

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

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNDE İŞTİRAK,
BİRLEŞME, TEKERRÜR**

**Burcu KUZUCU
2501100487**

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU

İstanbul 2013



Y Ü K S E K L İ S A N S

TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı :BURCU KUZUCU

Numarası : 2501100487

Anabilim/Bilim Dalı :MALİ HUKUK

Danışman : PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU

Tez Savunma Tarihi :09.07.2013

Saat :12.30

Tez Başlığı

:VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNDE İŞTİRAK, BİRLEŞME, TEKERRÜR

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU		Kabul
3- DOÇ.DR.B.ELİF YILMAZ		Kabul
4-YRD.DOÇ.DR.YASEMİN TAŞKIN		Kabul
5-YRD.DOÇ.DR.ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER		
2-YRD.DOÇ.DR.İRFAN BARLAS		

Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak, Tekerrür, Birleşme

Burcu KUZUCU

ÖZ

Devletin temel gelir kaynaklarından biri olan verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması kanunlarla düzenlenmektedir. Vergi kanunlarının ihlali, vergi suçları ve vergi kabahatleri olmak üzere iki şekilde mümkün olabilmektedir. Vergi kabahatlerinin cezası idarece verilirken vergi suçlarının cezası adli makamlarca verilmektedir. Suçların ve kabahatlerin özel görünüm şekilleri olan iştirak, birleşme ve tekerrür hallerinin incelenmesi tezin amacını oluşturmaktadır. İştirak, bir kişinin işleyebileceği suçun birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesidir. Birleşme, suçun ne zaman tek ne zaman birden fazla olduğunu belirleyen bir kurumdur. Bir kez suç işleyen kişinin tekrar suç işlemesi ise tekerrürü oluşturmaktadır.

Bu çalışmada iştirak, birleşme ve tekerrürün genel ceza hukukundaki teorik temelleri açıklanmaktadır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 5236 sayılı Kabahatler Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde vergi suçlarında ve vergi kabahatlerinde iştirak, birleşme, tekerrür halleri incelenmektedir. Uygulamada karşılaşılan sorunlara ve doktrinde yaşanan tartışmalara değinilerek çalışmanın sonuç kısmında bu hususlara açıklık getirilmesi önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi suçları, vergi kabahatleri, iştirak, tekerrür, birleşme.

Participation, Concurrence, Recidivism in Tax Offenses and Misdemeanours

Burcu KUZUCU

ABSTRACT

The tax that is one of the main source of income for government arranged by laws while it's imposing, changing and removing. The infraction of tax laws has been possible as two ways that known as tax offenses and tax misdemeanors. As tax misdemeanors are penalized by public administration, tax offenses are penalized by judiciary. To examine of participation, concurrence, recidivism which are particular appearance forms of offenses and misdemeanors is aim of the this dissertation. Participation, an offense which can be committed by a person is committed by more than one person. Concurrence is an institution which determines that when the offense occurs only or more than one. A person once committed an offense and then repeating it means recidivism.

In this paper, theoretical bases of participation, concurrence, recidivism have been explained. Participation, concurrence, recidivism in tax offenses and tax misdemeanours have been examined as part of regulations in Turkish Criminal Code No: 5237, Misdemeanours Law No: 5326 and Tax Procedure Law No:213. The issues that have been faced in practice and discussions in doctrine have been mentioned and in conclusion, those have been suggested to get them more clear.

Key Words: Tax offenses, tax misdemeanors, participation, concurrence, recidivism.

ÖNSÖZ

Vergi suç ve kabahatlerinde iştirak, birleşme, tekerrür isimli bu tez suçların özel görünüm şekillerinden olan iştirak, birleşme ve tekerrür hallerinin vergi suçları ve vergi kabahatlerinde yaşanması halinde ne gibi sonuçlar ortaya çıktığının ve bu özel görünüm şekillerinin cezalandırmada ne gibi farklılıklara yol açtığına incelenmesini amaçlamaktadır. Tezin önemi incelenen çeşitli konularda var olan farklı görüşlere, doktrinde yaşanan tartışmalara ve kısmen de olsa uygulamada yaşanan sıkıntılara toplu şekilde yer vermesinden kaynaklanmaktadır. Bu tartışmalı hususların ilgililerce açıklığa kavuşturulması ve uygulamada yaşanan farklılıkların önüne geçilmesi için bu hususlara dikkat çekmek tezin bir diğer amacını oluşturmaktadır.

Her bölümde konunun önce ceza hukuku ve Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu açısından sonra vergi hukuku ve vergi kanunları açısından açıklanması tezin kapsamını oluşturmaktadır. Bölümlerde sırasıyla suç, kabahat, vergi suçu, vergi kabahati, vergi suç ve kabahatlerinde iştirak, birleşme, tekerrür halleri ceza hukuku ve vergi hukuku kapsamında incelenmeye çalışılmakta, yargı kararlarına yer verilmek suretiyle konu açıklığa kavuşturulmak istenmektedir. Daha fazla yargı kararına yer verilmek istenmekle birlikte özellikle Danıştay'ın internet sitesinden bu kararlara ulaşmanın zorluğu sebebiyle bu konuda sıkıntılar yaşanmıştır.

Akademik hayatımla ilgili hususlarda ve “Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak, Birleşme, Tekerrür” isimli bu çalışmanın tasarımı, oluşumunda ve sonuçlanmasında bilgi ve tecrübeleriyle bana yol gösteren tez danışmanım Prof. Dr. Elif Sonsuzoğlu başta olmak üzere saygıdeğer hocalarım Prof. Dr. Ateş Oktar ve Yrd. Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca eğitim hayatım boyunca benden maddi manevi hiçbir desteği esirgemeyen aileme ve tez yazım sürecinde bana destek olan arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARI, VERGİ KABAHATLERİ VE UNSURLARI

1.1. Genel Ceza Hukukunda Suçlar ve Kabahatler	3
1.1.1. Suç Tanımı.....	3
1.1.2. Suç ve Kabahat Ayrımı.....	3
1.1.3. Suçun Unsurları	5
1.1.3.1. Suçun Kanuni Unsuru	5
1.1.3.2. Suçun Maddi Unsuru.....	7
1.1.3.2.1. Hareket	7
1.1.3.2.1.1. Hareketin Belli Olmasına Göre Suçlar	8
1.1.3.2.1.2. Hareketin Sayısına Göre Suçlar	9
1.1.3.2.1.3. Hareketin Şekline Göre Suçlar	9
1.1.3.2.2. Netice	9
1.1.3.2.2.1. Neticenin Belirli Şekline Göre Suçlar	10
1.1.3.2.2.2. Neticenin Yarattığı Etkiye Göre Suçlar	10
1.1.3.2.2.3. Neticenin Devamlı Olup Olmamasına Göre Suçlar.....	10
1.1.3.2.2.4. Neticenin Sayısına Göre Suçlar	11

1.1.3.2.2.5. Neticenin Gerçekleşip Gerçekleşmemesine Göre Suçlar	12
1.1.3.2.3. Nedensellik Bağı	12
1.1.3.3. Suçun Manevi Unsuru	13
1.1.3.3.1. İsnat Yeteneği.....	13
1.1.3.3.2. Kusurluluk.....	14
1.1.3.4. Suçun Hukuka Aykırılık Unsuru	15
1.2. Vergi Suçları ve Unsurları	16
1.2.1. Kanuni Unsur	21
1.2.2. Maddi Unsur.....	22
1.2.3. Manevi Unsur	26
1.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru	27
1.3. Vergi Kabahatleri ve Unsurları.....	28
1.3.1. Kanuni Unsur	29
1.3.2. Maddi Unsur.....	30
1.3.3. Manevi Unsur	36
1.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	37

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNDE İŞTİRAK

2.1. Genel Ceza Hukukunda İştirak	39
2.1.1. İştirakın Şartları	40
2.1.2. Türk Ceza Hukukunda İştirak Çeşitleri	42
2.1.2.1. Faillik.....	43
2.1.2.2. Azmettirme	44
2.1.2.3. Yardım Etme	46

2.1.3. Bağlılık Kuralı	48
2.1.4. İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Gönüllü Vazgeçme	50
2.1.5. Kabahatlere İştirak	52
2.2. Vergi Suçlarında İştirak	53
2.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak	53
2.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunda İştirak	57
2.2.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçunda İştirak	58
2.3. Vergi Kabahatlerinde İştirak	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNDE BİRLEŞME

3.1. Genel Ceza Hukukunda Birleşme	63
3.1.1. Birleşme Hükümlerini Düzenleyen Sistemler	64
3.1.2. Birleşme Çeşitleri	65
3.1.2.1. Bileşik Suç	65
3.1.2.2. Zincirleme Suç	67
3.1.2.2.1. Zincirleme Suçun Şartları	67
3.1.2.2.1.1. Aynı Suçun Birden Fazla İşlenmesi	68
3.1.2.2.1.2. Mağdurun Aynı Olması veya Belli Bir Kişi Olmaması	68
3.1.2.2.1.3. Birden Fazla Suçun Bir Suç İşleme Kararına Bağlanması	68
3.1.2.2.2. Tek Bir Fiille Birden Çok Kişiye Karşı Aynı Suçun İşlenmesi	69
3.1.2.2.3. Zincirleme Suç Hükümlerinin Uygulanmayacağı Suçlar	70
3.1.2.3. Fikri İçtima	70
3.1.2.3.1. Fikri İçtimanın Şartları	71
3.1.2.3.2. Hedefte Sapma Hali	71

3.1.2.4. Görünüşte İctima	72
3.2. Vergi Suçlarında Birleşme	72
3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Birleşme.....	73
3.2.1.1. Ayrı Fiillerle Birden Çok Vergi Kaçakçılığı Suçu İşlenmesi.....	73
3.2.1.2. Tek Fiille Birden Çok Vergi Kaçakçılığı Suçu İşlenmesi	75
3.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunda Birleşme.....	75
3.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunda Birleşme.....	76
3.3. Vergi Kabahatlerinde Birleşme.....	77
3.3.1. Tek Fiille Çeşitli Kabahatlerin İşlenmesi	77
3.3.1.1. Tek Fiille Farklı Vergilerin Kayba Uğratılması.....	78
3.3.1.2. Tek Fiille Farklı Vergi Kabahatlerinin İşlenmesi.....	79
3.3.2. Farklı Fiillerle Çeşitli Kabahatlerin İşlenmesi.....	80
3.3.2.1. Farklı Fiillerle Farklı Vergi Kabahatlerinin İşlenmesi	80
3.3.2.2. Farklı Fiillerle Aynı Vergi Kabahatinin Birden Fazla İşlenmesi	81

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNDE TEKERRÜR

4.1. Genel Ceza Hukukunda Tekerrür.....	83
4.1.1. Tekerrür Çeşitleri.....	85
4.1.2. Tekerrürün Şartları.....	86
4.1.2.1. Kesinleşmiş Bir Mahkûmiyetin Olması	86
4.1.2.2. Yeni Bir Suç İşlenmesi.....	87
4.1.2.3. Belirli Bir Sürenin Geçmemesi	88
4.1.3. Tekerrürün Sonuçları	89
4.1.3.1. Seçenek Cezalardan Ağır Olanının Uygulanması	89

4.1.3.2. Cezanın Mükerrirlere Özgü İnfaz Rejimine Göre Çektirilmesi	90
4.1.3.3. Denetimli Serbestlik Tedbirinin Uygulanması.....	91
4.1.4. Tekerrür Hükümlerinin Uygulanmayacağı Haller	92
4.2. Vergi Suçlarında Tekerrür.....	93
4.2.1. Vergi Suçları Bakımından Tekerrürün Şartları.....	94
4.2.1.1. Kesinleşmiş Bir Mahkûmiyetin Olması	94
4.2.1.2. Yeni Bir Suç İşlenmesi	94
4.2.1.3. Belli Bir Sürenin Geçmemesi.....	95
4.2.2. Vergi Suçları Bakımından Tekerrürün Sonuçları	95
4.3. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür	96
4.3.1. Vergi Kabahatleri Bakımından Tekerrürün Şartları	96
4.3.1.1. Kesinleşmiş Bir Cezanın Olması.....	97
4.3.1.2. Yeni Bir Ceza Kesilmesi	99
4.3.1.3. Belirli Bir Sürenin Geçmemesi	104
4.3.2. Vergi Kabahatleri Bakımından Tekerrürün Sonuçları.....	108
4.3.2.1. Vergi Ziyat Kabahatinin Cezasının Artırılması.....	109
4.3.2.2. Usulsüzlük Kabahatlerinin Cezalarının Artırılması	109
SONUÇ.....	111
KAYNAKÇA	119

KISALTMALAR LİSTESİ

A.e.	: aynı eser
a.g.e.	: adı geçen eser
Akt.	: aktaran
Bkz.	: bakınız
bs.	: baskı
CGTİK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
E.	: Esas
Ed.	: Editör
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
M.	: Mükerrer
s.	: sayfa
TCK	: Türk Ceza Kanunu
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüzde ülke ekonomileri, ağırlıkları eşit olmamakla birlikte kamu kesimi ve özel kesim olarak ikiye ayrılmaktadır. Özel kesimin finansmanı fiyatlandırma yoluyla sağlanırken kamu kesiminin finansmanı vergiler, harçlar, şerefîyeler, resimler vb. mali yükümlülükler ve özel iktisadi faaliyetler, borçlanma, emisyon gibi yollarla sağlanmaktadır. Bu kamu gelirleri arasında en büyük paya sahip olanı vergilerdir. Bu sebeple vergilerin ülke ekonomileri açısından önemi de büyük olmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın vergi ödevi başlıklı 73'üncü maddesi gereğince vergiler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Vergilendirmenin aktif süjesi olan devlet ile pasif süjesi olan vergi mükellefleri arasında bu kanunların uygulanması noktasında çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Mükellef olsun veya olmasın kişiler zaman zaman vergi kanunlarını ihlal etmektedirler. Vergilerin ülkeler için öneminin büyüklüğü devletleri bu ihlalleri cezalandırma yoluna itmektir. Ülkemizde vergi kanunlarının ihlali, vergi kabahati ve vergi suçu olmak üzere iki şekilde mümkün olabilmektedir. Vergi kabahatleri kendisine yaptırım olarak para cezası öngörülmüş olan ve cezası vergi idaresince verilen hukuka aykırılıklardır. Vergi suçları ise yaptırımı hapis cezası veya adli para cezası olabilen ve cezalandırılması adli makamlarca yapılan hukuka aykırılıklardır. Suçların birden fazla kişinin katılımıyla işlenmesi, tekrar halinde işlenmesi, tek bir fiille birden fazla suç işlenmesi ve birden çok fiille tek bir suç işlenmesi gibi suçun özel görünüm şekillerinde cezalandırma farklılık gösterebilmektedir. Kanun koyucu, çeşitli sebeplerle iştirak, tekerrür ve birleşme hallerini yani suçun özel görünüm şekillerini daha ağır cezalandırma ya da infaz sürecinde ve sonrasında farklı muamele etme yoluna gidebilmektedir. Bu çalışmanın birinci bölümünde öncelikle genel ceza hukukunda suç ve kabahat kavramları, sonrasında vergi kabahati ve vergi suçu kavramları bu kavramların unsurları çerçevesinde açıklanmaya çalışılacaktır. Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle suçun özel görünüm şekillerinden biri olan iştirak yani tek bir kişi tarafından işlenmesi mümkün olan suçun birden fazla kişinin katılımıyla işlenmesi hali genel ceza hukukundaki ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndaki düzenlemeler doğrultusunda açıklanmaya çalışılacaktır. Sonrasında vergi suçlarında ve vergi kabahatlerinde iştirak hali incelenecektir. Üçüncü ve

dördüncü bölümde aynı sistematik içerisinde öncelikle genel ceza hukuku ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndaki birleşme ve tekerrür düzenlemeleri açıklanmaya çalışılacak, sonrasında vergi suçları ve vergi kabahatlerinde tekerrür ve birleşme halleri incelenecektir. Türk Ceza Kanunu'nun 5'inci maddesi uyarınca bu Kanun'un genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar için de uygulanabiliyor olması ve vergi kanunlarında vergi suçlarında iştirak, birleşme, tekerrür hallerine dair hüküm bulunmaması sebebiyle bu çalışmada vergi suçlarında iştirak, birleşme, tekerrür incelenirken Türk Ceza Kanunu'ndaki ilgili hükümlerden faydalanılacaktır. Vergi kabahatlerinde iştirak, birleşme, tekerrür halleri incelenirken ise Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine başvurulacaktır. Konunun daha detaylı anlaşılabilmesi için yer yer yargı kararlarına yer verilecektir. Uygulamada farklılıklara yol açan ve doktrinde tartışmalar yaşanan hususlar açıklanmaya çalışılacak ve sonuç bölümünde bu hususlara açıklık getirilmesinin gerekliliği üzerinde durulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARI, VERGİ KABAHATLERİ VE UNSURLARI

1.1. Genel Ceza Hukukunda Suçlar ve Kabahatler

1.1.1. Suç Tanımı

Suçun ne olduğu kanunda açıkça tarif edilmemekte, ceza kanunları sadece hangi fiillerin suç oluşturduğunu göstermektedir. Doktrinde ise geçmişten günümüze çeşitli suç teorilerine dayanarak birçok suç tanımı yapılmaktadır. Suçun tek bir tanımı olmamakla birlikte çeşitli yazarlar tarafından yapılmış bazı tanımlara bakıldığında; hukuk düzeninin netice olarak ceza öngördüğü fiillere genel olarak suç denmektedir.¹ Unsurları çerçevesinde bakıldığında ise suç kanuni tarife uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir harekettir.² Diğer bir deyişle suç, isnat yeteneğine sahip bir kişinin kusurlu iradesinin yarattığı icrai ya da ihmali bir hareketin doğurduğu kanunda yazılı tarife uygun, hukuka aykırı ve neticesine yaptırım olarak bir ceza öngörülen fiildir.³ Bu tanımlar çerçevesinde bakıldığında bir suçun varlığı için ilk olarak o suçu işleyebilecek, isnat yeteneğine sahip bir fail olmalıdır. Bu failin kusurlu bir irade ile yaptığı icrai ya da ihmali hareket kanunda yazılı tarife uygun ve hukuka aykırıysa ve bu hareket sonucu ortaya çıkan neticeye yaptırım olarak bir ceza öngörülmüşse suç oluşmaktadır.

1.1.2. Suç ve Kabahat Ayrımı

Neticesine yaptırım olarak ceza öngörülmüş fiiller olmakla birlikte neticesine yaptırım olarak idari yaptırımlar öngörülmüş ve yine haksızlık oluşturan bazı fiiller de vardır. Bu fiiller idari suç veya kabahat olarak adlandırılabilirler.⁴ 18'inci yüzyılın ikinci yarısında Almanya'da başlayan ve zamanla dünya geneline yayılmış olan kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğiliminin bir sonucu olarak bazı haksızlıklar suç olmaktan çıkarılıp bunlar için ceza yetkisi idareye verilmiştir. Suç olmaktan

¹ Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, 1970, s. 1.

² İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. bs., Ankara, Seçkin, 2009, s. 147.

³ Alacakaptan, **a.g.e.**, s. 10.

⁴ Cengiz Otacı, İbrahim Keskin, **Türk Kabahatler Hukuku**, 2. bs., Ankara, Adalet, 2010, s. 3.

