

Mesleki deneyim yılı 0-5 yıl olanların %38,1'i, 21 ve üzeri yıl olanların da %59,3'ü "Tek fiile suç veya kabahat işlenmesi durumunda, sadece cezası ağır olan uygulanmalıdır" yargısına katılmaktadır. Dolayısıyla mesleki deneyimi az olanlar suç ve kabahatin birleşmesi durumundaki ilişkide tek ceza verilmesine daha az katılmaktadır. Mesleki deneyimi daha fazla olan meslek mensupları mesleki deneyimi daha az olan meslek mensuplarına göre mükellefin lehine bir katılım göstermekte ve suç ve kabahatin farklı nitelikleri olduğunu önemsememektedirler. Bu ilişkiden mesleki deneyim ile "non bis in idem" ilkesine bakış arasında önem arz eden bir farklılık gözlenebiliyor.

SONUÇ

Kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık kabahat olarak tanımlanır. 1889 tarihli İtalyan Ceza Yasası'nın gerekçesinde de kabul edilen bir fikre göre, hukukî bir zarar yaratan eylemler, suç; buna karşılık zararsız olmalarına rağmen, kamunun sükûnu ve başaklarının hak ve yararları bakımından tehlike yaratan eylemler kabahattir. Vergi mükellefleri ve sorumlularıyla, bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin VUK'da tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri "vergi suçu ve vergi kabahati" olarak tanımlanmaktadır. Ancak vergi suçları ve kabahatleri kendilerine has özellikleri nedeniyle farklı yargısal mevzuata ve ceza yaptırımlarına tabidirler. Vergi suçları "kamu düzenini" bozan suçlardır ve yaptırımları kabahatlere oranla daha güçlüdür.

Vergi ceza hukuku, vergi suç ve cezalarının temel kurallarını özel ceza hukuku ve genel ceza hukuku çerçevesinde incelemektedir. VUK'daki düzenlemelerde vergi ödev ilişkisinin gerekleri yanında ceza hukuku ilkeleri de dikkate alınmıştır. Ceza hukukunun temel kanununun Türk Ceza Kanunu olması dolayısıyla, oradaki değişiklikler diğer kanunlarda yer alan suç ve cezaları da etkilemektedir. Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesinde "Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hükmü bu durumu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla Türk Ceza Kanunundaki hükümler vergi kanunlarına da etki etmektedir. O halde, Türk ceza hukukundaki değişimlerden en fazla etkilenecek alanlardan birisi de vergi ceza hukukudur. Türkiye'de vergi suçları ve cezaları, büyük ölçüde genel ceza hukuku dışında kendine özgü niteliği bulunan özel kanunla (VUK) düzenlenmiştir. Bu haliyle vergi ceza hukukunun ceza hukukunun özel ve tamamlayıcı bir bölümünü oluşturduğu söylenebilir. O halde Vergi Ceza Hukuku, Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku içerisinde yer alan bir ceza hukukudur. Bu nedenle vergi suçları açısından VUK ve TCK birleşme, tekerrür ve iştirak hükümleri için ana kaynaklardır.

Kamu hukuku açısından farklı özelliklere haiz olan vergi ceza hukuku içinde, vergi suçlarında ve vergi kabahatlerinde birleşme, tekerrür ve iştirak suç ve kabahatin özel görünüş şekilleri olarak önem arz eden kurumlardır.

Suçların ve kabahatlerin içtimalı suçun ve kabahatin ne zaman tek, ne zaman birden fazla olduğunu kabüle bağlayan bir kurumdur. Suçların içtimalı ve cezaların içtimalı

birbirinden farklı özelliklere haiz olan kavramlardır. Ceza hukukunun temel prensiplerinden birisi “kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır” şeklinde ifade edilmektedir. Cezaların içtimasında birden fazla kesinleşmiş ceza varken, suçların içtimasında kanunen tek suç ve bu suçun karşılığı olarak tayin edilen tek ceza vardır ve cezaların içtiması (gerçek içtima) kural, suçların içtiması ise bu kuralın bir istisnası olarak ortaya çıkmıştır. Suçlarda birleşme hali, “tek fiile” ortaya çıkan çeşitli suçların sadece bir tek suç oluşturacak şekilde birleşip kaynaşmasıdır. Bu noktada birleşmenin hukuki mahiyeti önem arz eder. Genel ceza hukukunda bu konuda iki görüş vardır. Bu görüşler suç tekliği ve suç çokluğu görüşleridir. Birleşme ile diğer suçun hukuki mahiyetini koruyup korumayacağı konusunda doktrinde birlik yoktur. Birleşmeyle, tek fiille işlenen birden fazla suçtan sadece cezası en ağır olan fiil cezalandırılmakta ve cezası daha hafifi olan suç, ağır olan suçun içinde eritilmektedir. Birden çok fiil ile kanunun aynı hükmünün birden çok ihlal edilmesi veya birden çok hükmünün ihlal edilmesi ile ortaya çıkabileceği gibi, bir fiil ile kanunun birden çok hükmünün ihlal edilmesiyle de ortaya çıkabilir. Normal olarak ceza kanununun ihlali sayınca suç vardır; ancak, kanun bazen birden çok ihlali tek suç saymakta ve faile tek ceza verileceğini öngörmektedir. Bu tür hukuki birleşmeler bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtimayı oluşturmaktadır.

Birleşme açısından vergi suçlarının VUK ve TCK ve vergi kabahatlerinin VUK ve Kabahatler Kanunu hükümlerine göre analizi yapılmalıdır ve bu konuda Yargıtay ve Danıştay kararları ele alınmalıdır. Vergi kabahatleri açısından Kabahatler Kanununun birleşmeye yönelik “Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır” hükmü vergi kabahatleri ve suçları için geçerli olamayacaktır. Bu noktada özel kanun niteliğinde VUK’un 340. maddesinin “Bu Kanunda yazılı vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.” Hükmü vergi kabahatlerinde birleşme için geçerli olacaktır. Kabahatler Kanunu’nun 3’üncü maddesinin 1. fıkrasında, “Bu Kanunun idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanır” denilerek Kabahatler Kanunu genel kanunu niteliğine büründürülmüştür. Ancak Kabahatler Kanunu’nun bu hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. 5326 sayılı kanunun 3. maddesindeki fıkranın Anayasa Mahkemesince iptali ardından söz konusu 3. madde yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden önce de kabahatler kanuna konulan ek madde ile “213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi

mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır şeklinde” düzenlenmiş olup maddenin gerekçesinde “vergi mahkemelerinin görev alanına giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri nedeniyle 213 sayılı kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda mülahaza edilerek, Kabahatler Kanununun usule ilişkin hükümlerin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmüne yer verilmiştir” açıklaması yapılmıştır. Bu nedenle vergi kabahatleri açısından VUK ve Kabahatler Kanunu hükümleri farklı olduğunda VUK hükümleri geçerli olacaktır; ancak VUK’da hüküm yoksa Kabahatler Kanunu’nun genel hükümlerine bakılacak ve bu hükümler vergi kabahatleri için uygulanabilecektir. VUK gereğince, eylemin, vergi ziyayı kabahati ile usulsüzlük kabahatini gerektirmesi halinde, iki tür cezadan yalnızca miktar itibarıyla ağır olanı kesilir.

Kişi, işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olabilir; ancak *non bis in idem* kuralı gereğince bu fiilden dolayı ancak bir defa cezalandırılacaktır. “Non bis in idem” ilkesi, aynı fiil ve aynı kişi hakkında daha önce verilen bir hüküm nedeniyle yeniden yargılama yapılamayacağını ifade etmektedir. Gerçekleştirdiği fiilin birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olması durumunda, failin bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suç nedeniyle cezalandırılması yoluna gidilecektir. Böylece tek fiil nedeniyle kişinin birden fazla cezalandırılmasının önüne geçmek amaçlanmaktadır. Ancak bu ilke tek fiille vergi suçu ve vergi kabahati oluşumunda uygulanamayacaktır. Çünkü vergi kabahati ve vergi suçları farklı nitelikleri ve sonuçları olan, idari ve adli yargı açısından farklı yaptırımlar öngörülen kurumlardır. İHAS 7. Protokolün 4. Maddesi de “non bis in idem ilkesini” içerir, yani kişinin çifte cezalandırılmama veya yargılanmama hakkı vardır. Bu çerçevede vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçunda hapis cezası ile cezalandırılan fiillerin aynı zamanda vergi ziyayına sebebiyet vermesi halinde vergi cezası ile yaptırıma bağlanıyor olması, bu madde bağlamında değerlendirilmesi gereken bir husustur. Söz konusu fiiller hakkında ceza mahkemelerinde verilen hapis cezaları ile idarece uygulanan para cezalarının çifte ceza meselesi altında değerlendirilip değerlendirilmediği ele alınmıştır. Bu konuda İHAM vergi hukukunda, tek fiil ile vergi kabahati ve vergi suçu oluşması durumunda; hem vergi ziyayı kabahatinin hem de vergi suçunun cezalarının ayrı ayrı kesileceğini karara bağlamıştır. Danıştay ve Yargıtay kararlarında da bu durum onanmaktadır.