çıkarma iki şekilde gerçekleştirilebilmektedir. İlk olarak işlevini yitirmiş olan fiiller suç olmaktan çıkarılarak başka hiçbir yaptırıma tabi tutulmamaktadırlar. İkinci olarak ise fiil suç olmaktan çıkarılmakta fakat hukuka aykırılık devam etmekte ve bu fiiller ceza hukuku dışında bir yaptırıma tabi tutulmaktadır.⁵ Bayraktar'a göre böyle bir suç olmaktan çıkarma uygulamasına gidilmesinin nedenleri ceza yargılamasının çok masraflı olması ve ceza sisteminin çok geniş bir alana yayılması dolayısıyla iş yükünün ve dava sayısının fazla olmasıdır.⁶ Bu sebeplerle bu hukuka aykırılıklar ya tamamen suç olmaktan çıkarılmakta ya da hukuka aykırılık hali devam etmekte fakat bunlar için ceza verme yetkisi idareye bırakılmaktadır.

Türkiye'de de 765 sayılı eski TCK'nın 11'inci maddesinde suçlar, kabahatler ve cürümler olarak ikiye ayrılırken 5237 sayılı TCK'da cürüm-kabahat ayrımı kaldırılarak kabahatler, Kabahatler Kanunu kapsamına alınmıştır. 30.03.2005 tarihli ve 5236 sayılı Kabahatler Kanunu ile kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır.

Kabahat kelimesi sözlük anlamı olarak "*uygunsuz hareket, çirkin, yakışsız davranış, suç, kusur, töhmet*" şeklinde ifade edilmektedir.⁷ Kabahatler Kanunu'nun 2'nci maddesinde ise kabahat "*...kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık...*" olarak tanımlanmaktadır. 5236 sayılı Kabahatler Kanunu'nun gerekçesine göre suç ile kabahatin ortak noktası her ikisinin de haksızlık oluşturmasıdır. Haksızlık oluşturmayan, hukuka aykırı olmayan bir fiil asla suç ya da kabahat olarak tanımlanamaz. Suç ve kabahat arasında esasen niteliksel olarak hiçbir fark yoktur. İkisi arasındaki ayrım nicelik farkına dayanmaktadır. Diğer farklar ise şöyledir; bir kabahatin işlenmesi açısından failin kasten mi taksirle mi hareket ettiğinin bir önemi yoktur, suça teşebbüs cezalandırılabilirken kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır. Suça iştirakte suç ortakları fail, yardım eden ve azmettiren olarak ayrılabilirken kabahate iştirak eden herkes fail olarak cezalandırılmaktadır.⁸ Suç ile kabahat arasında bu tip farklılıklar bulunmakla birlikte aralarında herhangi bir niteliksel farklılık bulunmamaktadır ve aslında ikisi de haksızlık oluşturan hukuka aykırılıklardır.

⁵ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. bs., Ankara, Seçkin, 2007, s. 183.

⁶ Köksal Bayraktar, "Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 50, Sayı: 1-4, İstanbul, 1984, s. 203.

⁷ Büyük Türkçe Sözlük, Çevrimiçi <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, 25 Kasım 2012.

⁸ Karagülmez, **a.g.e.**, s. 219-220.

1.1.3. Suçun Unsurları

Suçu daha iyi anlayabilmek ve tanımlayabilmek için onu unsurları çerçevesinde incelemek gerekmektedir. Suçun unsurlarını asli ve tali unsurlar olarak ikiye ayırmak mümkündür. Asli unsurlar suçun oluşması bakımından zorunlu şart iken tali unsurlar suçun oluşmasını değil hafifliğini veya ağırlığını belirlemektedir. Herhangi bir tanesinin yokluğu halinde fiili suç olmaktan çıkartacak asli unsurları da genel ve özel unsurlar olarak ikiye ayırmak mümkündür.⁹ Suç tanımında olduğu gibi suçun genel unsurlarının sınıflandırılmasında da farklı görüşler vardır ve bu farklı görüşlere bağlı olarak çeşitli sınıflandırmalar yapılmaktadır. Çalışmanın kapsamının çok fazla genişletilmemesi için bu teorik tartışmalara değinilmeyecektir. Ancak unsurların sayısının birbirinden farklı olmasının sebebi bunların geniş veya dar anlamda kullanılmasıdır. Yazardan yazara değişen tanımlamalara ve farklı kullanımlara bağlı olarak suçun unsurlarının sayısı iki ile sekiz arasında değişebilmektedir. 5237 sayılı TCK'nın sistemi dikkate alındığında suçun unsurları suçun kanuni unsuru, suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve suçun hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört tanedir.¹⁰ Suçun asli unsurları, belirli bir suça özgü olmayıp her suçta bulunması gereken genel unsurlardır. Bu unsurlardan bir tanesinin dahi yokluğu halinde suçun varlığından söz etmek mümkün değildir. Genel unsurlar dışında bir de her suça özgü olmayan özel unsurlar vardır. Örneğin; hırsızlık suçunda genel unsurların yanı sıra özel unsur olarak çalınan şeyin başkasına ait olması gerekmektedir.¹¹ Suçun unsurlarına benzeyen fakat unsurlar dışında kalan ön şartlar, cezalandırılabilme şartları ve şikâyet, izin, talep, karar gibi kovuşturma şartları da vardır.¹² Ancak bu çalışmada suçun özel unsurlarına ve unsurlar dışında kalan hususlara değinilmeyecektir.

1.1.3.1. Suçun Kanuni Unsuru

Anayasa'nın 38'inci maddesi ve Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesi gereğince suçta ve cezada kanunilik esastır. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi

⁹ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt I**, 11. bs., İstanbul, Beta, 1994, s. 308-309.

¹⁰ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. bs., Ankara, Adalet, 2012, s. 222-225.

¹¹ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s. 103-113.

¹² Demirbaş, **a.g.e.**, s. 189.

gereğince kimseye işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı ceza verilemez ve o kişi hakkında güvenlik tedbirlerine başvurulamaz. Ayrıca kimseye suçu işlediği zaman kanunda yazılı olmayan bir ceza veya o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ya da ceza yaratılamaz ve idare kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir yaptırım uygulayamaz.

Bu ilkenin doğal bir sonucu olarak kanuni unsur karşımıza çıkmaktadır. Kanuni unsurdan kasıt işlenen fiilin kanuni tarife yani kanunda yazılı olan tanıma uygun olmasıdır. Kanuni unsura tipiklik de denmektedir. Eğer fiil kanundaki tarife uygun değilse diğer bütün unsurlar oluşsa bile suç oluşmaz.¹³ Tipiklikten anlaşılması gereken bir fiili suç olarak kabul eden ve karşılığında yaptırım öngören bir kanun maddesinin olmasıdır.

Kanunda tanımlanan suç bazen yalnızca belirli hareketlerle oluşabilmektedir. Bu tip suçlara bağlı hareketli suçlar denir. Bazen de suçu oluşturan hareketleri kanun açıkça göstermemektedir. Bu tip suçlara da serbest hareketli suçlar denir.¹⁴ Fiilin kanundaki tanıma uygun olup olmadığı araştırılırken failin fiili hakkındaki kanısı ile gerçek durum birbirinden farklı olabilir. Örneğin; fail kanuni tipe uygun bir fiil gerçekleştirdiğini ve dolayısıyla suç işlediğini zannederken aslında ortada böyle bir suç olmayabilir. Burada karşımıza çıkan durum farz edilen suç, hayali suç kavramları ile ifade edilmektedir.¹⁵ Bazen ise kanuni tipe uygun bir fiili işlemek imkânsızdır. İşlenemez suç olarak adlandırılan bu halde imkânsızlık suçun konusundaki ya da suç işlemek için kullanılan araçlardaki elverişsizlikten kaynaklanmaktadır.¹⁶ Örneğin; adam öldürme suçunda bir kişinin hayat varlığının sona erdirilmesi neticesi doğmaktadır. Kişi, zaten ölmüş olan bir insana ateş edip öldürmeye çalışırsa suçun konusundaki imkânsızlık nedeniyle suç oluşmamaktadır.

Suçun kanunilik unsuru, hukuka aykırılık unsuruna benzemekle birlikte ondan farklı ve bağımsız bir unsurdur. Tipiklik kural olarak hukuka aykırı fiilleri

¹³ Alacakaptan, **a.g.e.**, s. 29.

¹⁴ Sulhi Dönmezer, **Genel Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, 2003, s. 102.

¹⁵ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt I**, s. 363.

¹⁶ Artuk vd., **a.g.e.**, s. 233.

içermekle birlikte tipiklik var olduğu halde hukuka aykırılık var olmayabilir.¹⁷ Çünkü kanun hükmünü yerine getirme, amirin emrini yerine getirme, meşru savunma, zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası gibi hukuka uygunluk nedenleri tipik fiili hukuka aykırı olmaktan çıkarmaktadır.

1.1.3.2. Suçun Maddi Unsuru

Suçun maddi unsuru hareket, netice ve bu ikisi arasında var olması gereken nedensellik bağından oluşmaktadır. Tıpkı diğer asli unsurlarda olduğu gibi maddi unsurun eksikliği halinde de suç oluşmamaktadır. Maddi unsurun ve dolayısıyla suçun varlığı için bir insan hareketi, bu hareket sonucu meydana gelen bir netice ve bu hareket ile netice arasında nedensellik bağı olması gerekmektedir.¹⁸ Bir suçun varlığından söz edebilmek için her şeyden önce bir hareket var olmalıdır. Bu hareket sonucunda ortaya bir netice çıkmalı ve bu neticenin doğmasına da yapılan hareket sebep olmalıdır. Yani hareket ile netice arasında nedensellik bağı bulunmalıdır. Bu üç öge varsa suçun maddi unsuru tamdır ve diğer unsurların da varlığı ile birlikte suç oluşmaktadır.

1.1.3.2.1. Hareket

Dış dünyaya etkisi olan bir insan hareketi olmadığı sürece suç asla oluşmamaktadır. Harekete dönüştürülmeyen bir fikir veya niyet ne kadar kötü olursa olsun suç oluşturmamakta ve cezalandırılmamaktadır.¹⁹ Kişi çok büyük bir kötülük yapmayı tasarlamış olsa bile bunu hareket haline dönüştürmediği sürece sadece düşünce suç oluşturmaz ve kişi cezalandırılmaz. Suçu oluşturan hareket icrai ya da ihmali yani yapma ya da yapmama şeklinde olabilir. Yani bir suçtan söz edebilmek için her şeyden önce yapma veya yapmama şeklinde bir hareketin var olması ve bu hareketin dış dünyada bir değişiklik meydana getirmesi gerekmektedir.²⁰ Aynı zamanda hareketin insan iradesine dayanması gerekir. Bir iradenin eseri olmayan

¹⁷ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 5. bs., İstanbul, Beta, 2008, s. 226.

¹⁸ **A.e.**, s. 228.

¹⁹ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt I**, s. 366.

²⁰ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2005, s. 79-80.

davranışlar hareket sayılmaz. Yani insan iradesinin harekete hâkim olması gerekir. Ceza hukuku bakımından hareket sayılmayan haller ise şöyledir:²¹

- Tam bir şuur kaybı halinde yapılan hareketler. Örneğin; derin uyku hali,
- Karşı konulamayan bir kuvvetin etkisiyle yapılan mekanik hareketler,
- Psikolojik bir etkenin etkisi sonucu ve gayri iradi yapılan refleks hareketleri.

Bu hareketlere hâkim olan bir irade söz konusu olmadığı için bunlar sonucu meydana gelen neticeler ceza hukuku kapsamında suç olarak değerlendirilmezler. Suçun maddi unsurunun bir parçası olan hareketin sayısına ve şekline göre suçları çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür.²²

1.1.3.2.1.1. Hareketin Belli Olmasına Göre Suçlar

Hareketin belli olmasına göre suçları serbest hareketli suçlar, bağlı hareketli suçlar ve seçimlik hareketli suçlar olarak üçe ayırmak mümkündür. Kanun bazı suçları tanımlarken harekete yer vermeyerek sadece neticeyi yasaklamakta ya da emretmektedir. Harekete ayrıca bir önem vermemektedir. Bu tip suçlara serbest hareketli suçlar denmektedir. Bazen ise kanuni tarifte neticenin yanı sıra harekete de yer verilmektedir. Bağlı hareketli suçlar olarak adlandırılan bu suçlarda söz konusu suç ancak tarife uygun bir hareket ile işlenebilmektedir.²³ Serbest hareketli suçlarda kanun, neticeyi doğuracak hareketi saptamamaktadır. Yani suç, neticeyi doğurabilecek herhangi bir hareketle işlenebilmektedir. Bazı suçlarda ise neticeyi doğurabilecek birden fazla hareket vardır ve bu seçimlik hareketlerden herhangi birinin gerçekleşmesi suçun oluşması için yeterlidir. Hareketlerden birkaçı birden gerçekleşmiş olsa bile suç bir kez işlenmiş olur.²⁴ Seçimlik hareketli suçlarda bu hareketlerden birkaçı işlendiğinde birden fazla suç oluşmamakta, tek bir suç var olmakta ve faile tek bir ceza verilmektedir.

²¹ Hakeri, **a.g.e.**, s. 131-132.

²² Alacakaptan, **a.g.e.**, s. 40.

²³ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt I**, s. 373.

²⁴ Özgenç, **a.g.e.**, s. 172-173.

1.1.3.2.1.2. Hareketin Sayısına Göre Suçlar

Suçları hareketin sayısına göre tek hareketli suçlar, birden fazla hareketli suçlar ve itiyadi suçlar olarak ayırmak mümkündür. Neticenin ortaya çıkması için tek bir hareket yeterli oluyorsa bu tip suçlara tek hareketli suçlar denir. Kanun bir suçun oluşması için bir hareketi yeterli görmeyip, birden fazla hareketin bulunmasını isterse bunlara birden fazla hareketli suçlar denir. Bazen bir suçun oluşması için hareketin bir kez yapılması yeterli olmamaktadır. Aynı türden hareketin birden fazla kez tekrarlanması gerekmektedir. Bu tip suçlara da itiyadi suçlar denir.²⁵

1.1.3.2.1.3. Hareketin Şekline Göre Suçlar

Hareket, yapmak veya yapmamak şeklinde meydana gelebilir. Yani bir suçun onu gerçekleştirmeye yönelik aktif bir icrai hareketle işlenmesi mümkün olduğu gibi kendinden bekleneni yapmamak şeklinde pasif bir ihmali hareketle de işlenmesi mümkündür. Yapma şeklinde icrai bir hareketle işlenen suçlara icrai suçlar adı verilir. Kanunen kendinden bekleneni yapmamak suretiyle işlenen suçlara ise ihmali suçlar denir. Hareketin şekline göre gerçekleşebilecek bir diğer suç tipi olan ihmal suretiyle icra suçlarında kanunun önlemek istediği neticenin kasıtlı bir ihmal ile meydana getirilmesi söz konusudur.²⁶ Örneğin; adam öldürme icrai bir suçken bu suçun ihmal şeklinde bir hareketle de işlenmesi mümkündür.

1.1.3.2.2. Netice

Suçun oluşması için gerekli maddi unsurlardan bir diğeri neticedir. Netice, insanın ihmali veya icrai hareketinden doğan ve nedensellik bağıyla söz konusu harekete bağlı olan dış dünyada meydana gelen değişikliktir. Hareket sonucu dış dünyada birden fazla netice meydana gelebilmekle birlikte ceza hukukunun dikkate aldığı netice sadece suç tipinde belirtilmiş olandır.²⁷ Suçları neticelerin kanunda gösterilip gösterilmemesine göre, neticenin yarattığı etkiye göre, neticenin devamlı olup olmamasına göre, neticenin sayısına göre ve neticenin tamamlanıp tamamlanmamasına göre çeşitli sınıflandırmalara tabi tutmak mümkündür.

²⁵ Dönmezer, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt I**, s. 106-107.

²⁶ Centel vd., **a.g.e.**, s. 245-247.

²⁷ Toroslu, **a.g.e.**, s. 86.

1.1.3.2.2.1. Neticenin Belirif Şekline Göre Suçlar

Neticenin belirif şekline göre suçları maddi suçlar ve şekli suçlar olarak ayırmak mümkündür. Neticesi hareketten ayrı suçlarda netice yer ve zaman bakımından hareketten sonra meydana gelmektedir. Bunlara maddi suç denmektedir. Neticesi harekete bitiflik suçlarda ise hareket ile neticeyi zaman ve yer bakımından birbirinden ayırmak mümkün olmamaktadır. Hareket gerçekleştiği anda neticenin de gerçekleşmiş olacağı kabul edilmekte yani hareketin yapılması suçun gerçekleşmiş sayılması için yeterli olmaktadır. Bunlara da şekli suç ya da sırf hareket suçları denmektedir.²⁸ Neticesi hareketten ayrılabilen maddi suçlarda kanuni tipe uygun bir hareket gerçekleştirilse bile kanuni tipte yer alan netice gerçekleşmediği takdirde suç oluşmaz.²⁹ Çünkü bu suçlarda suçun var olması için hareket yeterli olmamakta, kanunda gösterilen neticenin de doğması gerekmektedir.

1.1.3.2.2.2. Neticenin Yarattığı Etkiye Göre Suçlar

Neticenin yarattığı etkiye göre suçları tehlike ve zarar suçları olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Oluşması için kanun tarafından korunan menfaatin zarar görmesi gereken suçlara zarar suçu denmektedir. Tehlike suçlarında ise korunan menfaatin zarar görmesi şart değildir. Bu menfaatin tehlikeye düşürülmesi suçun oluşması için yeterli olmaktadır.³⁰ Örneğin; adam öldürme suçu bir zarar suçudur. Suçun tamamlanmış sayılabilmesi için bir insanın varlığının zarar görmesi ve hatta hayatının sona ermesi gerekir. Gözetimi altında bulunan hayvanı başkalarının hayatı veya sağlığı bakımından tehlikeli olabilecek şekilde serbest bırakma suçu ise bir tehlike suçudur. Herhangi bir zarar oluşmasa bile bu suçu işleyen kişi cezalandırılmaktadır.

1.1.3.2.2.3. Neticenin Devamlı Olup Olmamasına Göre Suçlar

Neticenin devamlı olup olmamasına göre suçları ani suçlar ve mütemadi suçlar olarak sınıflandırmak mümkündür. Ani suç-mütemadi suç ayrımında devam etmesi gerekenin ne olduğu konusu doktrinde tartışmalıdır. Bir kısım yazarlar³¹ bu

²⁸ Hakeri, **a.g.e.**, s. 148.

²⁹ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt I**, s. 382.

³⁰ Yüksel Ersoy, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, 2002, s. 88.

³¹ Özgenç, **a.g.e.**, s. 176; Ersoy, **a.g.e.**, s. 88; Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s. 113; Artuk vd., **a.g.e.**, s. 269.

ayrımı hareketin devam edip etmemesine göre yaparken bir kısmı³² ise neticenin devam edip etmemesine göre yapmaktadırlar. Bazı yazarlara göre ise mütemadi suçta devam eden hem hareket hem de neticedir.³³ Neticenin devamını esas alanlara göre bir suça ani suç diyebilmek için neticenin zaman içinde devam etmemesi yani derhal sona ermesi gerekmektedir. Mütemadi suç diyebilmek için ise neticenin bir süre devam etmesinin yanı sıra aynı zamanda failin ya da üçüncü bir kişinin neticeye son verebilecek imkân ve iktidarına sahip olması gerekmektedir.³⁴ Yani bir suçun mütemadi suç sayılabilmesi için fail ya da üçüncü bir kişi neticeye son verebilecek durumda olmasına rağmen ortada devam eden bir netice olması gerekmektedir. Ani suç-mütemadi suç ayrımını hareketin devam edip etmediğine bakarak yapanlara göre ani suçlarda fiilin icrası bir anda tamamlanmaktayken mütemadi suçlarda fiilin icrası süreklilik göstermektedir.³⁵ Devam eden her ne olursa olsun mütemadi suç kanunun aralıksız ihlalidir.³⁶

1.1.3.2.2.4. Neticenin Sayısına Göre Suçlar

Neticenin sayısına göre suçları çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Kanunda tarif edilen tipe uygun her bir neticenin ayrı birer suç oluşturması basit suç halidir.³⁷ Her biri ayrı ayrı suç oluşturmakla birlikte aynı suç işleme kararının icrası kapsamında bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda tek bir cezaya hükmedilmektedir. Bu tip suçlara müteselsil suç denir.³⁸ Zincirleme suç da denilen müteselsil suçlar Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinde düzenlenmektedir.