TCK md. 5 gereğince vergi kanunlarında hüküm bulunmadığından, vergi suçlarında birleşme açısından TCK’nın birleşme hükümleri geçerli olacaktır. TCK 44. maddesinin “Fikri İçtima” hükümlerine göre vergi suçlarında bir tek fiille vergi suçu ve aynı zamanda farklı bir

suç da ortaya çıkmış ise fikri içtima hükümleri uygulanacaktır. Tek fiille birden fazla neticenin ortaya çıktığı durumda fikri içtima uygulanmayacaktır. Keza fikri içtimanın olabilmesi için fiilin tek, neticenin tek, fakat neticenin farklı suçlar oluşturabilmesi şarttır. Farklı tarihlerde aynı kaçakçılık suçunun aynı takvim yılında işlenmesi TCK md. 43'e göre "Zincirleme (müteselsil) suç" oluşturacaktır.

VUK'un "Suçlarda Birleşme" başlıklı 340. maddesinde "Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz" hükmü yer almaktadır. VUK Tasarı Taslağında bu hüküm "Bu Kanunda yazılı kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, vergi kaybı ve usulsüzlük cezaları ile diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 244 ve 258 inci maddelere göre suç oluşturduğu takdirde, vergi cezası kesilmesi veya kesilen cezada idare ile uzlaşılması ya da cezanın ödenmiş olması söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz" olarak tasarlanmaktadır. Yine Tasarı Taslağının 242. maddesinde "Cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi kaçakçılık veya vergi kaybı ile usulsüzlük (özel usulsüzlük dâhil) birlikte işlenmiş olursa, bunlara ait cezalardan sadece tutar itibarıyla en ağır kesilir" hükmü yer almaktadır. Cezalarda birleşmeyi düzenleyen özel usulsüzlükler ve cezaları başlıklı madde hükmüne her fıkra sonunda "Hesap dönemi kapanıktan sonra bu fıkraya göre ceza kesilmez" hükmü yerleştirilerek cezalarda birleşmenin sadece aynı takvim yılı açısından geçerli olacağı vurgulanmıştır. VUK Tasarı Taslağının genel olarak kavramlarda Türkçeleştirme yapılmıştır. Vergi ziyayı kabahatine (359. maddede yer alan fiillerle) teşebbüs cezası ile diğer kanunlarda yazılı cezaların içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği de hüküm altına alınmıştır. Tek fiille vergi ziyayı kabahati ve özel usulsüzlük kabahatinin oluşumu durumunda birleşmenin olup olmayacağı hususu Vergi Usul Kanununun 353. maddesinde çözümlenmiştir. Bu maddeye göre; "özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyanın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336'ncı madde hükmü uygulanmaz" denilerek vergi ziyayı ve özel usulsüzlük kabahatlerinde birleşme kabul edilmemiştir. Bununla birlikte en önemli değişiklik vergi ziyayı kabahati ve özel usulsüzlük kabahatinin birleşebileceğine yönelik hükmüdür.

Vergi kabahatleri açısından birleşmesi kabul edilen halleri şöyle sıralayabiliriz:

i) Tek fiille oluşan vergi ziyai kabahati ve genel usulsüzlük kabahati.

Vergi kabahatlerinde birleşmesi kabul edilmeyen hallerde:

i) Tek fiille vergi kabahatleri ile TCK ve diğer kanunlardaki suçların birleşmesi,

ii) Tek fiille vergi kabahatleri ile VUK'da yer alan vergi suçlarının birleşmesi,

iii) Aynı fiille meydana gelen vergi ziyai kabahati ve özel usulsüzlük kabahatinde birleşme,

iv) Tek fiil ile farklı vergiler açısından iki kabahat işlenmesi.

Vergi kabahatlerinin cezalarında birleşme özel usulsüzlük kabahatlerinin cezaları için geçerli olmaktadır.

Vergi suçlarında fikri içtima halleri:

i. Tek fiil ile kaçakçılık suçu ve diğer bir suç işlenmesi.

ii. Tek fiil ile vergi mahremiyetini ihlal suçu ile ticari sırların açıklanması.

Vergi suçlarında zincirleme suç durumları:

i) Mükellefin özel işlerini yapma suçu ve vergi mahremiyetini ihlal suçunda müteselsil suç.

ii) Farklı tarihlerde ve aynı takvim döneminde aynı vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi.

Vergi suçlarının cezalarının birleşmesinde TCK hükümleri geçerli olmakla birlikte, TCK'da cezaların içtimama yönelik hükümler olmayışı nedeniyle Yargıtay kararlarında TCK'da hapis cezalarının içtimayı düzenlenmediği gerekçesiyle hükmolunan cezaların toplanmasına yönelik bozma kararları vermektedir. Bununla birlikte vergi suçları için cezaların birleşmesi zayıf bir ihtimal taşımaktadır. Keza, bir kişiye "birden fazla süreli hapis cezasına mahkumiyet halinde en fazla yirmi sekiz yıl" infaz uygulandıktan sonra şartlı salıverme esaslarına göre salıverilecektir.

Tekerrüre ilişkin uygulamalar ve tekerrürün kurumsal anlamda bir suç politikası ve cezanın bireyselleştirilmesi aracı olarak kabul edilip sistemleştirilmesi, yakın zamanlarda gerçekleşmiştir. Tekerrür, kanunda yer alan cezanın kişiyi ıslah etmeye yeterli gelmemesi nedeniyle arttırılmış ceza uygulanmasını gerektiren bir ceza politikası aracıdır. Tekerrürün amacı, tekrar suç işleyen kişinin işlemiş olduğu suçlar nedeniyle normal suçlulara göre ya daha fazla cezalandırılmasını ya verilecek ceza türünün değiştirilmesini ya da normal suçlulardan farklı bir infaz rejimine tabi tutulmasını sağlamaktır. Tekerrür çeşitleri; genel-özel, gerçek-mefruz, süreli-süresiz, milli-milletlerarası, mecburi-ihtiyari tekerrürdür. 756 Sayılı TCK'da genel ve özel (karma), mefruz (doktrinde) Yargıtay kararlarında gerçek, süreli,

milli, mecburi; 5237 Sayılı TCK'da genel, mefruz, süreli, milli, mecburi; VUK'ta özel, mefruz, süreli, milli, mecburi tekerrür geçerlidir. 756 Sayılı TCK'da tekerrürün sonucu sonraki cezanın ağırlaştırılmasıdır; 5237 Sayılı TCK'da ise sonraki cezanın özel infaz rejimine göre çektirilmesi ve infaz sonrasında denetimli serbestlik tedbirinin uygulanmasıdır. Vergi suçları için VUK'da hüküm olmadığı için TCK'nın tekerrüre ilişkin hükümleri geçerli olacaktır. Vergi kabahatleri içinde VUK md. 339 geçerli olacaktır. Kabahatler Kanununda tekerrüre yönelik hüküm bulunmamaktadır. Hem TCK md. 58, hem de VUK md. 339 tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceden işlenen suçun cezasının kesinleşmiş olmasını aramıştır. Her iki yasada cezanın infaz edilmiş veya vergi cezanın tahsil edilmiş olması aranmamıştır. TCK 58. maddeye göre kasıtlı suçlarda, taksirli suçlar arasında tekerrür cereyan etmeyecektir. Eğer önceki mahkûmiyet, vergi suçuna ilişkin ise, TCK 58/2-b. maddesine göre üç yıl içinde yeni bir suç işlendiğinde tekerrür hükümleri uygulanabilecektir. Buna göre; vergi suçlarında tekerrür ilk mahkûmiyetin süresi beş yıldan az ise uygulama alanı bulur. 213 sayılı yasadaki tüm suçların cezası beş yıldan az olduğu için yeni suç için tekerrürlü suçların bu süre içinde işlenmesi gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde "Vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, *cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından* başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır". Tekerrür nedeniyle cezanın artırılmasını nedeni ilk suç için verilen cezanın yetersiz olmasına bağlanmıştır ve bu anlayış TCK ile terk edilmiş ve tekerrür nedeniyle eskiden olduğu gibi yeniden işlenen suçun cezasının artırılması yoluna gidilmemiş olsa da vergi ziyanda bu sistem devam ettirilmiştir. Vergi kabahatlerinde tekerrürün oluşabilmesi için aşağıdaki şartların varlığı gerçekleşmelidir:

1. Vergisel Bir Kabahat İşlenmesi: Kabahat vergi ziyai veya genel usulsüzlük olmalıdır. İkinci kabahat önceki kabahatle aynı nitelikte bir kabahat olmalıdır.
2. Tekerrüre konu olan önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olmalıdır.
3. Sonraki kabahatin cezasının öngörülen sürede kesilmelidir.
4. İlk fiil ve ikinci fiil aynı vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya kabahate iştirak eden tarafından gerçekleştirilmelidir.

Vergi suçlarında tekerrürün şartları TCK açısından:

1. Bir ceza mahkumiyetinin bulunması.

2. Yeni bir suçun işlenmesi.
3. Yeni suçun tekerrür süreleri içinde işlenmiş olması.
4. Yeni suçtan ötürü hapis cezasına hükmedilmiş olması.

VUK Tasarı Taslağı “Vergi kaçakçılık cezası, vergi kaybı cezası veya usulsüzlük cezası kesilen ve cezası kesinleşen bir kimse; aynı cezayı gerektiren bir fiili, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere vergi kaçakçılık cezası ve vergi kaybı cezasında beşinci yılın, usulsüzlükte ikinci yılın sonuna kadar tekrar işlerse kesilecek ceza vergi kaçakçılık ve vergi kaybı cezasında yarısı, usulsüzlükte dörtte biri oranında artırılır. Ancak, tekerrüre neden olan fiil nedeniyle kesilecek cezalar, her bir ceza türü itibariyle kesinleşen önceki cezalardan en yüksekinin tutarını geçemez” hükmü gereğince vergi kabahatleri için de Tasarı Taslağında tekerrüre neden olan fiil nedeniyle kesilecek cezalar, her bir ceza türü itibariyle kesinleşen önceki cezalardan en yüksekinin tutarını geçemez lafzı ile tekerrür için üst limit öngörülmektedir. VUK Tasarı Taslağında öngörüldüğü üzere, tekerrürde cezalar için üst limit getirilmesi olumludur. 765 sayılı TCK’nın 81/3. maddesinde “İkinci suç için tayin edilecek cezaya tekerrürden dolayı zammı lazım gelen miktar, hiç bir suretle evvelki suç için hükmedilmiş olan cezaların en ağırından ziyade olarak tayin olunamaz” hükmü ile tekerrürden dolayı artırılacak miktarın önceki mahkûmiyeti geçemeyeceği kuralı 5275 sayılı Kanun’un 108/2. maddesiyle de muhafaza edilmiş ve “Tekerrür nedeniyle koşullu salıverme süresine eklenecek miktar, tekerrüre esas alınan cezanın en ağırından fazla olamaz” hükmü getirilmiştir. Vergi kabahatleri için de Tasarı Taslağında tekerrüre neden olan fiil nedeniyle kesilecek cezalar, her bir ceza türü itibariyle kesinleşen önceki cezalardan en yüksekinin tutarını geçemez lafzı ile tekerrür için üst limit planlanmaktadır.

Bununla birlikte vergi kabahatlerinde birleşme olduğunda, tekerrürün nasıl uygulanacağı ve kabahatlerden diğerinin hukuki niteliğinin ne olacağı oldukça önemlidir ve doktrinde tartışılmalıdır. Cezaların hukuki niteliğine ilişkin çeşitli görüşler mevcuttur. Cezaların birleştirilmesinin “bir yaptırım hukuku-infaz hukuku” kurumu olduğu, birleştirmeye rağmen, cezaları birleştirilen her suçun cezasının “hukuken ortadan kalkmadığı”, yine benzer şekilde içtima sonunda verilen “toplam ceza” içindeki “unsur-cezalar”ın erimedikleri, kaybolmadıkları, cezaların içtima dışındaki haller bakımından “varlıklarını korudukları” savunulmuştur. Suç çokluğu görüşüne göre ve cezaların birleşmesinde her suçun cezasının ortadan kalkmadığı görüşüne göre; vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatinin birleşmesi halinde, genel usulsüzlük kabahati işlendiğinde tekerrüre esas alınabilecektir.

Ancak suç teklifi ve tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki cezanın kesinleşmiş ve kesilmiş olması kuralına göre de bu örnekte, sonradan işlenen genel usulsüzlük kabahati için tekerrür uygulanamayacaktır.

Tekerrür için sonraki vergisel kabahatin işlendiği değil, sonraki vergisel kabahat için cezanın kesildiği tarih önemsenmiştir. Yani tekerrür işlenmiş kabahatten sonraki kabahate uygulanabilecektir. Bununla birlikte; maddenin açık hükmü gereğince “tekrar ceza kesilmesi” ibaresi yer almaktadır; ancak bu durum tekrar fiil işlenmesi şeklinde geniş bir şekilde yorumlanmamalıdır. Bu konu Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararları ile açığa kavuşturulmuştur. 15.08.2011 tarihli ve 49 sayılı VUK Sirküleri ile bu uygulamaya son verilmiş olup tekerrür artırımı bakımından fiilin esas alınacağı yönünde açıklama yapılmıştır. Bu yanlış uygulamalardan Sirkülerde, tekerrür artırımı için bulunması gereken diğer şartlar hakkında herhangi bir açıklama yapılmamış olması, farklı uygulamaların devam edebileceğini göstermektedir. VUK’un 339. maddesine göre vergi idaresi bazen yanlış uygulamalar yaratmaktadır. Örneğin aynı fiil nedeniyle birden çok vergi ziyai cezası kesilmekte, söz konusu cezaların kesilmesini gerektiren sebep tek fiilden ibaret olmasına rağmen tekerrür artırımına gidilebilmektedir. Tekerrürün özel usulsüzlüğü de içine aldığına dair doktrinde yorumlar bulunmaktadır.

Birden fazla kişinin bir araya gelerek suç işlemesi geçmişte olduğu gibi günümüzde de giderek artan bir suç işleme halidir. İştirak kurumu, soyut olarak bir kişinin işleyebileceği bir suçu birlikte işlemek amacıyla bir araya gelip değişik davranışlar yapan kişilerin sorumluluklarını düzenlemektedir. Ceza sorumluluğunu ifade eden iştirak hali, çok failli suçlardan farklı bir durumu ifade etmektedir. Tek bir kişi tarafından işlenmesi mümkün olmadığı için birden fazla kişinin fail olarak suçun işlenmesine katıldığı suçlara çok failli suçlar denir. Çok failli suçlarda bulunması gereken unsurlar:

- i. Kanuni tanımda faillerin birden fazla olacağı öngörülmelidir,
- ii. Faillerin her birinin hareketi bulunmalıdır,
- iii. Faillerden her birisi fail sıfatıyla hareket etmeli ve bu hareketleri kanuni tanımda unsur olarak yer almalıdır,
- iv. Faillerden en az birisinin cezalandırılabilmesi mümkün olmalıdır.

İştirakte failin sorumluluğu konusunda bir farklılık olmasa da ülkelerin ceza kanunlarında ferî iştirakçilerin (azmettiren ve yardım eden) failden daha az cezalandırılıp cezalandırılmayacağı nasıl paylaşılacağı konusunda yasal sistemler ikiye bölünmektedir.

Amerikan ve Fransız hukuku fail gibi cezalandırılması gerekliliğini savunurken; Alman ve Rusya hukuku iştirakçilerin faile göre daha az cezalandırılması gerekliliğini savunurlar.

Görüldüğü üzere; vergi kabahatleri için iştirak şartları KK (md. 14) itibariyle iki, VUK (md. 344.) açısından ise bir tanedir. Bunlar:

- i. İştirak edilen fiilin hukuka aykırı olması (KabhK md. 14/3),
- ii. İştirakçi veya iştirakçilerin fiilin işlenmesine bilerek ve isteyerek (kasıt) katılmaları (KabhK md. 14/3),
- iii. İştirak edilen kabahatin ağır nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı olması (VUK md. 344/2).

Vergi ziyayı kabahatine iştirakte ortak faillik için şartlar ise:

- i. İştirakin, VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillerde söz konusu olması,
- ii. Anılan eylemlerin icrasının birden fazla kişi tarafından ve önceden anlaşarak yapılması.