Kanuni tipte yer alan suçu işlemek için zorunlu olarak daha hafif bir suçu da işlemek gerekiyorsa karma suç kavramı karşımıza çıkar ve faile daha ağır olan suçun cezası verilir. Karma suçun bir çeşidi sayılan geçitli suçta ise fail daha ağır suçu işlemek için öncesinde daha hafif olan suçu işlemektedir ve faile yalnızca daha ağır

³² Alacakaptan, **a.g.e.**, s. 47; Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt I**, s. 385; Hakeri, **a.g.e.**, s. 152.

³³ Nurullah Kunter, **Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1955, s. 9; Centel vd., **a.g.e.**, s. 260.

³⁴ Alacakaptan, **a.g.e.**, s. 48.

³⁵ Özgenç, **a.g.e.**, s. 176.

³⁶ Faruk Erem, **Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler Cilt I**, 10. bs., Ankara, 1973, s. 379.

³⁷ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin, 2005, s. 8.

³⁸ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt I**, s. 112.

olan neticeden dolayı ceza verilmektedir. Bir diğerk suç tipi olan mürekkep suçta aslında iki ayrı suç olmakla birlikte bu suçlardan biri diğerkinin unsuru veya ağırlaştırıcı sebebidir ve bu iki suç kaynaşarak faile sadece en ağır netice sebebiyle ceza verilmektedir.³⁹

1.1.3.2.2.5. Neticenin Gerçekleşip Gerçekleşmemesine Göre Suçlar

Neticenin gerçekleşip gerçekleşmemesine göre suçları tamamlanmış suçlar ve teşebbüs aşamasında kalmış suçlar olarak ikiye ayırmak mümkündür. Kanuni tipte yer alan hareket, netice ve ikisi arasındaki nedensellik bağı mevcut olan durumlarda ya da neticesi harekete bitişik suçlarda hareketin yapılmasıyla birlikte tamamlanmış bir suç söz konusu olmaktadır.⁴⁰ Tamamlanmamış veya teşebbüs derecesinde kalmış suçlarda ise failin iradesi dışında bir başka nedenle neticeyi oluşturacak hareketin tamamlanmaması veya tamamlanan hareketin istenen neticeyi gerçekleştirmemesi söz konusudur.⁴¹ Hareket tamamlanıp netice gerçekleşmese bile suça teşebbüs TCK'nın 35'inci maddesi gereğince cezalandırılır. Ancak bu ceza tamamlanmış suçla kıyasla daha hafif bir ceza olur.

1.1.3.2.3. Nedensellik Bağı

Faile suçla ilgili sorumluluk yüklenebilmesi için netice, failin hareketinin bir sonucu olmak zorundadır ve bu ikisi arasındaki ilişki nedensellik bağı olarak adlandırılmaktadır.⁴² Failin hareketi ile netice arasında nedensellik bağının varlığı failin cezalandırılabilmesi açısından şarttır. Eğer hareket ile netice arasında bir nedensellik bağı kurulamıyorsa failin suçtan dolayı cezalandırılması mümkün olamamaktadır.

Neticesi harekete bitişik suçlarda hareketten ayrı bir netice aranmadığı ve hareketin yapılması suçun oluşması için yeterli olduğu için bu tip suçlarda nedensellik bağı problemi oluşmaz. Neticesi hareketten ayrılabilen suçlarda yani suçun oluşması için hareketin yanı sıra bir neticenin de oluşmasının beklendiği

³⁹ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt I**, s. 402-406.

⁴⁰ **A.e.**, s. 413.

⁴¹ Alacakaptan, **a.g.e.**, s. 59.

⁴² Özgenç, **a.g.e.**, s. 178-179.

durumlarda netice ile hareket arasında bir nedensellik bağının bulunması gerekir.⁴³ Bu tip suçlarda eğer neticenin doğmasına sebep olan şey failin hareketi değilse yani nedensellik bağı yoksa failin cezalandırılması mümkün olamamaktadır.

1.1.3.3. Suçun Manevi Unsuru

Suçun oluşması için insan iradesine dayanan bir hareket ve buna bağlı olarak dış dünyada oluşan netice ve bu ikisi arasındaki nedensellik bağı yeterli değildir. Faille fiil arasında manevi bir bağın da bulunması gerekir.⁴⁴ Bu bağ suçun manevi unsurudur ve manevi unsur kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. İlk olarak failin kusurlu şekilde hareket etme vasfına yani isnat yeteneğine sahip olması gerekmektedir. İkinci olarak da failin somut olayda kusurlu hareket etmiş olması gerekmektedir.⁴⁵ Manevi unsurla birlikte diğer unsurlarından da varlığı halinde suçun unsurları tamam olmakta ve suç oluşmaktadır.

İsnat yeteneği, bir fiilin bir insana atfedilebilmesi ve onun fail sayılabilmesi için bulunması zorunlu unsurlardır. Bir başka deyişle isnat yeteneği, anlama ve isteme yetenekleridir.⁴⁶ Manevi unsur dar anlamda ele alındığında bahsedilen genellikle kusurluluk olmaktadır. Buna göre insan iradesinin ürünü olan bir hareketin suç sayılabilmesi için kanuni tipe uygun ve hukuka aykırı olmasının yanı sıra kusurlu olması da gerekmektedir.⁴⁷

1.1.3.3.1. İsnat Yeteneği

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu isnat yeteneğini azaltan ve kaldıran nedenlere yer vermekle birlikte isnat yeteneğinin ne olduğuna dair bir tanımlama yapmamıştır. Doktrinde yapılan tanımlamalara bakıldığında ise genellikle isnat yeteneği anlama ve isteme yeteneği olarak kabul edilmektedir.⁴⁸ Türk Ceza Kanunu'nun 31'inci maddesinde ceza sorumluluğunu kaldıran ve azaltan nedenlerden yaş küçüklüğü açıklanırken “...işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya

⁴³ Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. bs., Ankara, Seçkin, 2012, s. 118.

⁴⁴ Toroslu, **a.g.e.**, s. 99.

⁴⁵ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt II**, 10. bs., İstanbul, Beta, 1994, s. 143.

⁴⁶ Zeki Hafızoğulları, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Us-a Yayıncılık, 2008, s. 383.

⁴⁷ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt II**, s. 144.

⁴⁸ Hakeri, **a.g.e.**, s. 316.

davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması...” ve 32’nci maddede akıl hastalığı açıklanırken “...işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan...” diyerek bu tanımlamaya yakın hükümler koymuştur. Tüm bunlar dikkate alındığında görülüyor ki; bir hareketin faile isnat edilebilmesi için failin yaptığı hareketin anlamını kavrayabilecek ve bunu yapmayı isteyebilecek durumda olması gerekir.⁴⁹ Aksi halde failde isnat yeteneği olmadığı için suç ile fail arasında bir manevi bağ kurulması mümkün olamamaktadır.

İsnat yeteneğini kaldıran ve azaltan nedenler TCK’da yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik, irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisinde suç işlemek gibi arızı nedenler olarak düzenlemiştir. Ancak bu çalışmada isnat yeteneğini kaldıran ve azaltan nedenlere değinilmeyecektir.

1.1.3.3.2. Kusurluluk

Bir fiilin suç oluşturması için kanuni tipe uygun, hukuka aykırı ve iradi olmasının yanı sıra kusurlu olması da gerekmektedir. Kusurluluk, failin işlediği fiilden dolayı cezalandırılabilir olmasını ifade eder. Kusurluluk ile anlatılmak istenen fail açısından bakılırsa failin kusuru, fiil açısından bakılırsa fiilin kusurluluğu olmaktadır. Suç manevi unsur bakımından dikkate alındığında kast ve taksir olarak ikili bir ayırım ortaya çıkar. Bir fiilin suç sayılabilmesi için kusurlu bir irade olması ve bunun da kast veya taksir şeklinde ortaya çıkması gerekir.⁵⁰ Türk Ceza Kanunu’nun 21’inci maddesine göre kast, suçun kanuni tanımında yer alan unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Yani kastın varlığı için suç oluşturan fiilin düşünülmesi, öngörülmesi ve bunu gerçekleştirmeye yönelik bir iradenin var olması gerekir.⁵¹ TCK’nın 22’nci maddesindeki tanım dikkate alındığında görülüyor ki; taksirin varlığı halinde fail dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranması sebebiyle neticeyi istemeden suçu işlemektedir. Yani yine kusurlu bir irade vardır, ancak fail neticenin gerçekleşmesini istememektedir. Türk Ceza Kanunu, kast dışında taksir ile de fiilden dolayı sorumluluğa yer vermişse de taksir kasta göre istisnai bir durumdur. Taksirle işlenen fiillerin cezalandırılması, bunların

⁴⁹ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt II**, s. 148.

⁵⁰ Centel vd., **a.g.e.**, s. 343.

⁵¹ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt II**, s. 216.

cezalandırılabilceğinin Kanun'da açıkça belirtilmiş olmasına bağıdır. O halde taksirin ve taksirden dolayı sorumluluğun varlığı için taksirle işlenebilen bir suç olması, hareketin iradi olması, neticenin iradi olmaması yani istenmemesi, hareket ile netice arasında nedensellik bağı bulunması ve neticenin öngörülebilir olması gerekir.⁵² Eğer kanunlarda o suçun taksirli şeklinin de cezalandırılabilceğine dair bir hüküm yoksa taksir var olsa bile suç cezalandırılmamaktadır.

1.1.3.4. Suçun Hukuka Aykırılık Unsuru

Kanuni tipe uygun, maddi ve manevi unsurları tam olan fiilin sadece ceza kanunlarıyla değil tüm hukuk düzeniyle çatışır durumda olması gerekmektedir. Yani bir suçun varlığından bahsedebilmek için kanunen suç sayılan fiilin yine aynı hukuk düzeni içindeki bir başka kanun tarafından emredilmemiş ya da söz konusu fiilin yapılmasına yetki verilmemiş olması gerekmektedir.⁵³ Ceza kanunları tarafından yasaklanan bir fiilin işlenmesini emreden veya işlenmesine yetki veren başka bir kanun hükmünün varlığı sebebiyle o fiili suç olmaktan çıkartan ve tüm hukuk düzeni açısından hukuka uygun hale getiren durumlara hukuka uygunluk nedenleri denir. Nasıl ki hukuk düzeninin bütünlüğü ilkesi gereğince suç oluşturacak fiilin tüm hukuk düzenine aykırı olması gerekiyorsa hukuka uygunluk sebepleri de tüm hukuk düzenini kapsar. Yani ceza hukuku dışında bir hukuk dalında bulunan bir hukuka uygunluk sebebi doğrudan ceza hukuku alanına uygulanır ve yine ceza hukuku alanına ait bir hukuka uygunluk sebebi diğer hukuk dalları bakımından da geçerli olur.⁵⁴ Suçun cezalandırılabilmesi için tüm hukuk düzeni açısından hukuka aykırı olması gerekmektedir.

Hukuka uygunluk nedenleri, TCK'nın Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler başlıklı ikinci bölümünde sayılmıştır. Buna göre hukuka uygunluk nedenleri; kanun hükmünü yerine getirme, amirin emrini yerine getirme, meşru savunma, zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızasıdır. Sayılan hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı suçun oluşmasını engeller. Ancak bu çalışmada hukuka uygunluk nedenlerine tek tek değinilmeyecektir.

⁵² Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt II**, s. 256.

⁵³ Ersoy, **a.g.e.**, s. 89.

⁵⁴ Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s. 239-243.

1.2. Vergi Suçları ve Unsurları

Günümüzde ülke ekonomileri, ağırlıkları ülkeden ülkeye değişmekle birlikte kamu ve özel olmak üzere iki ayrı kesimden oluşmaktadır. Özel kesimde üretimin finansmanı üretilen malların fiyat karşılığı satılmasıyla sağlanmaktadır. Kamu kesiminde malların ve hizmetlerin kural olarak bir fiyatı bulunmadığı için üretimin finansmanı sorunu ortaya çıkmaktadır.⁵⁵ Devlet kamu kesiminin finansmanı için ihtiyaç duyulan geliri vergiler, harçlar, şerefiyeler, resimler vb. mali yükümlülükler ve özel iktisadi faaliyetler, borçlanma, emisyon gibi yollarla elde etmektedir.⁵⁶ Bunlar arasında gelir elde etmede en büyük paya sahip olan ise vergilerdir. Günümüzde özellikle piyasa ekonomisinin hâkim olduğu ülkelerde kamu gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı %70-95'lere kadar varabilmektedir.⁵⁷ Kamu gelirleri içinde bu kadar yüksek bir paya sahip olan vergilerin devletler açısından önemi çok büyüktür.

Ülkemiz için de son derece önemli bir gelir kaynağı olan verginin Anayasa veya kanunlarda herhangi bir tanımı yoktur. Doktrinde ise çeşitli vergi tanımlamaları yapılmıştır. Kaneti'ye göre vergi, kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarımdır.⁵⁸ Erginay'a göre devlet, kamu giderlerini karşılamak amacıyla vergilendirme yetkisine dayanarak kişilerin gelir ve mallarından vergi almaktadır.⁵⁹ Turhan'a göre vergi, kamu hizmeti sağlayan devletin bu hizmetlerin gerektirdiği ölçüde ve egemenlik hakkına dayanarak kişilere yüklediği zorunlu ödemelerdir.⁶⁰ Kişinin devlete karşı ödevi sayılan vergi, Anayasamızın Siyasi Hak ve Ödevler kısmında 73'üncü maddede şu şekilde düzenlenmiştir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

⁵⁵ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 5. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s. 59.

⁵⁶ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 20.

⁵⁷ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 4. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011, s. 142.

⁵⁸ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1986-1987, s. 4.

⁵⁹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 13. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1988, s. 7.

⁶⁰ Turhan, **a.g.e.**, s. 19.

Vergi yükününü adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Söz konusu maddeden de anlaşılacağı üzere vergi sadece kamu kesiminin finansmanı için değil bazı sosyal amaçların gerçekleştirilebilmesi için de alınmaktadır. Vergiler kanunla konulmakta, değiştirilmekte ve kaldırılmaktadır. Vergi, devlete zorunlu olarak yapılan ödemelerdir ve bu zorunlu ödemelerin yapılmaması ya da vergi kanunlarının ihlal edilmesi de ayrı bir hukuki durum olarak vergi suçu kavramını karşımıza çıkmaktadır.

Vergi suçu ilk kez 1947 tarihli VUK Tasarısı gerekçesinde “*Vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icap ettirecek şekilde yerine getirilmemesi vergi suçudur.*” şeklinde tanımlanmıştır.⁶¹ Günümüz vergi kanunlarında ise vergi suçunun doğrudan bir tanımı yapılmamakla birlikte VUK’un 331’inci maddesinde yer alan “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılırlar*” hükmünden yola çıkarak vergi suçu genel olarak, vergi kanunlarında yer alan vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi olarak tanımlanabilir. Daha kapsamlı bir tanım yapmak gerekirse vergi suçu, vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerle aykırı olarak vergi mükellefleri ve vergi sorumluları tarafından veya vergilendirme işlemlerinde görevli olan kişilerce işlenen ve ceza gerektiren fiillerdir.⁶² Tanımdan hareketle vergi suçu, doktrinde yalnızca belli niteliklere sahip kişilerce işlenebilen

⁶¹ Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010, s. 8.

⁶² Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. bs., Afyonkarahisar, Külçüoğlu Kültür Merkezi, 2006, s. 66.

suç olarak tanımlanan mahsus (özgü) suç⁶³ gibi anlaşılrsa da aslında vergi suçu işleyebilmek için vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergilendirme işlemlerinde görevli kimselerden olmak gerekmez. Vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişiler de vergi kanunlarına aykırı hareket edebilir ve vergi suçu ya da kabahati işleyebilirler.⁶⁴

Vergi suçlarının önlenmesi ve düzgün işleyen modern bir vergi sisteminin kurulması için vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere ceza uygulamasına gidilmektedir. Her ne kadar istenen amaçlara ulaşmada tek başlarına yeterli olamayacaklarsa da vergi suçlarını önlemek için alınacak tedbirlerin başında bu cezalar gelmektedirler.⁶⁵ Vergi kanunlarını ihlal etmenin sonucu olarak öngörülen cezaların bir kısmı idarece verilmekteyken bir kısmı adli makamlarca verilmektedir. Bu ayrıma bağlı olarak vergi kanunlarına aykırı hareket etme fiillerini ikiye ayırma görüşü doktrinde hâkimdir. Söz konusu ayırımında cezası idarece verilen kanuna aykırı fiilleri bazı yazarlar⁶⁶ idari vergi suçu olarak, bazı yazarlar⁶⁷ ise vergi kabahati ya da vergisel kabahat olarak adlandırmaktadırlar. Daha önce açıklandığı üzere 765 sayılı eski TCK'nın 11'inci maddesinde suçlar, kabahatler ve cürümler olarak ikiye ayrılırken 5237 sayılı TCK'da cürüm-kabahat ayrımı kaldırılarak kabahatler, Kabahatler Kanunu kapsamına alınmış ve 5236 sayılı Kabahatler Kanunu ile kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır. Kabahati, karşılığında idari yaptırım uygulanacak haksızlık olarak tanımlayan Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesinde;

⁶³ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt II**, s. 422.

⁶⁴ Turgut Candan, "Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 56.

⁶⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 71.

⁶⁶ Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, Metin Taş, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin, 2007, s. 78; Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2009, s. 253; Bayraklı, **a.g.e.**, s. 87.

⁶⁷ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. bs., Bursa, Ekin, 2011, s. 19; Tahir Erdem, "Vergisel Kabahatler", **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi**, İstanbul, 2009; Taşdelen, **a.g.e.**, s. 16; Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ed. İhsan Uluslan, Funda Başaran Yavaşlar, Ankara, Seçkin, 2009, s. 286; Turgut Candan, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ed. İhsan Uluslan, Funda Başaran Yavaşlar, Ankara, Seçkin, 2009, s. 248; Karakoç, **a.g.e.**, s. 472.

“Bu Kanunun;

a) İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,

b) Diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında,

uygulanır.” denilerek bu Kanun’a karşılığında idari yaptırım öngörülen tüm haksızlıklar için genel kanun niteliği kazandırılmıştır. Kabahatler Kanunu’na 11.05.2008 tarih ve 5348 sayılı Kanun ile *“4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır.”* şeklindeki ek madde 1 hükmü eklenmiştir. Maddenin getiriliş gerekçesi şöyledir: *“Vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla 213 sayılı Kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda mülahaza edilerek, Kabahatler Kanununun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmüne yer verilmiştir.”* Gerek söz konusu maddeye gerekse maddenin gerekçesine bakıldığında karşılığında idari yaptırım öngörülen vergi ihlallerinin de Kanun kapsamı dışında kalacağı şeklinde yanlış bir yorum yapılabilir. Ancak bir bütün olarak Kanun’un gerekçesine bakıldığında Kanun’un getiriliş amacının idari yaptırımlara ilişkin çeşitli kanunlarda yer alan ve aralarında sistem birliği bulunmayan düzenlemeleri, söz konusu systemsizliği ortadan kaldırarak genel bir kanunla belli bir sistematik çerçevesinde yapmak olduğu görülmektedir. Yani kanun koyucunun iradesi Kanun’un tüm kabahatlerle birlikte vergi kabahatleri açısından da uygulanması yönündedir. Söz konusu ek madde 1, idari nitelikteki vergi ihlallerine ilişkin hükümleri değil vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümleri saklı tutmaktadır.⁶⁸ Eğer tüm vergi ihlalleri Kabahatler Kanunu’nun kapsamı dışında bırakılmak istenseydi sadece yargı yoluna ilişkin bir istisnaya yer verilmez, vergi ihlallerini tamamen kapsam dışında bırakacak bir düzenleme getirilirdi. Oysa Kabahatler Kanunu ek madde 1’de vergi kabahatleri bakımından Kanun’un 27’nci maddesinde öngörüldüğü üzere sulh ceza

⁶⁸ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 82, Sayı: 6, 2008, s. 2844.

mahkemelerinin değil vergi mahkemelerinin görevli olacağına dair bir düzenleme yapılmıştır. Eğer vergi ihlalleri Kabahatler Kanunu'nun kapsamı dışında olsaydı zaten kanun kapsamında olmayan bir ihlale ilişkin uyuşmazlıkların yargı yolu hakkında bir istisna getirmeye ihtiyaç olmazdı. Vergi kabahat ve yaptırımları Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine tabi olduğu içindir ki, yargısal sürece ilişkin genel hükümlerin uygulanması Kabahatler Kanunu'na 11.05.2008 tarih ve 5348 sayılı Kanun ile eklenen ek madde 1 ile engellenmiştir. Yani söz konusu ek madde 1'e bakarak vergisel ihlallerin Kabahatler Kanunu'nun kapsamı dışında olduğu sonucuna ulaşmak yanlış olacaktır. Aksine söz konusu madde getirdiği istisnai hükümle birlikte vergisel ihlallerin Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine -yargı yolu hariç- tabi olduğuna kanıt oluşturmaktadır. Dolayısıyla karşılığında idari yaptırım öngörülen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlükleri Kabahatler Kanunu anlamında birer kabahat olarak değerlendirmek gerekir.⁶⁹ Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde vergi ziyayı, usulsüzlükler ve özel usulsüzlüklerden vergi kabahati olarak bahsedilecektir.

5728 sayılı Kanun ile VUK'ta aynı doğrultuda değişiklikler yapılmıştır. VUK'un "Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası" başlıklı 344'üncü maddesi, 5728 sayılı Kanun'un 275'inci maddesiyle suç kelimesi kaldırılarak "Vergi Ziyayı Cezası" olarak değiştirilmiştir. Yine VUK'un "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" başlıklı üçüncü bölümünün başlığı, 5728 sayılı Kanun'un 276'ıncı maddesiyle "Suçlar ve Cezaları" olarak değiştirilmiştir. Bilindiği üzere üçüncü bölümde kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapmaya ilişkin hükümler yer almaktadır. Yani bu düzenlemeyle birlikte artık vergi suçu kavramı sadece vergi kaçakçılığı suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu kapsamaktadır. Vergi suçları, vergi kanunlarını kabahatlere nispeten daha ağır şekilde ihlal eden ve karşılığında yaptırım olarak hapis cezası uygulanan fiillerdir.⁷⁰ Vergi suçları, VUK'un 359, 362 ve 363'üncü maddelerinde düzenlenmektedir. Tıpkı suçlarda olduğu gibi vergi suçlarının ve vergi kabahatlerinin de unsurları vardır ve bunları unsurlarından ayrı

⁶⁹ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 78.

⁷⁰ Karakoç, **a.g.e.**, s. 494.

düşünmek, tanımlamak mümkün değildir. Bu sebeple bu bölümde önce vergi suçları ve sonrasında vergi kabahatleri unsurları çerçevesinde tanımlanmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın suçun unsurlarının açıklandığı kısmında bir fiilin suç sayılabilmesi için gerekli unsurlar ve bu unsurlardan biri bile eksik olduğunda fiilin suç sayılamayacağı açıklanmıştı. Hatırlanacağı üzere suçun unsurları; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört tanedir. Vergi suçlarının özel bir ceza kanununda düzenlenmiş olmaları onları oluşturan unsurlar açısından bir farklılık yaratmamaktadır.⁷¹ Bu yüzden de vergi suçunun unsurları incelenirken suçun unsurları kısmında verilen bilgilerden faydalanılacaktır.

Suçlarda olduğu gibi vergi suçunun unsurları da kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört tanedir.⁷² Söz konusu bu unsurlar çerçevesinde vergi suçunun tekrar bir tanımını yapmak gerekirse vergi suçu, vergi kanunlarının hükümlerine aykırı hareket eden failin VUK'ta yer alan kanuni tiplerden birine uygun, hukuka aykırı ve kusurlu hareketidir.⁷³ Vergi suçu işlenebilmesi için her şeyden önce kanuni tipe uygun hareketi yapan bir fail olmalıdır. Failin bu tipik hareketi kusurluysa ve herhangi bir hukuka uygunluk nedeni de yoksa vergi suçu oluşturmaktadır.

1.2.1. Kanuni Unsur

Hatırlanacağı üzere suçun kanuni unsuru, işlenen fiilin kanundaki tipe uygun olmasıdır. Anayasa'nın 38'inci maddesi ve Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesi gereğince suçta ve cezada kanunilik esastır. Suçta ve cezada kanunilik esası, vergi suçları açısından da tamamen geçerlidir.⁷⁴ Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince kimseye işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun açıkça vergi suçu saymadığı bir fiilden dolayı ceza verilemez ve o kişi hakkında güvenlik tedbirlerine başvurulamaz. Ayrıca kimseye vergi suçunu işlediği zaman kanunda yazılı olmayan bir ceza veya o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

⁷¹ Mahmut Kaşıkçı, "Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları", **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi**, İstanbul, 1991, s. 105.

⁷² Bayraklı, **a.g.e.**, s. 67.

⁷³ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 105.

⁷⁴ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul, 1988, s. 10.

İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza yaratılamaz ve idare kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir yaptırım uygulayamaz.

Bir vergi kanununda bir fiilin yapılmasının emredilmesi veya yapılmasının yasaklanması ve ayrıca bu emir ve yasakların ihlali durumunda uygulanacak yaptırımın gösterilmesi vergi suçunun kanuni unsurunu oluşturur.⁷⁵ Vergi kaçakçılığı suçunun kanuni unsurunu VUK'un Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlıklı 359'uncu maddesindeki düzenleme oluşturmaktadır. Bir hareketin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilmesi için bu maddede yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun kanuni unsurunu VUK'un 362'nci maddesindeki düzenlemeyle birlikte vergi mahremiyetinin ne olduğunu ve buna uymak zorunda olan kişileri düzenleyen VUK'un 5'inci maddesi ve suçun cezası için TCK'nın 239'uncu maddesine yapılan atıf oluşturmaktadır.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunun kanuni unsurunu VUK'un 363'üncü maddesindeki düzenlemeyle birlikte suçu oluşturan fiillerin ve fail olabilecek kişilerin düzenlendiği VUK'un 6'ncı maddesi ve TCK'nın 257'nci maddesinin birinci fıkrasına yapılan atıf oluşturmaktadır. Bu maddelerdeki kanuni tarife uygun fiillerin işlenmesi ve bu suretle bu kanun hükümlerinin ihlali, diğer unsurların da varlığıyla birlikte vergi suçunu oluşturur.

1.2.2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru incelenirken açıklandığı üzere maddi unsur hareket, netice ve bu ikisi arasında var olması gereken nedensellik bağından oluşur. Vergi suçunu oluşturacak hareket vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeli ve karşılığında ceza öngörülmüş olmalıdır. Karşılığında yaptırım olarak ceza öngörülmemiş hareketlerin yapılması vergi suçunu oluşturmaz.⁷⁶ Vergi suçunun hem icrai hem de ihmali hareketlerle işlenmesi mümkün olmakla birlikte vergi suçları genellikle icrai hareketler sonucu oluşur.⁷⁷

Vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsurunun hareket ögesini oluşturan fiiller VUK'un 359'uncu maddesinde üç grup halinde düzenlenmektedir. Bunlardan ilki

⁷⁵ Edizdoğan vd., **a.g.e.**, s. 10.

⁷⁶ Nihat Edizdoğan, **Türkiyede Vergi Suç ve Cezaları**, 2. bs., Bursa, Örnek Kitabevi, 1986, s. 6.

⁷⁷ Erman, **a.g.e.**, s. 17.

vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilleridir.

İkincisi vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan,

- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilleridir.

Üçüncü grupta ise VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak fiilleri yer almaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunu işlemek için maddede sayılan hareketlerden birini yapmak suçun oluşumu açısından yeterlidir ve bir grupta sayılan hareketlerden birkaçını yapmak tek bir suç oluşturur. Bu yönüyle vergi kaçakçılığı seçimlik hareketli bir suçtur. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçu yalnızca 359'uncu maddede sayılı fiillerle işlenebildiği için bağlı hareketli suçlardandır.⁷⁸ Maddi unsuru oluşturan bir diğer öge neticedir. Vergi suçlarında netice vergi kaybı veya kamu düzeninin bozulması şeklinde ortaya çıkabilmektedir.⁷⁹ Vergi kaçakçılığı suçlarında bazen

⁷⁸ S. Ateş Oktar, "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2000, Sayı: 144, s. 79-81.

⁷⁹ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 68.

netice olarak vergi ziyayı ya da matrah azalması meydana gelmekle birlikte bu suçların cezalandırılması için bir istisna haricinde vergi ziyayı neticesi şart değildir.⁸⁰ Bu yönüyle vergi kaçakçılığı suçu sırf hareket suçu yani şekli suç niteliği taşımaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu, neticesi harekete bitişik suçlardandır ve Kanun'da sayılan hareketlerden birini yapmak neticenin gerçekleşmesi ve suçun oluşması için yeterlidir.⁸¹ Bu durumun bir istisnası olarak 359'uncu maddede düzenlenen çift defter tutma suçunda netice olarak vergi matrahının azalması gerekmektedir. Bu hareket sonucu suçun oluşabilmesi için hareketin yapılması yeterli olmamakta netice olarak bir zararın da doğması gerekmektedir. Bu durumda bir zarar suçunun varlığından söz etmek mümkündür.⁸² Çünkü madde hükmünden de anlaşılacağı üzere sadece hareketin yapılması yeterli olmamakta ayrıca vergi matrahının azalması şeklinde zarar doğuracak bir neticenin de doğması gerekmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi unsurunu mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırların veya gizli kalması gereken bilgilerin ifşası ve bu sırların veya bilgilerin failin kendisinin ya da üçüncü kişilerin menfaatine kullanılması oluşturmaktadır. Suçun cezalandırılması için bu neticelerin hepsinin birden ortaya çıkması şart değildir. Neticeler tek başlarına da suçun oluşması ve cezalandırılması için yeterlidir. Yalnızca sırrın ve bilginin ifşası suçun oluşması yeterli olmakta ayrıca bunların kullanılması gerekmemektedir.⁸³

Mükellefin özel işlerini yapma suçunun maddi unsurunun hareket ögesini vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine; kan veya sıhrî usul ve fûrularına, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü, sıhrî

⁸⁰ Elif Sonsuzoğlu, "Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyayı Şart mı?", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2010, Sayı: 210, s. 22.

⁸¹ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 8. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012, s. 371-372.

⁸² Karakoç, **a.g.e.**, s. 498.

⁸³ Fatma Taş, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 105.

hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü dereceye kadar olan civar hısımlarına; kanuni temsilcisi oldukları veya vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşmaları oluşturmaktadır. Ayrıca vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları da bu suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır. Bu kişilerin mükelleflerin herhangi bir özel işini yapması suç oluşturmamakta yalnızca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerini yapmaları suç oluşturmaktadır. Bu işleri ücret karşılığı ya da ücretsiz yapmalarının ise bir önemi bulunmamaktadır.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunda VUK, TCK'nın görevi kötüye kullanma başlıklı 257'nci maddesine atıf yapmıştır. Söz konusu maddede suçun neticesi olarak kişilerin mağduriyeti, kamunun zararı ya da kişilere haksız bir kazanç sağlanması öngörülmektedir. VUK'ta bu maddeye yapılan atıf mükellefin özel işlerini yapma suçunda da bu neticelerin şart olup olmadığı sorununu beraberinde getirmektedir. Bazı yazarlara göre TCK'nın 257'nci maddesine yapılan atıf sebebiyle mükellefin özel işlerini yapma suçunda da kişilerin mağduriyeti, kamunun zararı ya da kişilere haksız bir kazanç sağlanması neticelerinin doğması şarttır.⁸⁴ Bir diğer görüşe göre ise mükellefin özel işlerini yapma suçunun neticesi kamu düzeninin bozulması veya devletin vergi kaybına uğratılması tehlikesidir.⁸⁵ Netice olarak vergi ziyayı şart olmamakla birlikte mükellefin özel işlerini yapma suçun faili vergi ziyama neden olursa kendisine VUK'un 363'üncü maddesi gereğince vergi ziyayı cezası da kesilir.

Maddi unsuru oluşturan öğelerden sonuncusu nedensellik bağıdır. Buna göre vergi kaybı veya kamu düzeninin bozulması neticeleri ile failin hareketi arasında bir sebep-sonuç ilişkisinin yani nedensellik bağının bulunması gerekir.⁸⁶ Vergi kaçakçılığı ve vergi gizliliğine uymama suçları neticesi harekete bitişik suçlardan

⁸⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 463; Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum", s. 2855.

⁸⁵ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 304.

⁸⁶ **A.e.**, s. 69.

olduğu için bu suçlarda nedensellik bağı problemi oluşmamaktadır.⁸⁷ Bu suçların oluşumu için suç oluşturan hareketlerin yapılması yeterli olmaktadır.

1.2.3. Manevi Unsur

Çalışmanın suçun unsurlarını incelediğimiz kısmında manevi unsurun iki temel ögesinin isnat yeteneği ve kusurluluk olduğunu, bir suçun varlığından söz edebilmek için failin kusurlu davranma yeteneğine yani isnat yeteneğine sahip olması ve mevcut fiili kast ya da taksire dayanan kusurlu iradesiyle işlemiş olması gerektiği söylenmişti. TCK'ya göre suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır ve taksirli suçların cezalandırılması ancak bunların cezalandırılabilmesinin kanunda açıkça belirtilmesine bağlıdır. Vergi suçları açısından da suçun cezalandırılması için kastın varlığı gerekir. Kanunlarda vergi suçlarının taksirle de işlenebileceği yönünde açıkça bir hüküm olmadığı için vergi suçlarının cezalandırılması kastın varlığına bağlıdır ve taksirle vergi suçu işlenemez.

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için de kastın varlığı zorunludur. Kanunlarda bu suçun taksirle de işlenebileceğine dair açık bir hüküm bulunmamasının yanı sıra VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillere bakıldığında bunların kast olmaksızın işlenmelerinin mümkün olamayacağı da görülmektedir. Çünkü bu fiillerin çoğu amaç ve plan unsurlarını bünyesinde barındırmaktadır ve dolayısıyla kast olmaksızın işlenmeleri mümkün olamamaktadır.⁸⁸

Vergi mahremiyeti suçunun cezalandırılması da kastın varlığına bağlıdır. Failin elde ettiği bilgilerin sır olduğunu, bu bilgileri açıklamanın sırrın ifşası niteliğinde olacağını ya da bu bilgileri kullanması durumunda kendisine ve başkasına kullandırması durumunda da üçüncü kişilere yarar sağlayacağını bilmesi ve bunu istemesi gerekir.⁸⁹

Mükellefin özel işlerini yapma suçunda da kastın varlığı suçun oluşumu açısından gereklidir. Failin yaptığı işin bir mükellefin özel işi niteliğinde olduğunu

⁸⁷ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 251, 293.

⁸⁸ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylor Fatura**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 478.

⁸⁹ Taş, **a.g.e.**, s. 143.

ve vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olduğunu bilmesi ve isteyerek yapması gerekmektedir.⁹⁰

1.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka uygunluk sebepleri TCK'da kanun hükmünü yerine getirme, amirin emrini yerine getirme, meşru savunma, zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası olarak düzenlenmiştir. Vergi suçları açısından bakıldığında kanun hükmünü yerine getirme, amirin emrini yerine getirme, meşru savunma ve hakkın kullanılması şeklindeki hukuka uygunluk sebeplerinin kabul edilebilmesi mümkün değildir.⁹¹ Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda ilgilinin rızası bir hukuka uygunluk sebebi oluşturabilir. Vergi mahremiyetinin ihlalinde suçu oluşturan şey mağdura ilişkin bir sırrın ifşasıdır ve eğer mağdurun rızası varsa ifşa edilebilecek bir sırrın varlığından bahsetmek mümkün olmayacaktır.⁹² İflas etmemek için vergi kaçırın failin durumunun hukuka uygunluk sebeplerinden zorunluluk haline girip girmeyeceği konusunda farklı görüşler vardır. TCK'nın 25'inci maddesine göre *"Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez."* hükümden hareketle Erman'a göre iflas kişinin şeref ve haysiyetini ve medeni haklarını kullanma ehliyetini tehlikeye düşüren bir tehdit unsuru olduğu için kişi bilerek neden olmadığı ve başka türlü engelleme olanağı bulunmayan iflas tehlikesinden kurtulmak için vergi kaçakçılığı suçu işlerse burada bir hukuka uygunluk sebebi vardır.⁹³ Kaşıkçı'ya göre ise vergi suçları açısından böyle bir hukuka uygunluk sebebinden bahsedilemez. Çünkü şeref ve haysiyetinin iflas sebebiyle tehlikeye düşmemesi için işleyeceği bir vergi suçu kişinin şeref ve haysiyeti açısından daha büyük bir sakıncadır.⁹⁴

⁹⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 464.

⁹¹ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 183-184.

⁹² Erman, **a.g.e.**, s. 24.

⁹³ **A.e.**, s. 25.

⁹⁴ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 183.

Kamu görevlilerinin mükellefin özel işlerini yapmaları suç oluşturmakla birlikte eğer vergi idaresinin bilgisi dahilinde karmaşık vergi işlemlerinde mükelleflerin ödevlerini yerine getirmesine yardımcı olurlarsa suç oluşmamaktadır. Kamu görevlisinin sadece yardım amacı gütmesi ya da mükellefin işlerini ücretsiz olarak yapmış olması ise bir hukuka uygunluk nedeni oluşturmadığı gibi kamu görevlisinin mali sıkıntı içinde bulunması da zaruret hali oluşturmamaktadır.⁹⁵

1.3. Vergi Kabahatleri ve Unsurları

Vergi kabahatleri, vergi sisteminin işleyişini aksatan, hazineyi gelir kaybına uğratan ve vergi suçlarına nispeten daha hafif nitelikli hukuka aykırılıklardır.⁹⁶ Vergi ziyayı ve usulsüzlüklerden oluşan bu hukuka aykırılıkların cezalandırılması hiçbir mahkeme kararına gerek olmaksızın vergi idaresince yapılmaktadır. Vergi kabahatleri bu yönüyle vergi suçlarından ayrılmaktadır.