Bu eylemlerin birlikte gerçekleştirilmesidir Kabahatler Kanunu md. 14./1 (1) *Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idari para cezası verilir. VUK md.344“Vergi ziyasına 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.”* VUK hükmü gereğince; iştirakçiye verilecek ceza vergi ziyayı miktarına eşit olacak, asıl faile ise 3 katında cezalandırma yapılacaktır. O halde vergi kabahatleri açısından ağır nitelikli fiillerle vergi ziyayı kabahatinde iştirak geçerli olacaktır. Ancak istisnai durumlar mevcuttur; mükellefin özel işini yapan memurların özel iş niteliğindeki hareketlerinin orta nitelikli fiiller dahi olsa mükellef nezdinde vergi ziyayı kabahatine iştirak etmiş olmasından dolayı memura vergi ziyayı cezası kesilecektir. Kabahatler Kanunu md. 14/3’de yer alan kabahate iştirak için “kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir” hükmü karşısında, VUK md. 359’da yazılı olanlar dışındaki eylemlerle vergi ziyasına neden olunması, iştirakin vergi ziyayı cezası ile cezalandırılabilmesi için vergi ziyasına kasten sebebiyet verilmiş olması, bununda vergi idaresince kanıtlanmış olması şarttır. Aksi takdirde iştirak edenin cezalandırılması olanaklı değildir. Vergi ziyayı kabahatinin ağır niteliklerle işlenmesi sonucunda, kesilen cezalar için uzlaşmadan yararlanılamayacaktır. Bu durum ilgili fiillerin iştirakçilerinin de uzlaşmadan yararlanamayacağı sonucunu doğurur. İştirak cezasını iştirakçinin bağlı bulunduğu vergi dairesinin kesmesi halinde ceza kesme işlemi yetki unsuru yönünden iptal edilebilmektedir. İştirak halinde iştirakçiye kesilecek ceza konusunda yetkili vergi dairesi, fiiline iştirak edilenin bağlı bulunduğu vergi dairesidir.

Vergi suçlarına iştirak edenlerin vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları şart değildir. Fiilin işlenmesine kanunda öngörülen şekilde katılan herkes iştirakçi olabilir. 5237 Sayılı TCK'nın genel hükümleri arasında düzenlenmiş olan iştirak VUK'daki vergi suçları açısından da uygulama alanı bulur. TCK açısından suça iştirakin koşulları şöyledir:

- i. Birden çok kişi (fail) tarafından yapılan ve aralarında nedensel bağlantı bulunan birden çok hareketin varlığı (objektif koşul),
- ii. Suça katılma kastı (iştirak iradesi: subjektif koşul),
- iii. Karar verilen suçun işlenmesi (bağlılık kuralı).

Vergi suçlarında iştirak müessesesi 5237 Sayılı TCK'nın iştirak hükümleri kapsamında ele alınmalıdır. 5237 sayılı TCK ile asli iştirak-fer'i iştirak ayrımı kaldırılmıştır. Yasa gerekçesinde belirtildiğine göre; eski sistemin en önemli sakıncası, kişinin suçun işlenişine katkısının, gerçekleştirilen suçun bütünlüğü içerisinde değil, ondan bağımsız olarak ele alınmasıdır. Bu nedenle 756 TCK'nın yürürlükte olduğu dönemde uygulanan sistemde, suçun işlenişine iştirak eden kişilerin çoğu zaman asli fail olarak mı, yoksa fer'i fail olarak mı sorumlu tutulacakları duraksamaya yer vermeyecek biçimde saptanamamaktadır. Suça iştirak, faillik yanında suç ortaklığını (şerikliği) de içeren üst bir kavramdır. Faillik de kendi içinde tek başına faillik, birlikte faillik, dolaylı faillik olarak dörde; suç ortaklığı ise azmettirme ve yardım etme olarak ikiye ayrılır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu asli ve fer'i iştirak ayrımını kaldırmıştır. Yeni yasada iştirak, faillik ve şeriklik şeklinde düzenlenmiştir. Şeriklik ise; azmettirme ve yardım etme hallerini kapsamaktadır. Bir suçun işlenmesinde asıl sorumluluk faillere aittir. Şerikler ise 40. maddede yer alan bağlılık kuralı gereğince sorumlu tutulabilmektedirler. Bu sistemde birer sorumluluk statüsü olarak öngörülen iştirak şekilleri ise, faillik, azmettirme ve yardım etmeden ibarettir.

TCK'ya göre özgü (mahsus) suçta sadece özel faillik sıfatı taşıyan kişi fail, diğer iştirakçiler ise azmettiren veya yardım eden olarak kabul edilirken, Kabahatler Kanununa göre herkesin fail olacağı kabul edilmiştir. Bu durum vergi kabahatleri ve vergi suçlarına iştirak mükellefler ve sorumlular için farklı durumların oluşmasına neden olacaktır.

VUK'ta vergi kaçakçılık fiillerine iştirak edenlere ziya uğratılan verginin bir katı ceza kesileceği öngörülmekte ve vergi kaçakçılığı suçuna menfaat gözetmeden iştirak edilmesi halinde TCK'ya göre verilecek cezanın yarısının indirileceği hüküm altına alınmaktadır ancak; iştirak hükümleri ayrıca bir madde altında düzenlenmemektedir. Tasarı Taslağındaki en büyük yenilik ise iştirak hükümlerinin yeniden VUK'da düzenlenmiş olmasıdır VUK Tasarı Taslağında ise İştirak, Teşvik ve Yardım ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

Vergi kabahatleri ve vergi suçlarında birleşme, tekerrür ve iştirak kurumlarının bazı özelliklerinin ele alınarak karşılaştırmalı olarak incelenmesi bu kurumların analizinin daha net yapılması amacıyla hizmet edecektir. Bunun için aşağıdaki tablo yapılmıştır.

Tablo 76: Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarında Birleşme, Tekerrür ve İştirak Hallerinin Bazı Özellikler Açısından Karşılaştırılması

Vergi Kabahatleri	Birleşme	Tekerrür	İştirak
<i>Ortaya çıkış zamanları</i>	Kabahate ceza verilmeden önce.	Kabahatin cezası kesinleştikten sonra.	Kabahatin işlenmesinden önce veya kabahat işlenmesi esnasında.
<i>İlgili vergi kabahatleri</i>	Genel usulsüzlük kabahati ve vergi ziyai kabahati.	Genel usulsüzlük kabahati, vergi ziyai kabahati.	Vergi ziyai kabahati (ağır nitelikli fiillerle oluşan).
<i>İlgili Kişiler</i>	Vergi mükellefleri ve vergi sorumluları.	Vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve mükellef olmayan ancak vergi kabahatine iştirak edenler.	Vergi mükellefleri ve sorumluları ile mükellef olmayanlar.
<i>Cezaları</i>	Birleşen kabahatlerden ağır olanın cezası verilir	Vergi ziyanda % 50, genel usulsüzlükte % 25 oranında artırımlı ceza tekerrür eden kabahate uygulanır.	Ziyaa uğratılan verginin bir katı, (faillere 3 katı)
Vergi Suçları	Birleşme	Tekerrür	İştirak
<i>Ortaya çıkış zamanları</i>	Suçun mahkumiyeti kesinleşmeden önce.	Suçta mahkumiyet kararı verildikten sonra.	Suçun işlenmesinden önce veya suç işlenmesi esnasında.
<i>İlgili vergi suçları</i>	Tek fiille vergi suçu ve bir diğer suç,	Vergi kaçakçılık suçu, mükellefin özel işlerini yapma suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu.	Tüm vergi suçları.
<i>İlgili Kişiler</i>	Vergi mükellefleri ve vergi sorumluları	Vergi mükellefleri ve vergi sorumluları ile mükellef veya sorumlu olmayan vergi suçuna iştirak edenler.	Vergi mükellefleri ve sorumluları fail, diğerleri yardım eden ve azmettirenlerdir.
<i>Cezaları</i>	Birleşen suçlardan en ağır olanın cezası verilir (fikri içtima). Birden fazla suçtan dolayı tek ceza verilir. Ancak bu ceza artırımlı uygulanır.	TCK'ya göre özel infaz rejimine göre yaptırıma tabidirler.	Fail, dolaylı fail ve müşterek failer, azmettirenler suçun tam cezası ile yardım edenler yarısı oranında cezalandırılır. Vergi suçuna menfaat gözetmeden iştirak edenlere TCK'ya göre verilen cezanın yarısı indirilir.

Birleşme, tekerrür ve iştirak görünümlerinin Vergi Usul Kanunu'nda vergi kabahatleri ve vergi suçları açısından belirlilik ve açıklık ilkeleri gözetilerek düzenlenmesi oldukça önem arz eden bir konudur. Bu görünüm şekillerine yönelik şartların oluşabilmesi ve sonuçlarının ihtilaf yaratmayacak şekilde uygulanabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun yeniden revize edilmesi ihtiyacı doğmaktadır. 30.09.2011 tarihinde Vergi Konseyi tarafından hazırlanan "VUK Tasarı Taslağı" da bu ihtiyacın bir ürünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Yeni bir Vergi Usul Kanunu'nda birleşme, tekerrür ve iştirak hükümlerinin de eskisinden farklı bir yaklaşımla ele alınarak düzenlenmesi ihtiyacına yardımcı olabilecek öneriler aşağıda sistematik olarak sunulmuştur.