Kabahatler Kanunu'nun gerekçesinde de suç ve kabahat arasında niteliksel olarak hiçbir fark olmadığı ikisi arasındaki ayrımın nicelik farkına dayandığı ve her ikisinin de haksızlık ifade etmesi şeklinde ortak noktaları olduğu belirtilmektedir.

Suç ve kabahat arasında niteliksel bir fark olmadığına göre kabahatlerin unsurlarını incelerken ceza hukukundaki düzenlemelerden ve suçun unsurlarından yola çıkmak mümkündür.⁹⁷ Suçun unsurlarında olduğu gibi bir fiilin kabahat sayılabilmesi için de genel olarak kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olarak dört unsurun varlığı gereklidir.⁹⁸ Tüm bu unsurlar tamam olmadan failin cezalandırılması mümkün değildir. Danıştay da birçok kararında⁹⁹ *“cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça, faile ceza uygulanmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi, idari cezalar için de geçerli olduğundan...”* şeklinde ifadelere yer vererek aynı yönde görüş beyan etmiştir.

⁹⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s. 512.

⁹⁶ Başaran Yavaşlar, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, s. 286.

⁹⁷ Taşdelen, **a.g.e.**, s. 44.

⁹⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 32.

⁹⁹ Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 16.12.1998 tarih ve E: 1997/3369 K: 1998/4588 sayılı Kararı, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 29.01.1999 tarih ve E: 1998/4001 K: 1999/144 sayılı Kararı vb. Akt.: Baykara, **a.g.e.**, s. 257.

1.3.1. Kanuni Unsur

Suçun unsurlarından biri olarak kanuni unsur açıklanırken kanuni unsurdan anlaşılması gerekenin işlenen fiilin kanundaki tipe uygun olması olduğu ve suçta ve cezada kanuniliğin esas olduğu söylenmişti. Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinde kanunilik ilkesi açıklanmış ve hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriğinin idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabileceğine hükmedilmiştir. Görüldüğü üzere kabahatlerde kanunilik ilkesi suçlarda kanunilik ilkesi kadar katı değildir. Söz konusu maddeyle birlikte kanunilik ilkesine esneklik getirilmiştir.¹⁰⁰ Cezalar noktasında ise kabahat karşılığı olan yaptırımların türünün, süresinin ve miktarının yalnızca kanunla belirlenebileceği hükmüyle nispeten daha mutlak bir kanunilik aranmıştır.

Kanun koyucu bir fiili unsurlarıyla birlikte tam olarak kabahat şeklinde düzenleyebileceği gibi bir çerçeve hüküm oluşturarak bu hükmün içeriğinin doldurmasını idarenin genel ve düzenleyici işlemlerine de bırakabilir. Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesi buna izin vermektedir. Burada idare düzenleyici işlem yapma yetkisini kanundan almaktadır. Ortada bir çerçeve hüküm olmadığı durumlarda ise idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle kendiliğinden kabahat yaratması ise mümkün olmamaktadır.

Vergi kabahatini oluşturan fiiller VUK'un çeşitli maddelerinde düzenlenmek suretiyle kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Bunun yanı sıra kanun koyucunun çerçeve hükmü oluşturduğu alanlarda idare tarafından da düzenlemeler yapılabilmektedir. Kanunda doğrudan vergi kabahati olarak yer almayan bazı fiiller kendisine VUK mükerrer madde 257 ile yetki verilen Maliye Bakanlığı tarafından kabahat olarak düzenlenebilmektedir. Ancak idare tarafından bu tip düzenlemeler yapılırken temel hak ve özgürlükleri zedelememeye dikkat edilmesi ve kabahat olarak düzenlenecek davranış belirlenirken de vergisel idari düzeni koruma amacıyla hareket edilip bu amaca uygun davranılması gerekmektedir.¹⁰¹

¹⁰⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 28.

¹⁰¹ **A.e.**, s. 29-30.

1.3.2. Maddi Unsur

Vergi kabahatlerinin maddi unsuru, Kanun'un emrettiği davranışı yapmamak veya yasakladığı davranışı yapmaktır.¹⁰² Kabahatler Kanunu'nun 7'nci maddesine göre kabahat, icrai davranışın yanı sıra ihmali davranışla da işlenebilir. Kabahatin ihmali davranışla işlenebilmesi için o davranışı gerçekleştiren kişinin hukuki olarak belli bir icrai davranışta bulunma yükümlülüğünün olması gerekir. Vergi kabahatleri açısından bakıldığında ise hem icrai hem de ihmali hareketlerle vergi kabahati işlemek mümkün olmakla birlikte vergi kabahatleri genel olarak vergi kanunlarıyla getirilen şekli ve maddi ödevlere ve emredilen kurallara uyulmaması yani ihmali davranışlarla ortaya çıkar.¹⁰³ Örneğin; işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmaması, alınması gereken faturanın alınmaması gibi usulsüzlük ve özel usulsüzlükler ihmali hareketlerle işlenebilmektedir.

İcrai davranışlarla işlenen kabahatlerde ise fail kanunun yapmayı yasakladığı fiili aktif bir davranışla işlemektedir.¹⁰⁴ İcrai davranışla işlenen kabahatlere örnek olarak; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarına gerçek meblağdan farklı meblağlar yazmak, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelere gerçek meblağdan farklı meblağlar yazmak veya gerçeğe aykırı belge düzenlemek gösterilebilir.

Kabahatleri hareket çeşidine göre bu şekilde sınıflandırmak mümkün olduğu gibi hareket sayısına göre de sınıflandırmak mümkündür. Kabahat tek bir hareketle işlenebileceği gibi birden fazla hareketle de işlenebilir. Vergi kabahatleri açısından bakıldığında ise vergi kabahatleri genel olarak tek hareketle işlenebilmektedir.¹⁰⁵ Hareketin belli olmasına göre kabahatleri bağlı, seçimlik, serbest hareketli kabahatler olarak da ayırmak mümkündür. Kanun bazı kabahatleri tanımlarken harekete yer vermeyerek sadece neticeyi yasaklar ya da emreder. Harekete ayrıca bir önem

¹⁰² Baykara, **a.g.e.**, s. 259.

¹⁰³ Erdem, **a.g.e.**, s. 131.

¹⁰⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 33.

¹⁰⁵ Erdem, **a.g.e.**, s. 132.

vermez. Bunlara serbest hareketli kabahatler denir. Bazen ise kanuni tarifte neticenin yanı sıra harekete de yer verilir. Yani söz konusu kabahat ancak tarife uygun bir hareketle işlenebilir. Bunlara da bağlı hareketli kabahatler denir.¹⁰⁶ Seçimlik hareketli kabahatlerde ise kanunun gösterdiği hareketlerden herhangi birini yapmak kabahati gerçekleştirmek için yeterli sayılmaktadır. Bu hareketlerden birkaçını yapmak ise faili birden fazla kabahat işlemiş durumuna düşürmemektedir.¹⁰⁷ Seçimlik hareketlerden birden fazlasının birlikte yapılması durumunda tek bir kabahat ve tek bir ceza söz konusu olmaktadır.

Konuya vergi kabahatleri açısından bakıldığında vergi ziyanının serbest hareketli bir kabahat olduğu görülmektedir. Vergi ziyanının konusunu verginin geç ya da eksik tahakkuk ettirilmesi oluşturur. Kanun, vergi ziyana yol açan hareketi saptamamıştır. Vergi kaybına yol açan her hareket kabahatin maddi unsurunu oluşturmaktadır. Bu durumun bir istisnası olarak vergi ziyanının üç katı uygulanmasına neden olacak hareketler ise bellidir. VUK'un 359'uncu maddesinde sayılı hareketlerle vergi ziyana yol açıldığı takdirde vergi ziyayı cezası üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise vergi ziyayı cezası bir kat olarak uygulanmaktadır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük yaratacak hareketler VUK'ta tek tek sayıldığı için bunlar bağlı hareketli kabahatlerdendir. İşlenmeleri için mutlaka Kanun'da sayılan hareketlerden birinin yapılması gerekmektedir. Usulsüzlükler, kendi içlerinde fiilin ağırlığına göre birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmaktadırlar. Bu usulsüzlükleri oluşturan hareketler VUK'un 352'nci maddesinde tek tek sayılmaktadır. Buna göre birinci derece usulsüzlükler;

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,

¹⁰⁶ Baykara, **a.g.e.**, s. 260.

¹⁰⁷ Erdem, **a.g.e.**, s. 132.

- Çiftçiler tarafından 245'inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,
- Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215-219) uyulmamış olması,
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması,
- Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342'nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması

fiilleriyle işlenebilmekteyken ikinci derece usulsüzlükler;

- Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması,
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,
- İşe başlamayı bildirmek hariç vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması,
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi

fiilleriyle işlenebilmektedir. Özel usulsüzlük kabahatinin maddi unsurunu oluşturan hareketler de Vergi Usul Kanunu'nda tek tek sayılmaktadır. Buna göre yapılması halinde özel usulsüzlük kabahatini oluşturan hareketler şunlardır:

- Verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi,
- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi,
- VUK'un 232'nci maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almamaları,
- Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri ile Maliye Bakanlığı'nca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi,
- Vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları,
- Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uyulmaması,
- Bu Kanunun 8'inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapılması,

- Matbaa işletmecilerinin belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmemeleri,
- 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşların yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimlerin Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği standartlarda, araçlarla ve zamanlarda yerine getirilmemesi
- Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen aracın durdurulmaması,
- Noterlerin damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik etmeleri veya örneklerini çıkarıp vermeleri,
- Bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi,
- Tahsilat ve ödemelerin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna mükelleflerce uyulmaması,
- Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması.

Suçun oluşması için gerekli maddi unsurlardan bir diğerinin netice olduğu daha önce söylenmişti. Netice, insanın ihmali veya icrai hareketinden doğan ve nedensellik bağıyla söz konusu harekete bağlı olan dış dünyada meydana gelen değişiklik olarak tanımlanmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun 5'inci maddesine göre ihmali veya icrai davranış gerçekleştiği an kabahat gerçekleşmiş sayılır ve neticenin meydana geldiği zaman dikkate alınmaz. Fakat neticenin arandığı kabahatler de vardır. Örneğin; vergi ziyayı kabahatinin oluşabilmesi için vergi kaybı neticesinin oluşması gerekmektedir. Vergi ziyayı sonucunda vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi; verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi; şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlarla veya çeşitli sebeplerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesi gibi neticeler oluşabilmektedir.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinde ise Kanun'da sayılan hareketlerden birinin yapılması kabahatin oluşması için yeterlidir. Bunlar neticesi harekete bitişik kabahatler ya da sırf davranış kabahatleri olarak adlandırılmaktadır.¹⁰⁸ Usulsüzlük ve özel usulsüzlükler açısından genel kural bu olmakla birlikte 1'inci derecede usulsüzlük oluşturan hareketler açısından neticenin de arandığı bir istisna vardır. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması şeklinde tarif edilen usulsüzlükte sadece hareketin yapılması yeterli olmayıp bu hareketin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeme neticesini de doğurması gerekir.¹⁰⁹

Kabahatleri neticelerine göre tehlike oluşturanlar ve zarar oluşturanlar olarak ayırmak da mümkündür. Tehlike suçu ve zarar suçu incelenirken açıklandığı üzere oluşması için kanun tarafından korunan menfaatin zarar görmesi gereken suçlara zarar suçu denir. Tehlike suçlarında ise korunan menfaatin zarar görmesi şart değildir. Bu menfaatin tehlikeye düşürülmesi suçun oluşması için yeterlidir. Konuya vergi kabahatleri açısından bakıldığında Kanun'da verginin geç veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanan vergi ziyayı, zarar doğuran bir kabahattir. Vergi ziyayından söz edebilmek ve faile hareketinden dolayı vergi ziyayı cezası kesebilmek için vergi ziyayının yani zararın varlığı şarttır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlüklerde ise zararın varlığı aranmamaktadır. Modern bir vergi sisteminin kurulması ve işleyişinin bozulması açısından yarattıkları tehlike sebebiyle bu hareketler cezalandırılmaktadırlar.¹¹⁰ VUK'ta tek tek sayılan hareketlerden birinin yapılması bu kabahatlerin oluşması açısından yeterli olmakta, ayrıca bir zarar aranmamaktadır.

Suçun maddi unsurlarından bir diğerinin nedensellik bağı olduğu önceki kısımlarda belirtilmişti. Nedensellik bağı hareketle netice arasındaki ilişkidir ve faile suçla ilgili sorumluluk yüklenebilmesi için neticenin, failin hareketinin bir sonucu olması şarttır. Kabahatlerde de aynı şekilde netice tek başına kabahatin oluşumu için yeterli değildir. Netice ile failin hareketi arasında nedensellik bağı bulunması

¹⁰⁸ Erdem, **a.g.e.**, s. 135.

¹⁰⁹ Taşdelen, **a.g.e.**, s. 53.

¹¹⁰ Erdem, **a.g.e.**, s. 135.

gerekmektedir.¹¹¹ Usulsüzlük ve özel usulsüzlüklerde Kanun'da sayılan hareketlerin yapılması yeterli olup ayrıca bir netice aranmadığı için yani bir başka deyişle bunlarda netice harekete bitişik olduğu için nedensellik bağı aranmaz. Vergi ziyayı açısından ise verginin geç veya eksik tahakkuk ettirilmesi ya da haksız yere geri verilmesi neticelerinden failin sorumlu tutulabilmesi için bu neticelerle failin hareketi arasında nedensellik bağı bulunması gerekir.¹¹² Failin kanuna aykırı hareketi ile ortaya çıkan vergi kaybı neticesi arasında bir nedensellik bağının bulunması gerekmektedir.

1.3.3. Manevi Unsur

Çalışmanın bundan önceki kısımlarında gerek suçların gerekse kabahatlerin oluşması için maddi unsurun tek başına yeterli olmadığı, kusurlu bir iradenin varlığının şart olduğu ve bu kusurlu iradenin de kast veya taksir şeklinde ortaya çıkabileceği açıklanmıştı. Kabahatler Kanunu'nun 9'uncu maddesinde de eğer Kanun'da açık bir hüküm yoksa kabahatin hem kast hem de taksirle işlenebileceği şeklinde aynı doğrultuda bir hüküm vardır. Madde gerekçesine bakıldığında failin sorumlu tutulabilmesi için en azından taksire dayanan bir kusurun varlığının gerektiği görülmektedir. Yani kabahatin oluşumu için kast ya da taksir şeklinde ortaya çıkacak kusurlu iradenin varlığı şarttır.

VUK'ta aksine bir hüküm olmadığı için vergi kabahatleri de kast veya taksirle işlenebilir. Örneğin; mükellef veya sorumlu beyannameyi hiç vermeyerek ya da matrahını eksik göstererek vergi ziyama neden olabilir. Bunu kasten yapabileceği gibi taksirle de işlemiş olabilir. Matrahı eksik beyan eden kişi bunun verginin eksik tahakkuk etmesi sonucunu doğuracağını bilir ve bu kabahati kasten işler. Kendisinden beklenen dikkat ve özeni göstermemesi sebebiyle verginin geç veya eksik tahakkuk etmesine neden olursa ise taksirin varlığından söz edilebilir.¹¹³ Vergi kabahatleri açısından kusurun varlığı şart olmakla birlikte kusurluluğu ortadan kaldıran haller de VUK'ta düzenlenmiştir. 13'üncü maddede düzenlenen mücbir sebeplerin ve 369'uncu maddedeki yanılma ve görüş değişikliği hallerinin kusurluluğu ortadan kaldıracağı kabul edilmiştir. VUK'un 13'üncü maddesine göre

¹¹¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 34.

¹¹² Taşdelen, **a.g.e.**, s. 54.

¹¹³ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 109.

mücbir sebepler “*Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması*” halleridir. Maddede sayılan bu hallerden birinin varlığı malum ise veya belgelerle ispatlanırsa kusurluluk ortadan kalkmakta ve mükellefe ceza kesilmemektedir.¹¹⁴ VUK’un 369’uncu maddesinde ise yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış açıklama yapması veya bir hükmün uygulanışına ilişkin içtihadın değişmesi halinde kusurluluğun ortadan kalkacağı ve mükellefe ceza verilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Görüldüğü üzere vergi kabahatleri açısından da kusurun varlığı şarttır ve kusurluluğu ortadan kaldıran bu gibi hallerde mükelleflere ceza verilmemektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun varlığı açısından kastın varlığı zorunlu olduğu için vergi ziyana 359’uncu maddedeki fiillerle sebebiyet verilmesi için de kastın varlığı zorunlu olacaktır.¹¹⁵ Yani 359’uncu maddedeki hareketlerle vergi ziyana sebep olunması halinde faile vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanabilmesi için kastın varlığı gerekmektedir.

1.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Suçun unsurları kısmında açıklandığı üzere kanuni tipe uygun, maddi ve manevi unsurları tam olan fiil sadece ceza kanunlarıyla değil tüm hukuk düzeniyle çatışır durumda olmalıdır. Yani bir fiilin cezalandırılabilmesi için onun tüm hukuk düzenine aykırı olması gerekmektedir. Eğer bir ceza kanunu ya da herhangi bir kanun o fiilin yapılmasına izin veriyorsa ya da o fiilin yapılmasını emrediyorsa hukuka aykırılıktan söz edilememekte ve dolayısıyla da faile ceza verilememektedir. Kanun hükmünü yerine getirme, amirin emrini yerine getirme, meşru savunma, zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası TCK’da hukuka uygunluk nedenleri olarak sayılmıştır. Ancak bunların vergi kabahatleri açısından uygulanması

¹¹⁴ Oktar, **a.g.e.**, s. 386.

¹¹⁵ Donay, **a.g.e.**, s. 101.

mümkün değildir.¹¹⁶ Vergi kabahatlerinin Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan kendine özgü hukuka uygunluk nedenleri bulunmaktadır.

Vergi kabahatleri açısından sonuç doğuracak hukuka uygunluk nedenlerine VUK'un 151'inci ve mükerrer 355'inci maddeleri örnek gösterilebilir. VUK'un mükerrer 355'inci maddesine göre elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmemektedir. Ayrıca kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemezlerken VUK'un 151'inci maddesi, maddede sayılan kişi ve kurumların bilgi vermemesini sağlayan bir hukuka uygunluk nedeni oluşturmaktadır.

¹¹⁶ Başaran Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", s. 79.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNDE İŞTİRAK

2.1. Genel Ceza Hukukunda İştirak

Ceza kanunlarının özel kısmında düzenlenen suç tipleri, bazı istisnalar dışında bir fail tarafından işlenen suçlar olarak düzenlenmiştir. Ancak gerçek hayatta suçlar her zaman bir kişi tarafından işlenmez. Çoğu defa birden fazla kişi suça katılmaktadır.¹ Bir kişi tarafından da işlenebilen bir suçun birden fazla kişi tarafından iradi olarak birlikte işlenmesi halinde suçun özel görünüm şekillerinden biri olan iştirak söz konusu olmaktadır ve bu şekilde işlenen suçlara da iştirak halinde işlenen suçlar denilmektedir.² Birden fazla kişinin suçu birlikte işlemesi halini örgütlü suç veya çok failli suç olarak değerlendirmemek gerekir. Çünkü tanımdan da anlaşılacağı üzere iştirakte esasen bir kişi tarafından işlenmesi de mümkün olan bir suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesi söz konusudur. İştirak halinde işlenen suçlar, bu yönüyle örgütlü suçlar ve çok failli suçlardan ayrılmaktadır.³ Çok failli suçlarda, birden fazla failin varlığı suçun oluşması için aranan şartlardan biri olmaktadır. İştirak halinde işlenen suçlarda ise aslında bir kişi tarafından işlenmesi de mümkün olan bir suça birden fazla kişinin iradi olarak katılmaları söz konusu olmaktadır. Suçların iştirak iradesiyle birden fazla kişi tarafından işlenmesi halinde suçun işlenmesinin daha kolay ve suçun da daha tehlikeli olacağı düşünülse bile Türk Ceza Kanunu birkaç suç haricinde iştirakı genel bir ağırlaştırıcı neden olarak düzenlememiştir.⁴ TCK'da düzenlenen iştirak hükümleri, cezayı suçun faili açısından ağırlaştırmaya değil suç ortaklarını da suça katılmaları nedeniyle cezalandırmaya yöneliktir.

İştirak halinde işlenen bir suçta ortakların ceza sorumluluklarının tespiti konusunda eşitlik, ikilik ve cezanın faile göre tespiti olmak üzere üç farklı sistem

¹ Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt II-III**, İstanbul, 1992, s. 433.

² Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt II**, 10. bs., İstanbul, Beta, 1997, s. 446.

³ Cengiz Otacı, "Türk Ceza Hukukunda İştirak", **İstanbul Barosu Dergisi-Ceza Özel Sayısı**, Ocak 2007, s. 78.

⁴ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. bs, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s. 451.

vardır. Eşitlik sisteminde suça iştirak eden herkes eşit cezaya çarptırılmaktayken ikilik sisteminde ortakların cezası suçun işlenişine yaptıkları katkıya göre belirlenmektedir. İkilik sisteminde ortaklar asli ve fer'i fail olarak ikiye ayrılmakta ve asli faile daha fazla ceza verilmektedir. Cezanın faile göre tespiti sisteminde ise suça iştirak edenlerin cezası suçun işlenişine yaptıkları katkıya göre değil kötülük derecelerine göre tespit edilmektedir.⁵ 5236 sayılı Kabahatler Kanunu'nun iştirakı düzenleyen 14'üncü maddesine bakıldığında ortakların cezalandırılmasında eşitlik sisteminin benimsendiği görülmektedir. Buna göre kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri fail olarak cezalandırılır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ise fail, yardım eden, azmettiren ayırımına yer vermek ve bunlar için farklı cezalar öngörmek suretiyle ikilik sistemini benimsemiştir.

TCK'nın İkinci Kısım Dördüncü Bölümü'nde iştirak konusu düzenlenmiştir. Sırasıyla 37, 38 ve 39'uncu maddelerde faillik, yardım etme ve azmettirme halleri düzenlenmiştir. 40'ıncı maddede bağlılık kuralına yer verilmiştir. Buna göre suça 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.

2.1.1. İştirakın Şartları

Türk Ceza Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde "bağlılık kuralı" başlığı altında kısmen de olsa iştirakın şartları düzenlenmiştir. Bu maddede birden fazla kişinin birlikte hareketi sonucunda oluşan suçun hangi şartların varlığı halinde iştirak halinde oluşan suç oluşturacağı düzenlenmiştir.⁶ Söz konusu maddeye göre iştirakın varlığı için her şeyden önce kasten ve hukuka aykırı şekilde işlenmiş bir fiil olmalıdır. Bu fiilin yol açtığı suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekmektedir. Birden fazla kişinin birlikte hareketi sonucunda oluşan suçun iştirak halinde oluşan suçlardan sayılabilmesi için başka şartlar da vardır.

İştirakın varlığından söz edebilmek için bir kişiyle işlenebilmesi de mümkün olan bir suçun birlikte işleyen birden fazla kişi ve bu birden fazla kişi tarafından

⁵ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. bs., Ankara, Adalet, 2012, s. 623-624.

⁶ Zeki Hafizoğulları, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Us-a Yayıncılık, 2008, s. 331.

yapılmış birden fazla hareket olması gerekmektedir.⁷ Bu hareketlerin niteliğinin aynı olması gerekmez. İcra hareketi sayılmayan hazırlık hareketleri de iştirakın varlığı için yeterlidir. İhmali bir hareketle de suça iştirak mümkündür ancak iştirak iradesi var olmalıdır. İştirak hareketlerinin suç işlenmeden önce veya suç işleme esnasında yapılması gerekmektedir. Suç işlendikten sonra yapılan bir hareketin iştirak kapsamında değerlendirilebilmesi için bu hareketin yapılması konusundaki anlaşmanın suç işlenmeden önce veya suç işleme esnasında yapılması gerekmektedir.⁸ Suç işlenmeden önce veya suçun işlenmesi sırasında böyle bir anlaşma mevcut değilse suç işlendikten sonra yapılan hareketlerin suça iştirak etme olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

İştirakın varlığından söz edebilmek için bir diğer şart, söz konusu suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olmasıdır. Bağlılık kuralı gereğince teşebbüs aşamasında kalmış bir suça iştirak etmek mümkündür ancak iştirake teşebbüs mümkün değildir.⁹ Ceza hukukunda teşebbüs halinde kalan bir suça iştirak mümkünken vergi hukuku bakımından ise teşebbüs aşamasında kalan bir suça iştirak mümkün değildir.¹⁰ Çünkü kanunlarda vergi suçuna teşebbüs bir suç olarak cezalandırılmamaktadır. Bu sebeple de cezalandırılmayan bir suça iştirak etmek mümkün olamamaktadır.

Üçüncü şart olarak, ortaya çıkan netice ile failerin hareketleri arasında ayrı ayrı nedensellik bağı olması gerekir.¹¹ Kişinin hareketi ile suçun neticesi arasında nedensellik bağı bulunmadığı takdirde o kişinin cezalandırılması mümkün değildir.

İştirakın varlığı için ortada bir iştirak iradesi yani suçu birlikte işleme kararı olmalıdır. İştirak iradesi suçun işlenmesinden önce ortaya çıkabileceği gibi aniden ve hatta suçun işlenmesi sırasında da ortaya çıkabilir.¹² İştirak iradesinin yazılı olmasına

⁷ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt II**, s. 465.

⁸ Hakeri, **a.g.e.**, s. 454-458.

⁹ **A.e.**, s. 462.

¹⁰ Elif Sonsuzoğlu, "Vergi Suç ve Cezalarında Birleşme, İştirak, Tekerrür", **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 1989, s. 51.

¹¹ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt II**, s. 466.

¹² Hafizoğulları, **a.g.e.**, s. 336.

gerek yoktur. Sözlü olması yeterlidir. Hatta zımni de olabilmektedir.¹³ Önemli olan iştirak iradesinin var olması ve kişilerin bu irade doğrultusunda suça katılmasıdır.

Suçta iştirak, iştirak iradesi vasıtasıyla ve kasten olmalıdır. Dolayısıyla suçta taksirle iştirak etmek mümkün değildir. Ayrıca iştirak yalnızca kasıtlı suçlar bakımından mümkündür. Taksirli suçta iştirak edilemez. Çünkü suçta iştirak için iştirak iradesi şarttır. İştirak eden, neticeyi öngörmeli ve istemelidir. Taksirli suçlarda fail bile neticeyi öngöremezken iştirak edenin taksir sonucu oluşacak neticeye iştirak etmesi mümkün değildir. Taksirli suçlarda yalnızca birlikte sebebiyet verme söz konusu olabilir. Birlikte sebebiyet verme, iştiraktan tamamen farklıdır ve her fail ayrı ayrı kendi taksirinden dolayı sorumludur.¹⁴ Bu durumda suçta iştirak yalnızca kasıtlı suçların iştirak iradesinin varlığıyla ve birden fazla kişiyle birlikte işlenmesi halinde söz konusu olmaktadır. Taksirli suçta katılım ise mümkün olamamakta, bu suçlar bakımından yalnızca birlikte sebebiyet verme söz konusu olabilmektedir.

2.1.2. Türk Ceza Hukukunda İştirak Çeşitleri

Suçta iştirak, Türk Ceza Kanunu'nun 37, 38 ve 39'uncu maddelerinde suç oluşturan hareketi birlikte işleyenler, bu hareketi işlemeye azmettirenler ve suç oluşturan hareketin işlenmesine yardım edenler olarak üçe ayrılmaktadır. 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda ise "asli iştirak" ve "fer'i iştirak" ayrımı kabul edilmekteydi. TCK'nın 37'nci maddesinin gerekçesinde 765 sayılı TCK'da var olan asli iştirak-fer'i iştirak ayrımının adil ve eşit olmayan bir cezalandırmaya neden olması, uygulamada zorluk ve duraksamalara neden olması sebebiyle kaldırıldığı, 5237 sayılı TCK'da ise iştirak şekillerinin fiilin işlenişi üzerinde kurulan hâkimiyet ölçü alınarak belirleneceği belirtilmektedir. Ancak kanuni düzenlemeye bakıldığında aslında asli-fer'i iştirak ayrımının kaldırılmadığı yalnızca isminin değiştiği görülmektedir. 37'nci maddede düzenlenen faillik aslında asli iştirakı, 38'inci maddede düzenlenen azmettirme ve 39'uncu maddenin ikinci fıkrasındaki düzenleme aslında asli manevi iştirakı, 39'uncu maddede düzenlenen yardım etme aslında fer'i iştiraki düzenlemiş bulunmaktadır. Kanun gerekçesinde yazılanın aksine fiilin işlenişi üzerinde kurulan

¹³ Hakeri, **a.g.e.**, s. 465.

¹⁴ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 5. bs., İstanbul, Beta, 2008, s. 483-484.

hâkimiyet değil suça iştirak edenlerin suça nedensel katkıları dikkate alınmış ve aslifer'i iştirak ayırımı devam etmiştir.¹⁵ Değişen yalnızca bu iştirak tiplerini tanımlamak için kullanılan isimler olmuştur.

2.1.2.1. Faillik

TCK'nın 37'nci maddesinde “*Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*” denilmektedir. Buna göre kanuni tanımında yer alan tipik fiili birlikte gerçekleştirenlerden her biri faildir. Suçun kanuni tanımında yer alan fiili tek başına gerçekleştirenler doğrudan faildir. Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştirenler müşterek faildir ve fail gibi cezalandırılırlar. Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişiler ise dolaylı faildirler.¹⁶ Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere müşterek faillikte, birlikte suç işleme kararının yanı sıra fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulduğu için her bir suç ortağı fail gibi cezalandırılmaktadır. Müşterek faillik için birlikte suç işleme kararının varlığı şart iken; suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerin hareketlerinin aynı zamanda yapılması ise şart değildir. Hareketleri aynı zamanda yapmasalar bile suçun işlenişine katılan kişiler fail sayılacaklardır.¹⁷ İştirak edenler, suça iştirak niteliğindeki hareketleri aynı zamanda yapmasalar bile eğer bu kişilerin birlikte suç işleme hususunda kararları mevcutsa ve fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurmuşlarsa müşterek fail olarak suçun cezasıyla cezalandırılmaktadırlar.

Dolaylı faillikte kişi bir başkasını suçun işlenmesinde araç olarak kullanmaktadır. Bir başkasını araç olarak kullanan kişi, suçun icra hareketlerini gerçekleştiren şahsın ve hareketinin üzerinde hâkimiyet kurmakta ve bu hâkimiyet nedeniyle suçtan dolaylı fail olarak sorumlu tutulmaktadır. Ancak araç olarak kullanılan kişinin davranışı fiil niteliği arz etmiyorsa dolaylı faillik değil doğrudan faillik hali söz konusudur. Örneğin, bir vitrin camı önünde duran bir kişiyi arkadan iterek kişinin camı kırmasına neden olan kişi dolaylı değil doğrudan faildir. Çünkü araç olarak kullanılan kişinin davranışı fiil niteliği taşımamaktadır.¹⁸ Araç olarak

¹⁵ Hafizoğulları, **a.g.e.**, s. 330.

¹⁶ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 444.

¹⁷ Hakeri, **a.g.e.**, s. 479.

¹⁸ **A.e.**, s. 484.

kullanılan kişinin davranışı fiil niteliği taşımadığı durumlarda suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi fail gibi cezalandırılmaktadır. Kusur yeteneği olmayan bir kişinin araç olarak kullanılması halinde ise dolaylı faile verilecek ceza üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır. Çünkü bu durumda sadece bir suç işlenmemekte aynı zamanda kendisini yönlendirme yeteneği bulunmayan bir kişi istismar edilmektedir. Örneğin; dolaylı fail, bir akıl hastasına suç işletirse alacağı ceza üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır. Akıl hastası olan asli fail ise ceza almayacaktır. Asli failin ceza almıyor oluşu ise dolaylı failin suçtan sorumluluğunu etkilememektedir.¹⁹ Çünkü TCK’da düzenlenmiş bulunan ceza sorumluluğunu kaldıran ve azaltan nedenler sadece kişinin kendisi açısından geçerli olmaktadır. Bağlılık kuralı gereğince de kişiler, diğerlerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılmaktadır. Bu sebeple asli failin kusurluluğunu etkileyen ya da ceza almamasını sağlayan nedenler dolaylı fail açısından sonuç doğurmamaktadır.

Dolaylı fail ile azmettireni birbirinden ayırmak gerekmektedir. Dolaylı faillik halinde kişi suç işlemek imkânı ve kastı olmayan birini suç işletmek için kullanılmaktadır. Örneğin; bir çocuğu veya bir akıl hastasını amacına ulaşmak için araç olarak kullanılmaktadır.²⁰ Azmettirme halinde ise aşağıda da açıklanacağı üzere kendisinde suç işleme kararı olmayan kimsede bu karar oluşturularak belirli bir suçu işletmek söz konusu olmaktadır.

2.1.2.2. Azmettirme

Azmettirme, TCK’nın 38’inci maddesinde düzenlenmiş ve bir başkasını suç işlemeye azmettiren kişinin işlenen suçun cezasıyla cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. 38’inci maddenin gerekçesinde azmettirme “*belli bir suçu işleme hususunda henüz bir fikri olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemeye karar verdirilmesi*” olarak tanımlanmaktadır. Azmettiren kişi söz konusu suçu, iradesi üzerinde etkili olduğu ve fiil üzerinde doğrudan hâkimiyet kurduğu bir başkasına işletmektedir. Burada azmettirenin suça sınırlı katılımı söz konusudur ve

¹⁹ Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, **5237 Sayılı TCK’da Suça Teşebbüs İştirak-İçtima ve Yaptırımlar**, 2. bs., Ankara, Seçkin, 2010, s. 68.

²⁰ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt II**, s. 505.

bu yönüyle müşterek failden ayrılmaktadır.²¹ Çünkü müşterek faillikte kişinin suça katılımı tam olmakta ve iştirak iradesiyle birlikte fiilin işlenişi üzerinde ortak hâkimiyet kurulması söz konusu olmaktadır.

Azmettirmenin cezalandırılma şartları bir kişiye suç işleme düşüncesi olmadığı halde suç işleme kararı verdirilmesi ve azmettirilenin bu suçu kasten işlemesi ya da en azından teşebbüs aşamasına getirmiş olmasıdır. Sonuçsuz kalmış bir azmettirmeden dolayı ise azmettirene ceza verilmemektedir.²² Azmettirmede suç işlemeye azmettirilen kişide suç işleme kararı yoktur. Azmettirme bu yönüyle suça teşvikten ayrılmaktadır. Çünkü suç işlemeye teşvik edilen kişide belli bir suç işleme düşüncesi vardır.²³ Teşvik eden, kişide zaten var olan bir suç işleme kararını kuvvetlendirmektedir. Azmettirmede ise azmettirilen kişide hiçbir şekilde suç işleme kararı var olmamaktadır.

Maddenin ikinci fıkrasında, üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezasının belli bir oranda artırılması hükme bağlanmaktadır. Böyle bir durumda azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır. Ancak çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmamaktadır. Çocukların suça azmettirilmesi durumunda azmettirenin cezası her halde üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrasına göre azmettirenin belli olmaması halinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında verilecek cezada indirim yapılabilmektedir. İndirim uygulanabilmesi için kişinin azmettirenin kimliğini ortaya çıkarmaya yönelik verdiği bilgilerin maddi gerçeğin ortaya çıkmasına hizmet etmiş olması gerekmektedir.²⁴ Madde gerekçesine göre böyle bir durumda indirim yapıp yapılmaması noktasında hâkim takdir yetkisine sahiptir. Hâkim uygun görürse azmettirenin kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi

²¹ Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. bs., Ankara, Seçkin, 2012, s. 414.

²² Parlar, Hatipoğlu, **a.g.e.**, s. 82.

²³ Otacı, **a.g.e.**, s. 87.

²⁴ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 597.

yıldan yirmi beş yıla kadar hapis cezasına, müebbet hapis cezası yerine on beş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmedebilmektedir. Diğer hallerde ise verilecek cezada üçte bir oranında indirim yapabilmektedir.

2.1.2.3. Yardım Etme

Bir başkasının kasten işlemekte olduğu bir suçun icrasına kasten yardım eden kişi suça iştirak etmiş sayılır. Yardım etme yoluyla suçuna iştirak edilen kişinin suç oluşturan fiili işlerken kendisine yardım edildiğini bilmesine ise gerek yoktur.²⁵ Yani bir suçun failine, onun haberi olmadan tek taraflı iradeyle yardım eden kişi de suça iştirak etmiş sayılmaktadır ve yardım etmenin cezasıyla cezalandırılmaktadır. TCK'nın 39'uncu maddesinde yardım edene verilecek cezalar hükme bağlanmıştır. Buna göre; *“Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, onbeş 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.”* Görüldüğü üzere yardım etmenin cezası faillik ve azmettirmeye göre daha düşük olmaktadır.

Suçun işlenişine yardım etme maddi ve manevi yardım şeklinde olabilmektedir. Maddi yardım etme, suçun işlenmesinde kullanılan araçları temin etmek ve suçun işlenmesinden önce ya da işlenmesi sırasında maddi yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmaktır. Suçun işlenmesinde kullanılmak üzere temin edilen araç suçta kullanılmaz ya da suçu işlemeye elverişli olmazsa yardım eden cezalandırılmamaktadır. Ancak araç temini sebebiyle failin suç işleme kararı kuvvetlendirilirse yardım eden kişi manevi yardım etme sebebiyle sorumlu tutulabilmektedir.²⁶ Çünkü burada maddi bir yardım olmasa bile araç temininin psikolojik olarak faili olumlu yönde etkilemesi ve failde var olan suç işleme kararını kuvvetlendirmesi mümkün olabilmektedir.

Suçun işlenmesinden önce ya da işlenmesi sırasında maddi yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak ile müşterek faillik birbirine benzemektedir. Yardım etmenin sınırının aşılması yani suçun işlenmesini kolaylaştırmaktan daha

²⁵ Parlar, Hatipoğlu, **a.g.e.**, s. 95.

²⁶ Artuk vd., **a.g.e.**, s. 647-648.

ileri gidip failin fiiliyle işbirliğine varan hareketler müşterek faillik kapsamına girebilmektedir.²⁷ Yapılan hareketlerin yardım etme kapsamında değerlendirilebilmesi ve iştirak edenin yardım eden olarak cezalandırılabilmesi için söz konusu bu hareketlerin suçun icrasını kolaylaştırmaktan öteye geçmemesi gerekmektedir.