1) VUK 337. Madde hükmünden "352 nci Maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir" hükmü çıkarılarak "352. Maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılında aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde tek cezaya hükmedilir, ancak bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırımlı uygulanabilir" hükmü konularak genel usulsüzlük kabahatlerinde zincirleme kabahat kabul edilmelidir. Var olan madde hükmünün uygulanması genel usulsüzlük kabahatlerinde cezalarda birleşmeyi düzenleyen bir hüküm bulunmaması nedeniyle vergi mükellefi ve sorumluları için aleyhe sonuçlara yol açabilecektir.

2) VUK 336. Maddesi vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatinde fikri içtimayı düzenlemede "Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaya uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı (...) cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir" hükmü gereğince tek yönlü bir nitelik taşımaktadır. Madde hükmüne sonradan genel usulsüzlük kabahatinin işlenmesi veya genel usulsüzlük kabahatinin vergi ziyayı kabahatinden miktar olarak daha yüksek olması halinde de bu şartın geçerli olacağını belirten bir hüküm eklenmelidir.

3) VUK Tasarı Taslağında genel usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahatinin birleşebileceğini öngören düzenleme geçerli olmamalıdır. Özel usulsüzlük kabahati belge düzenine ilişkin yakın tehlike niteliği arz eden bir vergi kabahati olduğu için ayrı bir şekilde cezalandırılmalıdır.

4) Genel usulsüzlük kabahatlerinde cezalarda birleşmeyi düzenleyen bir madde hükmü konmalıdır ve bu maddede "Hesap dönemi kapanıktan sonra bu fıkraya göre ceza kesilmez" hükmüne yer verilmelidir.

5) Vergi Usul Kanununun 339. maddesinde “Vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır hükmü kaldırılarak madde yeniden düzenlenmelidir. Buna göre; “(1) Önceden işlenen vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatinden dolayı verilen ceza kesinleştikten sonra tekrar vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatinin işlenmesi hâlinde, cezanın kesinleştiği tarihten sonra işlenen fiiller esas alınarak, vergi ziyayı cezası yüzde elli; genel usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın tahsil edilmiş olması gerekmez. (2) Tekerrür hükümleri önceden işlenen vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatinden dolayı;

a) Vergi ziyayı kabahati cezası kesilen ve kesinleşenlere, bu cezanın tahsil edildiği tarihten itibaren beş yıl geçtikten sonra işlenen vergi ziyayı kabahati dolayısıyla uygulanmaz.

b) Genel usulsüzlük kabahati cezası kesilen ve kesinleşenlere, bu cezanın tahsil edildiği tarihten itibaren iki yıl geçtikten sonra işlenen genel usulsüzlük kabahati dolayısıyla uygulanmaz.” hükmü konulmalıdır.

Tekerrürün şartlarına yönelik farklı uygulamalar, yargı kararları ve doktrindeki ikilikler ancak bu yolla ortadan kaldırılabilir. Bu madde hükmüne göre tekerrür uygulanacak kabahatin nevi açıklığa kavuşacaktır. Bununla birlikte özel tekerrür geçerli olacaktır. Tekerrüre yönelik süreler ve artırımlı ceza oranları hakkında da net doneler elde edilecektir. Ayrıca cezanın tahsil edildiği süreye kadar süresiz tekerrür uygulanacak; ceza tahsil edildiğinde ise süreli tekerrür uygulanarak cezanın kesinleştiği takvim yılına kadar işlenen vergi ziyayı ve genel usulsüzlük kabahati için tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği bir madde hükmü yaratılabilecektir.

6) Tekerrürün için “İkinci ve sonraki kabahat için kesilecek cezalar, her bir ceza türü itibariyle tayin edilecek hiç bir suretle evvelki kabahat için kesinleşen önceki cezalardan en ağırından ziyade olarak tayin olunamaz” hükmü eklenerek tekerrür cezaları için üst limit konulmalıdır.

7) Ayrıca birden çok defa tekerrür hükümleri uygulanan mükellef, sorumlular ve iştirakçiler için cezalardan indirimden yararlanamama gibi belirli haklardan yoksunluk getirecek yeni bir ıslah rejimi oluşturulabilir.

8) VUK 344. Maddede “Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.” hükmünden iştirak edenlere verilecek ceza hükmü çıkarılarak ayrı bir madde de vergi kabahatine iştirak hali düzenlenmelidir. Bu maddeye göre “1) Birden fazla kişi 359. Maddede yer alan fiillerle vergi ziyayı kabahatini tek başlarına işledikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde, her biri hakkında iştirak ettikleri için bu Kanunda yazılı cezalar (üç kat) kesilir. Kabahatin işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları kabahatin işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır. (2) Başkalarını vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiillerini işlemeye azmettirenler de işlenen kabahatin cezası ile cezalandırılır. (3) Vergi ziyayı kabahatine (ağır nitelikli fiiller) yardım edenlere kanunda fiil için öngörülen cezaların yarısı kesilir.” hükmüne yer verilerek vergi ziyayı kabahatine iştirak halinde faillerin, müşterek faillerin, dolaylı faillerin, azmettirenlerin ve yardım edenlerin sorumluluğu VUK’ta yeniden düzenlenmelidir.

Fiil hürriyeti bağlayıcı ceza gerektirdiği hallerde müşterek faillere “Kabahatin kanunî tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur” hükmüne yer verilerek vergi kabahatine müşterek faillerin sorumluluğu TCK yerine VUK’ta düzenlenmelidir. Ayrıca “Kabahatin işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları kabahatin işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.” hükmüne yer verilerek dolaylı faillerin de sorumluluğu düzenlenebilmelidir. “Vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiillerini işlemeye azmettirenlere, fiiller hürriyeti bağlayıcı ceza gerektirdiğinde bu kişilere işlenen suç cezası ile cezalandırılır” hükmü ile “Bu fiillerin işlenmesine yardım edenlere fiil hürriyeti bağlayıcı ceza verildiğinde cezanın yarısı indirilir” hükmüne yer verilerek vergi suçunda azmettirenlerin ve yardım edenlerin sorumluluğu VUK’da düzenlenmelidir. Madde hükmüne “pişmanlık hükümlerinden yararlanan iştirakçilere hürriyeti bağlayıcı ceza verilemeyeceği” ayrıca de eklenerek bu kriter VUK’ta iştirak başlığı altında düzenlenmelidir.

9) VUK’ta düzenlenen “Cezadan İndirim” başlıklı madde hükmü, “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir”, hükmü çıkarılarak “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının (sadece yardım eden ve azmettirenler için geçerli olmak üzere) bu suçların işlenmesinde maddi menfaatinin bulunmaması halinde, Vergi Usul

Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir”, hükmüne yer verilmelidir. Böylece indirim sadece yardım edenler ve azmettirenler için geçerli olacaktır; müşterek failler ve dolaylı failler bu indirimden yararlanamayacaktır. Ayrıca güncel madde hükmünde yer alan menfaat kriteri nedeniyle maddi ve manevi menfaati kapsar hale gelmiştir. Ancak manevi menfaatin tespiti sorunlara yol açabileceği için maddi menfaat kavramı açıkça nitelendirilerek maddeye eklenmelidir, keza buradaki suçun mali bir suç olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Vergi suçuna yardım halinde VUK’a göre yarı oranda ceza verilmesi durumunda indirim bu yarı orandaki ceza için mi yoksa normal ceza için mi verileceği belirsizdir. Bu nedenle “Cezadan İndirim” madde hükmüne “vergi suçuna yardım edenlere iştirak edenler maddi menfaat gözetmediği takdirde VUK’a göre verilecek indirimli ceza dikkate alınmaz ve fiilin gerektirdiği normal ceza üzerinden indirim” yapılıır hükmü koyulmalıdır.