Manevi yardım etme suç işlemeye teşvik etmek, suç işleme kararını kuvvetlendirmek, suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek ve failin işlenmesinden sonra faile yardımda bulunacağını vadetmek şeklinde olabilmektedir.²⁸ Suç işlemeyi düşünen ancak henüz karar vermemiş olan kişiyi suç işleme konusunda cesaretlendirmek veya suç işlemeye özendirme suç işlemeye teşvik etmek kapsamındadır. Suç işlemeye teşvik etmek yoluyla yardım eden kişi, failin suç işleyip işlememekteki tereddütlerini gidermektedir. Suç işlemeye teşvik etmek bu yönüyle azmettirmeden ayrılmaktadır. Çünkü azmettirmede azmettirilen kişinin suç işleme kararı ya da düşüncesi yokken suça teşvikte azmettirmeden farklı olarak kişi karar vermiş olmasa bile suç işlemeyi düşünmektedir.²⁹ Suça teşvik eden, failde zaten var olan suç işleme düşüncesini ya da kararını kuvvetlendirmekte ya da bu husustaki tereddütlerini gidermektedir.

Suç işleme kararını kuvvetlendirmek suretiyle yardım etmede failde zaten var olan suç işleme kararının uygulamaya geçirilebilmesi için failin kararının desteklenmesi, ona cesaret verilmesi söz konusudur. Suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek de manevi yardım etme kapsamındadır. Bunların suç işlenmeden önce yapılması gerekmektedir.³⁰ Suçu işlerken verilen talimatlar ise yardım etme değil suçu birlikte işleme kapsamında değerlendirilmektedir. Bir kişiye suç işlemeyi önce, suçu işledikten sonra kendisine cezaevinde bakacağı, kaçmasına yardım edeceği, daha az ceza almasını sağlamak için avukat tutacağı, ailesine bakacağı gibi yardımlar vadeden kişi de yardım eden olarak cezalandırılmaktadır. Vaadin yerine getirilip getirilmemesi ise önemli değildir.³¹ Çünkü vaatler yerine

²⁷ Artuk vd., **a.g.e.**, s. 649

²⁸ Özgenç, **a.g.e.**, s. 477.

²⁹ Otacı, **a.g.e.**, s. 90.

³⁰ Hakeri, **a.g.e.**, s. 497.

³¹ Otacı, **a.g.e.**, s. 90.

getirilmese bile bunların faili bir kez vadedilmiş olması faili manevi olarak etkilemekte ve failde var olan suç işleme düşüncesini ya da kararını kuvvetlendirmektedir.

Yardım etmenin cezalandırılabilmesi için yardım edilen suçun tamamlanması ya da en azından teşebbüs aşamasına varması ve ayrıca söz konusu yardım etmenin de kasten yapılması gerekmektedir. Bir suçun icrasına taksirle yardım eden kişinin cezalandırılması ise söz konusu değildir. Ayrıca yapılan yardım ile ortaya çıkan netice arasında nedensel bir bağlantı bulunması gerekmektedir.³² Eğer yardım etme kapsamında değerlendirilen hareketler bu amaca hizmet etmemişse ve manevi açıdan da failde suç işleme kararını kuvvetlendirmek şeklinde bir etkisi olmamışsa yardım edenin cezalandırılması mümkün olamamaktadır.

Görüldüğü üzere iştirak halinde işlenen suçlarda suça katılan birden fazla kişi olmakla birlikte bunlar suçun işlenişine aynı nitelikte olmayan hareketlerle katılabilmektedirler. Bu kişiler fail, azmettiren veya yardım eden olabilmektedirler. Bu kişilere verilecek cezalar da hareketin niteliğine göre değişebilmektedir. Suça iştirak eden kişinin aynı anda birden fazla şekilde suça iştirak etmesi de mümkündür. Bir kişinin aynı suçta hem yardım eden hem de azmettiren ya da hem müşterek fail hem yardım eden olması mümkündür. Bu durumda iştirakte birleşme söz konusudur ve iştirak edenin sorumluluğu en ağır cezayı gerektiren iştirak çeşidine göre belirlenmektedir.³³ Örneğin; bir kişi bir suça hem müşterek fail hem de yardım eden olarak katılmışsa, bunlardan cezası daha ağır olan müşterek faillikten dolayı sorumlu olacak ve kendisine kanunda o suç için öngörülen ceza verilecektir.

2.1.3. Bağlılık Kuralı

Suçun işlenişine katılmakla birlikte suçun işlenişine yaptıkları katkı kanundaki suç tanımında yer alan haksızlığı gerçekleştirmeyen suç ortaklarının da suçtan sorumlu tutulabilmeleri ve cezalandırılabilmeleri bağlılık kuralı vasıtasıyla yapılabilmektedir. Bağlılık kuralı, fail olarak sorumlu tutulabilmek için gerekli olan şartların bulunmaması halinde bu şartlar yerine geçmekte ve böylelikle suç ortakları

³² Özgenç, **a.g.e.**, s. 478-479.

³³ Otacı, **a.g.e.**, s. 101.

da suçtan sorumlu tutulabilmektedirler.³⁴ Azmettirenin ve yardım edenin katkıları nedeniyle suçtan sorumlu tutulabilmeleri bağluluk kuralının yerine gelmesi ile mümkündür. TCK'nın 40'ıncı maddesinde suça iştirak edenlerin suçtan hangi şartlarla sorumlu olacakları hükme bağlanmaktadır. Buna göre;

“(1) Suça 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) Suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.”

Maddenin birinci fıkrasına göre suça iştirak için kanun koyucu, kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığını aramaktadır. Azmettirenin ya da yardım edenin sorumlu olabilmesi için suçun işlenişine katkı yapmalarının yanı sıra söz konusu suçun kasten ve hukuka aykırı şekilde işlenmesi gerekmektedir. Kusurluluğu etkileyen ya da kaldıran haller hangi suç ortağı açısından mevcutsa sadece onun için göz önünde bulundurulmakta ve diğer suç ortakları için sonuç doğurmamaktadır.

Özgü suçlar, yalnızca belli kişilerce işlenmesi mümkün olan, suç faili olabilmek için belli niteliklere sahip olunması gereken suçlardır. Maddenin ikinci fıkrasına göre özel faillik niteliklerine sahip olmayan kişilerin özgü suçlarda müşterek fail olması mümkün olamamaktadır. Bu kişilerin özgü suçlara, yalnızca azmettiren ve yardım eden olarak iştirak etmeleri mümkün olmaktadır. Bağluluk kuralı, özel faillik niteliğine sahip olmadan suçun işlenişine katılan kişilerin bu sebeple fail sayılamasalar bile suçun işlenişine ne tür bir katkı yaptıklarına bağlı olarak azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilmelerini sağlamaktadır.³⁵ Örneğin; zimmet suçunu işleyebilmek için kamu görevlisi olmak

³⁴ Özgenç, a.g.e., s. 481-482.

³⁵ A.e., s. 483.

gerekmektedir. Özel faillik vasfına sahip olmayan bir kişinin zimmet suçuna müşterek fail olarak iştirak etmesi mümkün olamamaktadır. Kamu görevlisi olmayan bir kişi bu suçun işlenişine iştirak etmişse ancak yardım eden ya da azmettiren olarak sorumlu olabilmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrasına göre iştirak edenlerin suça iştirakten sorumlu tutulabilmeleri için bağıllık kuralı gereğince ilgili suçun teşebbüs aşamasına varmış olması yeterli olmaktadır. Fail suç oluşturan hareketi tamamlamasa bile sadece icrasına başlamış olması halinde iştirak edenlerin sorumlu tutulması mümkün olmaktadır. Suçun icra hareketlerine hiç başlanmamışsa iştirak edenlerin suça iştirakten dolayı cezalandırılması ise mümkün olamamaktadır.

2.1.4. İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme, suçun icrasına başlandıktan sonra, ancak icra hareketleri tamamlanmadan önce veya neticesi hareketten ayrılabilen suçlarda hareketlerin icrası tamamlanmakla birlikte neticenin ortaya çıkmadığı hallerde mümkün olan ve failin işlemeye kast ettiği suçtan dolayı alacağı cezayı ortadan kaldıran kişisel bir sebeptir.³⁶ Tek bir kişi tarafından işlenen suçlarda gönüllü vazgeçmenin nasıl olacağı TCK'nın 36'ncı maddesinde düzenlenmektedir. İştirak halinde işlenen suçlarda gönüllü vazgeçmenin ne şekilde olacağı ise TCK'nın 41'inci maddesinde düzenlenmektedir. Söz konusu maddeye 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.”

³⁶ Koca, Üzülmez, a.g.e., s. 427.

Maddenin birinci fıkrasına göre iştirak halinde işlenen suçlarda suç ortaklarından birinin gönüllü vazgeçmesi diğer suç ortakları açısından sonuç doğurmamaktadır. Sadece gönüllü vazgeçen kişi 36'ncı maddede düzenlenen hükümlerden yararlanabilmektedir. Bu kişi suça teşebbüs sebebiyle cezalandırılmamakta ancak tamamlanan hareketleri bir suç oluşturuyorsa sadece o suça ait ceza ile cezalandırılmaktadır. Suçun gönüllü vazgeçenin gayreti dışında başka bir sebeple işlenmiş olması halinde de gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanmaktadır. Çünkü bazen gönüllü vazgeçen, gösterdiği gayrete rağmen suçun işlenişine engel olamamaktadır. Örneğin; diğer suç ortakları suçu yine de işlemiş olabilmektedir. Bu durumda suç, gönüllü vazgeçenin gayretine rağmen tamamlanırsa yine de o kişi hakkında gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanmaktadır. Ancak gönüllü vazgeçenin, vazgeçme anına kadar gerçekleştirdiği filler ayrı bir suç oluşturuyorsa gönüllü vazgeçen bu suçun cezası ile cezalandırılmaktadır.

Suçun işlenişine yardım eden veya azmettiren olarak iştirak edenlerin de suç teşebbüs aşamasına vardıktan sonra gönüllü vazgeçmeleri mümkündür. Ancak bunların gönüllü vazgeçmiş sayılabilmeleri için suçun işlenişine yaptıkları katkıyı geri çekmelerinin yanı sıra suçun işlenmesini önlemek için gerekli gayreti de göstermiş olmaları gerekmektedir. Azmettirenin sorumluluktan kurtulabilmesi için azmettirdiği kişinin suçun icrasına başlamasına engel olması veya kişiyi suç işleme düşüncesinden vazgeçirmesi gerekmektedir. Azmettiren, azmettirdiği kişinin suçu işlemesine engel olamıyorsa veya onu bu kararından caydıramıyorsa yetkili mercilere haber vermesi gerekmektedir. Yardım edenin de sorumluluktan kurtulabilmesi için yardım ettiği kişinin icra hareketlerini tamamlamasına engel olması gerekmektedir.³⁷ Azmettiren veya yardım edenler, gösterdikleri gayrete rağmen suçun işlenmesine engel olamazlarsa bu kişiler yine de gönüllü vazgeçme hükümlerinden faydalanmaktadırlar. Ancak bu kişilerin vazgeçme anına kadar yaptıkları hareketler ayrı bir suç oluşturuyorsa, TCK'nın 36'ncı maddesi gereğince o suçun cezası ile cezalandırılmaktadırlar.

³⁷ Otacı, a.g.e., s. 96.

2.1.5. Kabahatlere İştirak

Kabahatlerin tek bir kişi tarafından işlenmesi mümkün olduğu gibi birden fazla kişi tarafından işlenmesi de mümkündür. İştirak, esasen bir kişi tarafından işlenmesi mümkün olan bir kabahatin iştirak iradesine sahip birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi durumudur.³⁸ İştirakın varlığı halinde, failin tek başına da işleyebileceği kabahate başkalarının katılması söz konusu olmaktadır.

Kabahatlere iştirak, Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Maddenin 3'üncü fıkrasına göre kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı şekilde işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suça iştirakte benimsenmiş olan fail, yardım eden ve azmettiren ayrımı burada benimsenmeyerek suça iştirak eden herkesin fail olarak cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. Madde gerekçesinde de aynı yönde bir açıklamaya yer verilmekte ve kabahate iştirakte tek tip fail sisteminin kabul edildiği vurgulanmaktadır. Yine aynı madde gereğince kabahate iştirak eden kişi hakkında diğerlerinin sorumlu olup olmadığına bakılmaksızın idari para cezası verilmektedir. Örneğin; iştirak edenlerden birinin kusur yeteneği yoksa bu durum diğer iştirak edenler açısından sonuç doğurmamakta ve onların idari para cezasıyla cezalandırılmasına engel olmamaktadır.

Suçlarda özel faillik niteliği arandığı durumlarda bu niteliğe sahip olmayan iştirak edenler yalnızca azmettiren veya yardım eden olarak cezalandırılabilirken, kabahatlerde özel faillik niteliği aranan durumlarda kişiler bu nitelikleri taşımasalar bile fail olarak cezalandırılabilirler.

Herhangi bir kişi tarafından işlenmesi halinde kabahat oluşturan bir fiil, özel faillik niteliği taşıyan bir kişi tarafından işlenmesi halinde suç oluşturabilmektedir. Maddenin 4'üncü fıkrasında "*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.*" denilmektedir. Yani özel faillik niteliği taşıyan bir kişiyle birlikte fiili işleyen kişi hakkında kabahate iştirak değil suça iştirak hükümleri uygulanmaktadır. İştirak eden bu kişi eğer fiili tek başına işlemiş olsaydı belki de bu

³⁸ Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010, s. 59.

bir kabahat olacaktı ve idari para cezası ile cezalandırılacaktı, ancak özel faillik niteliği taşıyan bir kişi ile birlikte fiili işlediği için ve bu fiil de söz konusu kişi açısından bir suç oluşturduğu için iştirak eden kişi TCK'nın suça iştirake ilişkin hükümlerine göre cezalandırılmaktadır.

2.2. Vergi Suçlarında İştirak

Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olan iştirak kurumunun vergi suçları ve vergi kabahatleri açısından da var olması mümkündür. Çalışmanın bu kısmında vergi hukukunda iştirak durumu, vergi suçları ve vergi kabahatleri açısından ve bunların türleri açısından ayrı ayrı incelenmeye çalışılacaktır.

2.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçlarında iştirak ile ilgili bir düzenleme olmadığı ve Türk Ceza Kanunu, ceza içeren kanunlar açısından genel kanun niteliğinde olduğu için vergi suçlarında iştirak konusunda TCK hükümleri uygulanmaktadır. İştirak kurumu, 5728 sayılı Kanun ile kaldırılmadan önce VUK'un 360'ıncı maddesinde düzenlenmekteydi. Söz konusu madde şu şekildeydi:

“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 hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.”

Görüldüğü üzere maddedeki düzenleme yalnızca vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkindi. Vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak edenlerin maddi menfaat gözetmiş olmaları halinde o fiile mahsus ceza ile cezalandırılacakları öngörülmekteydi. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere ise fiile mahsus cezanın dörtte birinin uygulanacağı belirtilmekteydi. Diğer vergi suçları açısından suç ortaklarının menfaat gözetmediği haller hariç TCK'nın iştirake ilişkin hükümleri uygulanmaktaydı.³⁹ 5728 sayılı Kanun'un 277'nci maddesiyle VUK'un 360'ıncı maddesinin başlığı

³⁹ Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul, Beta, 2008, s. 154.

“cezadan indirim” olarak değiştirilmiş ve maddede “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 verilmiştir ve TCK’nın iştirake ilişkin hükümlerine açık bir atıfta bulunulmuştur. Dolayısıyla artık vergi kaçakçılığı suçuna iştirak ve iştirak edenlere verilecek ceza konusunda Türk Ceza Kanunu hükümlerinin doğrudan uygulanması gerekmektedir.

VUK’un 360’ıncı maddesinde suça iştirak edenlerin suçun işlenmesinde menfaatleri bulunmaması halinde TCK’da suça iştirak için öngörülen cezanın yarısının indirileceği düzenlenmektedir. Burada menfaat ile kastedilenin yalnızca maddi menfaat olup olmadığı manevi menfaatin de menfaat kavramına dâhil edilip edilemeyeceği konusu tartışmalıdır. Başaran Yavaşlar’a göre menfaatin maddi olması şart değildir, manevi menfaat olması halinde de cezadan indirim yapılmamalıdır.⁴⁰ Donay’a göre ise menfaat yalnızca maddi olabilir.⁴¹ Örneğin; bir muhasebeci, hesabına çalıştığı kişinin defterlerinde muhasebe hilesi yaparak o kişinin vergi kaçakçılığı suçu işlenmesini sağlarsa ve bunun için maaşı dışında bir çıkar sağlarsa bu muhasebeci iştirak eden olarak suçun cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak muhasebeci maaşı dışında bir ücret almazsa suça yardım eden olarak iştirak etmekte ve TCK’da iştirak için öngörülen cezanın yarısı indirilerek kendisine uygulanmaktadır.⁴² Söz konusu olayda muhasebeci, maaş haricinde bir menfaat elde etmemiş olsa bile aldığı maaşı maddi menfaat kabul eden ve dolayısıyla kişiye VUK’un 360’ıncı maddesinde öngörülen cezadan indirimin uygulanmaması gerektiğini düşünen yazarlar da vardır. Bu yazarlara göre kişi, muhasebecilik işini belli bir ücret karşılığında yaptığı için vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesine iştirak ederken menfaat sağlamıştır ve söz konusu muhasebe hilelerini maddi menfaat karşılığında yaptığı için kendisine suça iştirak için TCK’da öngörülen cezanın tamamı uygulanmalıdır.⁴³ Görüldüğü üzere VUK’un 360’ıncı maddesi

⁴⁰ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 82, Sayı: 6, 2008, s. 2852.

⁴¹ Donay, **a.g.e.**, s. 157.

⁴² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 21. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2012, s. 216.

⁴³ Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, Metin Taş, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin, 2007, s. 159.

cezadan indirim noktasında menfaatin bulunup bulunmadığıyla ilgilenmektedir. Menfaatin bulunup bulunmadığının objektif şartlara göre mi yoksa sübjektif şartlara göre mi tespit edileceği belirsizdir. Ayrıca kişi, menfaat elde etmek gibi bir amacı olmadığı halde suç işlendikten sonra bir menfaat elde etmişse ne olacağı da belirsizdir.⁴⁴ Yani bir menfaat gözetmeksizin suça iştirak eden kişi, sonuç olarak bir menfaat elde etmişse bu kişi hakkında VUK'un 360'ıncı maddesinde düzenlenen cezadan indirim hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı açık değildir.

Genel ceza hukukunda iştirak konusu işlenirken görüldüğü üzere bir suça iştirak etme faillik, yardım etme ve azmettirme şeklinde olabilmektedir. Faillikte ise doğrudan faillik, müşterek faillik ve dolaylı faillik olarak üç ayrı durum yaşanması mümkün olmaktadır. Suçun kanuni tanımında yer alan fiili tek başına gerçekleştirenler doğrudan faildir. Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştirenler müşterek faildir ve fail gibi cezalandırılırlar. Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişiler ise dolaylı faildirler. Vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak açısından da bu üç faillik durumunun yaşanması mümkündür. Örneğin; üç kişiden biri sahte fatura basmak için kâğıt temin etse, ikinci kişi faturanın şeklini çizse ve üçüncü kişi de sahte faturayı bassa burada birlikte suç işleme durumu vardır. Bu kişiler müşterek faildirler ve her biri fail olarak suçtan sorumludurlar.⁴⁵ Dolaylı faillikte kişi, bir başkasını araç olarak kullanmak suretiyle suçu ona işletmektedir. Örneğin; işletme sahibi, çalışanı üzerinde hâkimiyet kurarak defterden sayfa koparmasını sağlamışsa burada işletme sahibi dolaylı faildir ve fail gibi cezalandırılır. İşletme sahibinin üzerinde hâkimiyet kurduğu çalışanı eğer kusurluysa o da fail olarak cezalandırılır. Suçun işlenmesinde herhangi bir kusuru yoksa patronu tarafından yanılığa düşürülmüş veya tehdit ve cebirle bu fiili işlemeye mecbur bırakılmışsa kendisine ceza verilmemektedir.⁴⁶ Dolaylı fail, kusur yeteneği olmayan kişileri suçun işlenmesinde araç olarak kullanırsa TCK'nın 39'uncu maddesi gereğince kendisine verilecek ceza üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır.