Birleşme açısından vergi suçlarında fikri içtima hali mükellef ve sorumlular için bir ödül niteliğine dönüşebilmektedir. Bu nedenle TCK’da zincirleme suçta olduğu gibi fikri içtima halinde de verilecek tek cezanın ağırlaştırılması gerekmektedir. Zamanaşımı açısından VUK’un vergi ziyayı kabahatinde tekerrüre yönelik zamanaşımı süresi ve TCK uyumlaştırılmalıdır. Aynı fiil nedeniyle birden çok vergi ziyayı cezası kesilmekte, söz konusu cezaların kesilmesini gerektiren sebep tek fiilden ibaret olmasına rağmen tekerrür artırımına gidilebilmektedir. Keza tekerrürün özel usulsüzlüğü de içine aldığına dair doktrinde yorumlar bulunmaktadır. Birleşme, tekerrür ve iştirak hükümlerinin VUK’da açıkça ve yorum farklılıklarına mahal vermeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu kurumlara yönelik vergi idaresinin ve yargının farklı yorumları mükellefin lehine veya aleyhine sonuçlara yol açabilmektedir. Vergi suçlarına yardım ederek iştirak edenlerin menfaat gözetmeme halinde indirilecek cezanın TCK’ya göre verilecek ceza mı yoksa indirim bulunmasaydı verilecek ceza mı olduğu açıklığa kavuşturulmalıdır. Vergi kabahatlerine iştirak halinde iştirakçilere bir kat vergi ziyayı cezası yerine faile verilen cezanın aynısı uygulanmalıdır ve bu yönde Kabahatler Kanununun 14. maddesin 1. fıkrasına uygun bir hüküm bulundurulmalıdır. Vergi kabahatlerinde birleşme ve resen takdir gerektiren durumlarda tekerrür uygulamasının nasıl olacağı tartışılmalıdır ve bu konuda VUK’a özel bir hüküm konulmalıdır. Tekerrür için sonraki vergisel kabahatin işlendiği değil, sonraki vergisel kabahat için cezanın kesildiği tarih önemsenmiştir. Yani tekerrür işlenmiş kabahatten sonraki kabahate uygulanabilecektir. Bununla birlikte; maddenin açık hükmü gereğince “tekrar ceza kesilmesi” ibaresi yer almaktadır; ancak bu durum vergi idaresince tekrar fiil işlenmesi şeklinde geniş bir şekilde

yorumlanması nedeniyle bu konu Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararları ile açığa kavuşturulmuştur. Bu tarz uygulamalarla tekerrür artırımı, iştirak ve birleşme hükümleri için bulunması gereken diğer şartlar hakkında yorum farklılıklarının ortadan kaldırılması amaçlanmalıdır.

Vergi ceza hukukunda birleşme, tekerrür ve iştirak ile ilgili uygulamaların etkin bir şekilde yürütülmesine yönelik olarak sunulan bu önerilerin hayata geçirilmesi konusunda nihai belirleyici, devlet düzeninin korunmasını üstlenmiş olan siyasi iradedir. Kararlı bir siyasi iradenin varlığı, vergileme işleminin tüm yönleriyle birlikte başarılı bir şekilde yürütülmesinin temel unsurudur.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- ALACAKAPTAN Uğur, **Suçun Unsurları**, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 372, Ankara, 1975.
- ARSLAN Çetin Murat KAYANÇİÇEK, **Suçta Tekerrür**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.
- ARTUÇ Mustafa, Yıldırım BAYYURT, **TCK-CMK CGİK**, Yenilenmiş 5. Baskı, Kartal Yayınevi, Ankara, 2007.
- AYDIN Devrim, **Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak**, Ankara, 2009.
- BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş 15. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
- BOHLANDER Michael, **Principles of German Criminal Law**, Studies in International Comparative Criminal Law: Volume 2, Oxford and Portland Oregon, 2009.
- BOZDAĞ Ahmet, **Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.
- CANDAN Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.
- ÇAĞLAYAN M. Muhtar, **Türk Ceza Kanunu**, 3. Bası, Ankara, 1984.
- DEMİRBAŞ Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Yeni Türk Ceza Kanunu'na Göre Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
- DONAY Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, 2008.
- DÖNMEZER Sulhi, Sahir ERMAN, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Cilt 3, Beta Yayınları, 11. Baskı, İstanbul, 1994.
- EREM Faruk, Ahmet DANIŞMAN, Mehmet Emin ARTUK, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bası., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 1997.
- ELLIOTT Catherine, Frances QUINN, **Criminal Law**, Third Edition, Pearson Education Limited, England, 2000.
- FİONDA Julia, Michael J.BRYANT, **Briefcase on Criminal Law**, Second Edition, Cavendish Publishing Limited, London, Sydney, 2000.
- FLETCHER George P., **Basic Concepts of Criminal Law**, Oxford University Press, America, 1998.

- GÖZÜBÜYÜK Abdullah Pulat, **Türk Ceza Kanunu Gözübüyük Şerhi**, Cilt 1, İstanbul, 1989.
- HAKERİ Hakan, **Ceza Hukuku: Genel Hükümler**, Ankara, 2008.
- JEFFERSON Michael, **Criminal Law**, 9th Edition, Foundation Studies in Law Series, Pearson Longman, England, 2009.
- İÇEL Kayıhan Süheyl DONAY, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, Genel Kısım, 1.Kitap**, Yeni Yasalara Göre Güncellenmiş Beşinci Bası, Beta Yayıncılık, 2006, İstanbul.
- İÇEL, Kayıhan Fusun SOKULU-AKINCI, İzzettin ÖZGENÇ, Adem SÖZÜER, Fatih S.MAHMUTOĞLU, Yener ÜNVER, **Ceza Hukuku Yaptırım Teorisi**, Beta, İstanbul, 2000.
- KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, 1989, s.236.
- KIZILOT Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler(Muktezalar)**, Cilt:8. Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.
- KIZILOT, Şükrü Zuhul KIZILOT, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.
- KIZILOT Şükrü, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Güncellenmiş 2. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- OTACI Cengiz, İbrahim KESKİN, **Türk Kabahatler Hukuku**, Genişletilmiş 2. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010.
- ÖNCEL, Mualla Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548, Cilt:1, 2. Bası, Ankara, 1985.
- ÖZENSOY Talat Rasim, **Ülkemizde Kabahatler Hukuku ve Uygulaması(Açıklamalı ve Sistematik)**, İzden Yayıncılık, İzmir, 2008.
- ÖZBEK Veli Özer, TCK **İzmir Şerhi Türk Ceza Kanununun Anlamı (Açıklamalı-Gerekçeli- İçtihatlı)**, Cilt I, Genel Hükümler (Madde 1-75), Gözden Geçirilmiş, Genişletilmiş 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- ÖZBEK, Veli Özer Pınar BACAKSIZ, Koray DOĞAN, **Ceza Hukuku: Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.
- ÖZBEK Veli Özer, **Yeni Türk Ceza Kanununu Anlamı (Açıklamalı-Gerekçeli-İçtihatlı)**, Cilt I, Genel Hükümler (md. 1-75), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- ÖZTÜRK, Bahri Mustafa Ruhan ERDEM, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Yeni TCK'ya Göre Yenilenmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

- ÖZYER Mehmet Ali, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği, Aralık, 2008.
- PARLAR, Ali Muzaffer HATIPOĞLU, **Gerekçeli-Açıklamalı-İçtihatlı 5237 Sayılı TCK'ya göre Suçlarda Teşebbüs- İştirak- İçtima ve Yaptırımları**, 1. Bası, Kazancı Hukuk Yayınları:198, İstanbul, 2005.
- SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta Yayınları, 2009
- SAMAHA Joel, **Criminal Law**, Tenth Edition, Wadsworth Cengage Learning, USA, 2008.
- SANCAR Türkan Yalçın, **Müteselsil Suç**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.
- SOYASLAN Doğan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.
- ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku: Vergi Kabahatleri ve Suçları**, Ekin Yayınevi, 5. Baskı, Bursa, 2011.
- TOROSLU Nevzat, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2009.
- YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- ZAMBLE Edward, Vernon L.Quinsey, **The Criminal Recidivism Process**, Cambridge Crimonology Series: Cambridge University Press, 2001

MAKALELER

- AKKAYA Mustafa, “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 233, (Şubat 2008).
- AKIN Engin, “Türk Ceza Kanunu’na Uyum Çalışmaları Bağlamında Vergi Suçlarında Yapılacak Değişiklik Çalışmaları”, **Yaklaşım**, (Kasım 2006).
- ASLANPINAR, Burak, “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür”, **Yaklaşım**, (Şubat 2009), Sayı 194.
- ASLANPINAR Burak, “Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasında Son Durum”, **Yaklaşım**, Sayı 225, (Eylül 2011).
- ASLANPINAR, Y. Burak “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hapis Cezasının Paraya Çevrilmesi ve Ertelenmesi”, **Yaklaşım**, Sayı 191, (Kasım 2008).
- BAĞDINLI, İ. Halil Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, (Şubat 2008).

- BAŞARAN Murat, “Vergi Ceza Sisteminde Değişimin Yönü”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 233, (Şubat 2008).
- BATUN, Mehmet “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 213, (Eylül 2010).
- BAYKARA Bekir, “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 146, (Şubat 2005).
- BAYKARA Bekir, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?”, **Maliye Postası**, Sayı 505, (Eylül 2001).
- BAYRAKTAR Köksal, “Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 1984.
- BİYAN Özgür, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Çalışmaları Çerçevesinde Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Öngörülen Değişiklikler”, **E-Yaklaşım**, Sayı:37, (Ağustos 2006), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006088361.htm>, (24.09.2011).
- BUDAK Atilla, “Vergi Suçlarında Fail Meselesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 315, (Kazım 2007).
- CANDAN Turgut, “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 233, (Şubat 2008).
- ÇAVUŞ Adnan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özellikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: s.221, (Eylül 2001).
- DAĞDEMİR Serdal, “Kabahatler Kanunu ve İlgili İdari Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 297, (Mayıs 2006).
- DEMİRİCİ, Azmi “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Filleri ve Bu Fiillerde Ceza Kesme Yetkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 312, (Mayıs 2008).
- DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, (Şubat 2008).
- DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergi Ceza Sistemi Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 17, Sayı: 196, (Nisan 2009).
- DÜLGER Murat Volkan, “Yeni Türk Ceza Kanununda Suç Ortaklığı (Suça İştirak)”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, Sayı 2, (Ocak 2005).
- EDİZDOĞAN Nihat, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınları, Ankara, 2007.
- EREM Faruk, “Suça İştirak”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl 1946, Cilt 3, Sayı 1.

- ERDEM Tahir, “Kabahatler Kanununun ‘Genel Kanun’ Niteliği ve Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:218, (Kasım 2006).
- ERDEM Tahir, “Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Belgede Sahtecilik Suçlarının Değerlendirilmesi(TCK Kapsamında Belgede Sahtecilik Suçları)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:263, (Ağustos 2010).
- ERDEM,“Tahir Yeni Ceza Yasası Sonrası Kaçakçılık Suç ve Cezaları”, **Vergi sorunları Dergisi**, Sayı: 205, (Ekim2005).
- GERÇEK Adnan, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, (Mart 2008), <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=730>.(24.09.2011)
- GÜNAY, Fehmi “5728 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunundaki Suç ve Ceza Hükümlerinde Yapılan Yeni Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 237, (Haziran 2008).
- GÜNAY Fehmi, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Öngörülen Hapis Cezalarının Türk Ceza Kanununda Düzenlenen Erteleme Müessesesi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 252, (Eylül 2009).
- GÜLŞEN Recep, “Yeni Türk Ceza Kanunu ve Milletlerarası Ceza Hukuku Bağlamında “Non Bis İn İdem” İlkesi”, **Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi**, Sayı 6, (Eylül 2007).
- GÜMÜŞ Erhan, “5728 Sayılı Kanun ile Vergi Cezalarında Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:320,(Nisan 2008).
- İŞİK Ekrem, “Vergi Usul Kanununda Tekerrür”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 245, Şubat 2009.
- İNATONG Ceyhan, “Vergi Suçlarının ve Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı. 353, (Ocak 2011).
- KIZILOT Şükrü, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezasının Paraya Çevrilemeyeceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 17, Sayı 200, (Ağustos 2009).
- KOCA Mahmut, “Fikrî İçtima”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı:5, (Ağustos 2007).
- KOVANCILAR, Birol Özer Demirdizen, “Türk Vergi Suç ve Ceza Sistemine İlişkin Algılamalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 349, (Eylül 2010).
- OMAÇ Ramazan, “Vergi ve Ceza Hukuku Açısından Suça İştirak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 193, (Ekim 2004).
- OTACI Cengiz, “Türk Ceza Hukukunda Suçların ve Cezaların İçtima”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 11, (Nisan 2002), <http://www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/sayi11/>

- icindekiler.htm#TÜRK CEZA HUKUKUNDA SUÇLARIN VE CEZALARIN İÇTİMAI, (25.09.2011).
- ÖZBEY Özcan, Suçta Tekerrür ve Mükerrirlere Özgü Güvenlik Tedbirleri”, **TBB Dergisi**, Sayı 88, 2010.
- ÖZDOĞAN Ali Göktürk, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile VUK’da Değiştirilen Maddeler ve Değişiklikler Üzerine Açıklamalar”, (Şubat 2008), http://www.turkhukuksitesi.com/makale_763.htm, (24.09.2011).
- ÖZEN Mustafa, “Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIV, Y. 2010, S.1, (24.04.2012).
- ÖZENSOY Talat Rasim, **Ülkemizde Kabahatler Hukuku ve Uygulaması (Açıklamalı ve Sistemantik)**, İzden Yayıncılık, İzmir, 2008.
- PALA Orhan, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tekerrür Müessesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 341, (Ocak 2010).
- PARLAR Ali, Güleç Demirel, **Açıklamalı- İctihatlı Adli-İdari Vergi Suçları**, 2002.
- SONSUZOĞLU Elif, “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyat Şart mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı:210, (Haziran 2010).
- SOYGÜT Mualla Buket, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:5, Sayı 10, (Güz 2006/2), <http://www.iticu.edu.tr/kutuphane/dergi/s10/M00158.pdf>.Soygüt, (24.09.2011)
- TAŞDELEN Aziz, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, Some Thoughts About the Constitutionality of Tax Misdemeanors”, **AUHFD**, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2010-59-04/AUHF-2010-59-04-tasdelen.pdf>. (25.09.2011)
- TÜMAY Ali,“VUK’un 359. Maddesinde Anılan Suçların TCK ve CMK açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 259, (Nisan 2010).
- UFUK Mehmet Tahir, “Vergi Hukukunda Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:213.,(Eylül 2010).
- ULUDAĞ, Barış Emre Güçlü, “Vergi Suçlarında Birleşme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, (Şubat 2008).

- YAŞAR Yusuf, “Tekerrür Çeşitleri-TCK Sistemi”, **E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, http://www.e-akademi.org/makaleler/yyasar-2.htm#_ftn37, (24.09.2011).
- YAVAŞLAR, Funda Başaran “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 233, (Şubat 2008).
- YAVAŞLAR Funda Başaran, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 299, (Temmuz 2006).
- YERCİ Cahit, “Kabahatler Kanunu’nun 1’inci Maddesi ya da Kabahatler Kanunu Vergi Cezalarını da Kapsıyor mu?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 228, (Eylül 2007).
- YETKİNER Erkan, “Kabahatler Kanunu ve Bu Kanuna Göre Uygulanacak İdari Yaptırımlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 295, (Mart 2006).
- YILDIZ Mehmet Tan, “5237 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre Müşterek Faillik”, 2010, <http://www.adalet.org/makale/xysbekran.php?idno=6894&id2=20749>,(24.09.2011)
- ÜSTÜN Süleyman Gülten Şişman, “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 339, (Kasım 2009).

DİĞER KAYNAKLAR

- AKPINAR, Gürsel “Yeni TCK’na Göre Suçun Unsurları Bağlamında Kast, Taksir ve Kast-Taksir Kombinasyonu (Netice Sebebiyle Ağırlaşmış Suç)”, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/178.doc.
- APAK Sedat, **Vergi Suçların İştirak, Tekerrür ve Birleşme**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2008.
- Criminal Code of French Republic, Penal Code Article 132/1-7. <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes>, (24.04.2012).
- Criminal Code of the French Republic (English version) With the participation of John Rason SPENCER Article 132-8, 132-9 <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes>.(24.04.2012)
- General Penal Code of Iceland, Chapter VIII. Factors Influencing Determination of Penalty Art. 71, <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes>.(24.04.2012)
- Criminal Code of the French Republic, Title II of Criminal Liability, Articles 121-1 to 122-8, Chapter I General Provisions, <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes>.

Norway General Civil Penal Code, Det Kongelige Justis-Og Politidepartement *Ministry of Justice and the Police*, Act of 22 May 1902 No. 10, SECTION 61.
<http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes>. (24.04.2012)

ŞENYÜZ Doğan, “Vergi Kabahatlerinin Kanun Sistematiği İçindeki Yeri”, **Ekonomik Panorama**, http://www.ekonomikpanorama.com/yazarlar/pr_dr_dogan_senyuz/vergi_kabahatlerinin_kanun_sistematiği_icindeki_yeri.html. (25.09.2011)

“TCK ile VUK Arasında Yapılması Gereken Uyum Çalışmaları”,
http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/vergi_suc_cezalari.pdf. (25.09.2011)

http://www.istatistikanaliz.com/ki-kare_analiz_testi.asp. (24.04.2012)

Kemal Şehirli, “Korelasyon ve Regresyon”,
http://kisi.deu.edu.tr/kemal.sehirli/korelasyon_regresyon.pdf.

EYMEN U. Erman, **SPSS 15.0 Veri Analiz Yöntemleri**, http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/courses/spring2009/bby606/SPSS_15.0_ile_Veri_Analizi.pdf.(24.04.2012)¶

Danıştay Kararları, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>.

Hukuk Türk, Danıştay ve Yargıtay Kararları, <http://www.hukukturk.com/>.

EKLER

EK 1: VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİNDE BİRLEŞME, TEKERRÜR, İŞTİRAKE YÖNELİK ANKET

Sayın Katılımcı,

Bu anket, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yürütülmekte olan "Türk Vergi Hukuku Çerçevesinde Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarında Birleşme, Tekerrür ve İştirak Hallerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi" konulu yüksek lisans tezi ile ilgili hazırlanmıştır. Anketi cevaplamak yaklaşık 8 dakika sürmektedir.

Anket sonuçları tamamen bilimsel amaçlarla kullanılacak olup, anket cevaplayıcılarının kimlik bilgileri ile ilgili sorulara yer verilmemiştir.

Çok değerli katılımlarınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Adnan GERÇEK

Danışman

Araş.Gör. Fulya MERCİMEK

Yüksek Lisans Öğrencisi

Lütfen aşağıda verilen ifadeleri dikkatlice okuyunuz ve en uygun gördüğünüz seçeneği ilgili kutu üzerine tıklayarak işaretleyiniz.

	Değerlendirme Soruları	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1	Vergi suç veya kabahatine iştirak edenlerin bu suçun veya kabahatin failine göre daha az ceza alması gereklidir.					
2	İştirakçiler de fail ve kabahatli gibi ceza sorumluluğuna sahip olmalıdır.					
3	İştirak halinde azmettirenler, yardım edenlere göre daha ağır cezalandırılmalıdır.					
4	Vergi kaçakçılığına iştirak halinde vergi ziyayı oluşma şartının aranmaması yanlıştır.					
5	Suçta veya kabahate iştirak eden mükellefler veya sorumlular cezai sorumlulukları olduğunu bilmemektedir.					
6	VUK'un "Cezadan İndirim" başlıklı 360. maddesinde yer alan menfaat kavramı hem maddi hem de manevi menfaati kapsamaktadır.					
7	İştirak hükümlerinin VUK'ta yeniden ve açıkça düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.					
8	Vergi kaçakçılık suçuna iştirak edenler, suç sonrası menfaat elde etmiş ise cezadan indirim yapılmamalıdır.					

9	Vergi kabahatine veya suçuna iştirak günümüzde gittikçe artmaktadır.					
10	İştirak hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir.					
11	TCK'da düzenlenen iştirak hükümleri, vergi suçlarına iştirak edenler için caydırıcı bir mekanizma oluşturmaktadır.					
12	Tekerrür müessesesi vergi suç ve kabahatinin yeniden işlenmesini engellemektedir.					
13	Tekerrür hükümlerine göre artırılmış ceza verilen kişilerde suç veya kabahat işleme yönünde azalma görülmektedir.					
14	VUK'ta tekerrür durumunda verilen cezanın miktarı için üst sınır getirilmelidir.					
15	Mükelleflerin tekrar vergi suç veya kabahat işlemlerinin nedeni ekonomiktir.					
16	Tekerrür bir ceza artırımı aracı olduğundan, mükellefi ıslah etme amacı taşımamaktadır.					
17	Tekerrür hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir.					
18	TCK ve VUK'taki zamanaşımının farklı olması uygulamada sorunlara yol açmaktadır.					
19	Tekerrür uygulaması açısından vergi ziyaında 5 yıl, genel usulsüzlükte 2 yıllık süreler çok uzundur.					
20	Tekerrür uygulamasının cezanın kesinleştiği tarihten sonra işlenen fiiller için değil, bu tarihten sonra kesilen cezalar için geçerli olması yanlıştır.					
21	Özel usulsüzlükte olduğu gibi genel usulsüzlükte de tekerrür uygulanmamalıdır.					
22	Tekerrür nedeniyle verilen para ve hapis cezasına diğer yaptırımlar bulunmalıdır.					
23	Birleşme müessesinin amacı suçlu veya kabahatlinin aynı suç veya kabahatten iki kez cezalandırmasının önüne geçmektir.					
24	Vergi suç ve kabahatlerinde birleşme olması, mükellef veya sorumlunun lehine bir düzenlemedir.					
25	Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahatinin birleşmemesi doğaldır.					
26	Birleşme ile ilgili hükümler açık ve anlaşılır değildir.					
27	Birleşme hükümlerinin uygulanması nedenlerinden birisi de mükellefin amacının tek olmasıdır.					
28	Özel usulsüzlük cezalarında birleşme olması, mükellef veya sorumlunun lehine değildir.					
29	Tek fiile suç veya kabahat işlenmesi durumunda, sadece cezası ağır olan uygulanmalıdır.					
30	Birleşme hükümlerinden birçok mükellef haberdar değildir.					
31	Birleşme hükümlerinin VUK'da açıkça düzenlenmesi gerekmektedir.					

Lütfen aşağıda yer alan demografik soruları cevaplayınız.

1) Yaşınız (Yıl)

21-30	31-40	41-50	51-60	61+

2) Medeni haliniz

Evli	
Bekar	

3) Cinsiyetiniz

Kadın	
Erkek	

4) Eğitim Durumunuz

İlkokul	Ortaokul	Lise	Üniversite	Lisansüstü

5) Mesleki Deneyiminiz (Yıl)

0 - 5	6 - 10	11 - 15	16 - 20	21 +

6) 2012 yılında beyan ettiğiniz gelir vergisi matrahı aşağıdaki gelir dilimlerinden hangisine girmektedir?

0-10.000 TL	10.000 - 25.000 TL	25.000 - 58.000 TL	58.000 TL'den fazla
-------------	--------------------	--------------------	---------------------

ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	Fulya		MERCİMEK
Doğum Yeri ve Yılı	Ankara		26.03.1987
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İngilizce		Fransızca
	Çok İyi		Az
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	2001	2005	Malkara Anadolu Lisesi
Lisans	2005	2009	Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F
Yüksek Lisans	2009		Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora			
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
1. Uludağ Üniversitesi	2012		Öğretim Üyesi Yetiştirme Projesi Araştırma Görevlisi
Katıldığı Proje ve Toplantılar	<p>Bursa Valiliği, BTSO AB Bilgi Bürosu ve Uludağ Üniversitesi Bilim Topluluğu Genç Girişimciler Topluluğu'nun ortaklaşa gerçekleştirdiği "Türkiye'de STK'lar ve Üniversiteli Girişimciler Ortak Platformu" projesi Ana Koordinatörü.</p> <p>2007 Kamu Yönetimi Günleri Projesi Yardımcı Koordinatörü.</p> <p>Young Guru Academy Liderlik Konferansı (20 Aralık 2008/ Lütfi Kırdar Kongre ve Kültür Sarayı).</p> <p>7.Bursa İnsan Kaynakları Zirvesi (28-29 Mart 2008 BTSO).</p> <p>U.Ü Genç Girişimciler Topluluğu Stajyer Eğitim Programı 1-2-3 (2007,2008,2009).</p> <p>Türkiye'de STK'lar ve Üniversiteli Girişimciler Ortak Platformu (2009,Uludağ Üniversitesi Rektörlük A).</p> <p>UGOP Ulusal Girişimcilik Ortak Platformu 2007.</p> <p>Uludağ Ekonomi Zirvesi, 2009, BTSO.</p> <p>Uludağ Üniversitesi Kamu Yönetimi Günleri 2007 İ.İ.B.F Bordo Salon.</p> <p>27. Maliye Sempozyumu, "Vergi Sistemlerinin Yeniden Yapılandırılması ve Alternatif Finansman Arayışları", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü, 20-24 Mayıs 2012, Antalya.</p>		

	BAP Projesi 2012-2013. "Çeşitli Ülkelerde Vergilemenin Anayasal Temellerinin Karşılaştırılması ve Türkiye için Çıkarımlar".
Yayınlar:	Mircan Yıldız Tokathoğlu, Fulya Mercimek, Ümit Demirhan, Osman Esen; "2008 Krizi ve Avrupa Birliği'ne Etkileri", Maliye Politikasının Oluşturulmasında Parlatentonun Rolü, Uluslararası Sempozyum: Bildiriler ve Makaleler, 21-22 Ekim 2010, Sivas, Düzenleyen: Türkiye Büyük Millet Meclisi, Dünya Bankası, Maliye Bakanlığı ve Cumhuriyet Üniversitesi; Cumhuriyet Üniversitesi Rektörlük Basımevi, ss.215-238.
Diğer:	Malkara Anadolu Lisesi EA Bölüm Birinciliği Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F Birinciliği
İletişim (e-posta):	fulyamer@gmail.com
	Tarih İmza Adı Soyadı