⁴⁴ Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 213, Eylül 2010, s. 135.

⁴⁵ Donay, **a.g.e.**, s. 155.

⁴⁶ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. bs., Bursa, Ekin, 2011, s. 487-488.

Vergi kaçakçılığı suçuna azmettirme halinde azmettirene verilecek ceza VUK'un 360'uncü maddesi gereğince menfaat gözetilip gözetilmemesine bağlı olarak değişmektedir. Azmettirenin menfaati varsa suçun cezası ile cezalandırılmakta, herhangi bir menfaati yoksa suçun cezası yarısı indirilerek kendisine verilmektedir. Azmettiren, üstsoy veya altsoy ilişkisinden doğan nüfuzunu kullanarak üçüncüyü kişiyi suça azmettirirse ya da üstsoy altsoy ilişkisi olmasa bile herhangi bir çocuğu suça azmettirirse kendisine verilecek ceza TCK'nın 38'inci maddesi gereğince üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır. Daha önce söylendiği üzere azmettirmenin cezalandırılması için suçun teşebbüs aşamasına varması yeterli olmaktadır. Örneğin; bir kişi, arkadaşını hiç suç işleme düşüncesi yokken muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeye azmettirirse, azmettirilen kişi icra hareketlerini tamamlamış olmasa bile suç teşebbüs aşamasına varmışsa azmettiren muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçuna iştirak sebebiyle suçun cezası ile cezalandırılmaktadır.⁴⁷

TCK'nın azmettirmeyi düzenleyen 38'inci maddesinde azmettirenin kim olduğunun belli olmaması halinde bu kişinin kimliğinin öğrenilmesini sağlayan fail ya da suç ortağının cezasında indirim gidileceği düzenlenmektedir. Vergi kaçakçılığı suçuna azmettirenin kimliğinin belli olmaması halinde de azmettirenin kimliğinin ortaya çıkmasını sağlayan fail ya da suç ortağı hakkında verilecek ceza söz konusu madde gereğince üçte bir oranında indirilmektedir. Söz konusu bu indirimin uygulanıp uygulanmaması konusunda hâkimin takdir yetkisi vardır ve daha önce de söylendiği üzere indirim uygulanabilmesi için kişinin azmettirenin kimliğini ortaya çıkarmaya yönelik verdiği bilgilerin maddi gerçeğin ortaya çıkmasına hizmet etmiş olması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesine yardım çeşitli şekillerde olabilir. TCK'nın 39'uncü maddesine göre yardım eden suç işleme kararını kuvvetlendirmek, fiilin işlenmesine yardım etmek, fiil işlendikten sonra yardım edeceğini vadetmek, suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek, suçun işlenmesi için gerekli araçları temin etmek gibi çeşitli yollarla faile yardımda bulunabilmektedir. Örneğin; yardım eden, faili sahte fatura basan kişilerle tanıştırmak, sahte fatura basmanın tam zamanı

⁴⁷ Donay, **a.g.e.**, s. 156.

olduğunu söyleyerek failde bulunan suç işleme kararını kuvvetlendirmek, belgeler üzerinde nasıl tahrifat yapacağını anlatarak suçun işlenmesi konusunda yol göstermek, bu belgelerde tahrifat yapması için gerekli kimyasalları faile temin etmek gibi çeşitli şekillerde failin vergi kaçakçılığı suçu işlemesine yardım edebilmektedir.⁴⁸

TCK'nın yardım etmeyi düzenleyen 39'uncu maddesinde menfaat gözetmeme şartı olmaksızın yardım edene verilecek cezanın, suçun cezasından indirim yapılmak suretiyle tespit edileceği hükme bağlanmaktadır. Bu hükmün vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesine yardım edenler açısından uygulanıp uygulanmayacağı açık değildir. Şenyüz'e göre Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılığa iştirakte menfaat olmadığı takdirde cezada indirim yapılacağına ilişkin hükmü daha özel ve sonraki bir düzenlemedir ve bu hükmün uygulanması gerekmektedir.⁴⁹ Diğer bir deyişle yardım eden menfaat gözetmişse her halükarda kendisine suçun cezası indirimsiz olarak uygulanmaktadır. Menfaat gözetmemesi halindeyse suçun cezasının yarısı indirilmektedir.

İştirak eden kişilerin vergi mükellefi olmalarının şart olup olmadığı konusunda farklı görüşler vardır. Birinci görüşe göre vergi mükellefi olmayan kişiler menfaat sağlamış olsalar bile iştirak eden olarak cezalandırılmazlar.⁵⁰ Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise vergi mükellefi olmasalar bile kişilerin vergi suçlarına iştirak etmeleri mümkündür. Örneğin; iki vergi mükellefi, mükellef olmayan bir kişiye para vermek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu işletmişlerse suçun işlenmesinde üçünün de menfaati söz konusudur ve üçü de cezalandırılmalıdır.⁵¹

2.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunda İştirak

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu özgü suçlardandır ve bu suçu kimlerin işleyebileceği VUK'un 5'inci maddesinde sayılmaktadır. Buna göre vergi mahremiyetinin ihlali suçunu yalnızca vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan

⁴⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 490-491.

⁴⁹ **A.e.**, s. 491.

⁵⁰ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. bs., İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s. 282.

⁵¹ Edizdoğan vd., **a.g.e.**, s. 159.

kişiler, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler işleyebilir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu özgü suç olmakla birlikte bu suçun işlendiğinin sabit olması halinde suça iştirak mümkündür. Örneğin; vergi mahremiyeti kapsamında bulunan bir vergi raporunun VUK'un 5'inci maddesinde sayılı bulunan kişiler tarafından bir gazeteciye sızdırılması halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu sabittir ve bu gazeteci eğer bu vergi raporunu haber yaparsa vergi mahremiyetinin ihlali suçuna iştirak etmiş olur.⁵² Ancak bu suça iştirakın mümkün olabilmesi için herhangi bir hukuka uygunluk nedeni bulunmaması ve 5'inci maddede sayılı bulunan kişilerce vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlendiğinin sabit olması gerekmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna iştirak ve bu suça iştirak edenlere uygulanacak ceza konusunda Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmadığı için bu konularda Türk Ceza Kanunu'nun iştirake ilişkin hükümleri aynen uygulanmaktadır.

2.2.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçunda İştirak

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer çeşitli özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunmaları mükellefin özel işlerini yapma suçunu oluşturmaktadır. Mükellefin özel işlerini yapma suçuna iştirak ve bu suça iştirak edenlere uygulanacak ceza konusunda Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmadığı için bu konularda Türk Ceza Kanunu'nun iştirake ilişkin hükümleri aynen uygulanmaktadır.

2.3. Vergi Kabahatlerinde İştirak

Kabahatlere iştirak konusu Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Söz konusu maddeye göre kabahate iştirakte tek tip fail sistemi kabul edilmektedir. Yani kabahate iştirak edenler hakkında fail, yardım eden, azmettiren ayrımı yapılmaksızın herkes fail olarak sorumlu tutulmakta ve iştirak eden kişiler hakkında diğerlerinin sorumlu olup olmadığına bakılmaksızın idari para

⁵² Metin Taş, "Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Belge ve Bilgilerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları" **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2011, Sayı: 219, s. 21-22.

cezası uygulanmaktadır. Kabahatlerde özel faillik niteliği aranan durumlarda ise kişiler bu nitelikleri taşımaları bile fail olarak cezalandırılmaktadırlar.

Vergi kabahatleri açısından iştirak konusu değerlendirilirken VUK'un 344'üncü maddesini ve Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesini birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Söz konusu iki madde birlikte değerlendirildiğinde vergi kabahatlerine iştirak edebilmek için üç şartın var olması gerekmektedir. Öncelikle iştirak edilen fiil hukuka aykırı olmalıdır. İştirak eden kişiler iştirak iradesine sahip olmalı, bilerek ve isteyerek kabahatin işlenişine katılmalıdırlar. Son olarak iştirak edilen vergi kabahati ağır nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahati olmalıdır.⁵³ Görüldüğü üzere yalnızca kaçakçılığa yol açan fiillerle vergi ziyasına neden olunması halinde bu kabahate iştirak etmek mümkündür. Daha hafif fiillerle vergi ziyasına neden olunması halinde ya da usulsüzlük ve özel usulsüzlüklerde bu kabahatlere iştirak halleri düzenlenmemiştir. Buna sebep olarak 359'uncu maddede sayılı fiiller hariç diğer fiillerde kastın bulunmaması düşünülebilir.⁵⁴ Çünkü iştirakin varlığı için hukuka aykırı ve kasten işlenmiş bir fiilin varlığı gerekmektedir. Manevi unsur kısmında da açıklandığı üzere taksirli bir suçta ya da kabahate iştirak etmek mümkün olamamaktadır. Çünkü taksirli suç ya da kabahatte fail bile meydana gelen neticeyi öngörmemekte ve istememektedir. Böyle bir durumda iştirak edenin kasten kabahate katılması mümkün olamayacaktır. Bu yüzden de hafif nitelikte fiillerle işlenen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri bakımından kabahate iştirakin düzenlenmediği düşünülmektedir.

VUK'un 344'üncü maddesinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan 359'uncu maddede sayılı fiillerle vergi ziyasına neden olunması halinde normalde bir kat olarak uygulanan vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanacağı ve bu fiillerle vergi ziyayı kabahati işlenmesine iştirak edenlerin de cezalandırılacağı hükme bağlanmaktadır. Failin cezası, sebep olduğu vergi ziyasının üç katı kadar olmaktadır iştirak edenlerin cezası mükellef tarafından yol açılan vergi ziyayı kadar olmaktadır. VUK'un 359'uncu maddesi göz önünde bulundurulduğunda vergi ziyasına iştirak ancak şu fiiller bakımından mümkün olabilmektedir:

⁵³ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 244.

⁵⁴ Edizdoğan vd., **a.g.e.**, s. 29.

- Hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Yalnızca Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak.

Bu fiillerin işlenmesi sonucu bir vergi ziyayı oluştursa sebep olunan bu vergi ziyasına iştirak mümkündür. Bu fiillerin işlenişine iştirak eden kişi hem vergi kaçakçılığı suçuna hem de vergi ziyayı kabahatine iştirak etmiş olmaktadır. 359'uncu maddede yazılı bulunan *“kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”* hükmü sebebiyle failin yanı sıra iştirak edenin de hem vergi suçu hem de vergi kabahati sebebiyle cezalandırılması mümkün olmaktadır.

Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında bu uygulama ile çatışan bir hüküm bulunmaktadır. Bu fıkra göre *“bir fail hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir.”* 359'uncu maddede sayılı fiillerle vergi kaçakçılığının yanı sıra vergi ziyasına da neden olunması halinde ise tam tersi bir uygulama söz konusu olmaktadır. Kabahatler

Kanunu, 3'üncü maddesi gereğince idari yaptırım gerektiren bütün fiiller açısından uygulama alanı bulan bir genel kanun niteliğindedir ve dolayısıyla vergi kabahatleri açısından da uygulanmaktadır. Ancak bu tip bir genel kanun-özel kanun çatışmasında daha yeni olan ve uygulanacak olanın özel kanun olduğu göz önünde bulundurulursa 359'uncu maddedeki fiiller sebebiyle fail ve iştirak edene her iki cezanın birden uygulanması herhangi bir hukuka aykırılık yaratmamaktadır. Çünkü daha yeni bir düzenleme olan ve 2008 tarihli 5728 sayılı Kanun ile değişmiş bulunan VUK'un 359'uncu maddesi ile birlikte Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin son fıkrası artık vergi kabahatleri bakımından uygulama alanı bulamamaktadır.⁵⁵ Bu yüzden de 359'uncu maddedeki fiillerle hem vergi kaçakçılığına hem de vergi ziyana iştirak edilmesi halinde iştirak edene her iki iştirakı sebebiyle de ceza uygulanması konusunda herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Vergi ziyana iştirakte mükelleflerin özel işlerini yapan memurların durumu bir istisna olarak kabul edilebilir. Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar, yaptıkları fiiller 359'uncu maddede sayılı fiillerden olmasa bile vergi ziyana neden olurlarsa kendilerine vergi ziyayı kabahatine iştirakten dolayı vergi ziyayı cezası kesilmektedir.⁵⁶ Bu kişilerin fiillerinin daha hafif nitelikli olması kabahate iştirak etmelerine ya da kendilerine vergi ziyayı cezası kesilmesine engel oluşturmamaktadır.

Fail ile iştirak eden aynı vergi dairesine bağlı olduğunda ceza kesmeye yetkili vergi dairesinin neresi olduğu konusu sorun oluşturmamaktadır. Ancak bu kişilerin bağlı oldukları vergi daireleri farklı olduğunda iştirak edene vergi ziyayı cezası kesmeye yetkili vergi dairesinin neresi olduğu konusu açık değildir. VUK'un ceza kesme yetkisi başlıklı 365'inci maddesinde "*Vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir.*" denmektedir. Bu durumda iştirak edene vergi ziyayı cezası kesmeye yetkili vergi dairesi, işlediği suça ya da kabahate iştirak edilen mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesidir.⁵⁷ Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 22.11.2007 tarihli 2006/4358 Esas ve

⁵⁵ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ed. İhsan Ulsan, Funda Başaran Yavaşlar, Ankara, Seçkin, 2009, s. 291.

⁵⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 246.

⁵⁷ Azmi Demirci, "Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) Fiilleri ve Bu Fiillerde Ceza Kesme Yetkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2008, Sayı: 321, s. 35.

2007/3150 Karar numaralı kararında da bu husus gerekçeleriyle birlikte açıklığa kavuşturulmaktadır. Buna göre;

“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, kuralına yukarıda yer verilen 213 sayılı Yasa'nın 365. maddesi uyarınca sözü edilen cezaların, nezdinde inceleme yapılan, başka bir deyişle eylemine iştirak edilen yükümlü ya da yükümlülerin bağlı oldukları vergi dairesi müdürlüklerince kesilmesi gerekmektedir.”

Vergi Usul Kanunu'nun 365'inci maddesi ve Danıştay'ın aynı yönde verdiği kararlar birlikte düşünüldüğünde iştirak edene vergi cezası kesmeye yetkili vergi dairesinin vergi suçu ya da kabahatine iştirak edilen vergi mükellefinin bağlı bulunduğu vergi dairesi olduğu görülmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİNDE BİRLEŞME

3.1. Genel Ceza Hukukunda Birleşme

Suçların iştirak halinde işlenmesi durumunda faillerin bir suçta birleşmesi söz konusu olmaktadır. Suçların birleşmesi durumunda ise suçlar bir failde toplanmaktadır.¹ Bu durum doktrinde birleşme, içtima ve toplanma olarak çeşitli şekillerde adlandırılmaktadır.² Ceza hukukunda suçların birleşmesi ve cezaların birleşmesi olarak iki tür birleşme çeşidi vardır. Suçların birleşmesinde çeşitli fiillerin tek bir suç oluşturması veya tek bir fiille çeşitli suçlara neden olması söz konusudur. Her iki durumda da bazı suçlar bağımsızlıklarını kaybederek kaynaşmakta, birleşmekte ve aralarında tek bir fiilden doğmaktan ileri gelen bir bağlantı bulunmaktadır. Cezaların birleşmesinde ise çeşitli fiillerle birden çok suç işlenmesi durumunda faile verilecek cezaların nasıl toplanacağı ve nasıl belirleneceği saptanmaktadır.³

Gerçek içtima da denilen cezaların birleşmesi 5237 sayılı TCK'da düzenlenmemiştir. Bu yüzden de çeşitli fiillerle birden çok suç işlenmesi halinde cezalar toplanmayacak, bağımsızlıklarını koruyacaktır.⁴ Cezaların birleşmesi, Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Kanun'un 91'inci maddesine göre faile verilen her bir ceza diğerinden bağımsızdır. Cezalar varlıklarını ayrı ayrı korumaktadır. Ancak bir kişi hakkında birden çok kesinleşmiş ceza bulunursa, koşullu salıverme hükümlerinin uygulanabilmesi için mahkemenin bir toplama yapılması istenir. Bu maddede bulunan cezaların birleşmesi düzenlemesi de aslında tam bir gerçek içtima değildir. Fail, yine kendisine verilen her cezayı ayrı ayrı çekmektedir. Bu madde uyarınca yapılan toplamada amaç faile verilen cezaları

¹ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s. 505.

² M. Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 189.

³ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II**, 10. bs., İstanbul, Beta, 1994, s. 374.

⁴ Hakeri, **a.g.e.**, s. 505.

toplamak değil koşullu salıverme hükümlerinden yararlanabilmesi için ceza infaz kurumunda iyi halli olarak geçirmesi gereken süreyi hesaplamaktır.⁵

3.1.1. Birleşme Hükümlerini Düzenleyen Sistemler

Ceza hukukunda “kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır” ana kuralı geçerli olmaktadır. Suçların birleşmesi ise bu kurala fail lehine getirilmiş bir istisnadır.⁶ Birden fazla suç işleyen failin nasıl cezalandırılacağı belirlenmesinde cezanın saptanmasına dair ağır basma sistemi, toplama sistemi ve hukuki birleşme sistemi olmak üzere üç ayrı sistem vardır.⁷ Bu kısımda bu sistemler kısaca incelenecektir.

Ağır basma sisteminde suçluya işlediği suçlardan en ağırının cezası verilmektedir. Bu görüşe göre diğer suçlar, en ağır olanının içinde eriyip kaynaşmaktadır. Yani diğer bir deyişle; ağır basma sisteminde, suç sayılan fiillerin birleştiği durumda verilecek ceza, fiillerin en ağırına verilecek cezanın kendisini oluşturmakta ve hafif olan diğer cezalar, toplam cezayı etkilememektedir. Sonuç olarak verilmesi öngörülen en ağır ceza suçun tek cezası olmaktadır. Bu sisteme ağır basma sistemi adı verilmektedir.⁸

Ağır basma sisteminin tam tersi olan toplama sisteminde failin işlediği tüm suçların cezaları birleştirilerek toplanmakta ve faile ortaya çıkan bu toplam ceza verilmektedir.⁹ Ancak burada toplanan cezalar aynı türden cezalardır. Farklı türden olan cezalar toplanmaz, birbiri ardınca yerini getirilir.¹⁰

Hukuki birleşme sisteminde failin işlemiş olduğu suçlardan cezası en ağır olan suçun cezası temel ceza olarak belirlenmekte ve işlenen diğer suçların cezası belli oranlarda bu cezaya eklenerek faile uygulanmaktadır. Hukuki birleşme sistemi;

⁵ Fatma Karakaş Doğan, “Türk Ceza Hukukunda Cezaların İctimai Kurumunun Düzenlenmesi Gerektiği Üzerine”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 69, Sayı: 2011/3, s. 95.

⁶ Hakeri, **a.g.e.**, s. 505-506.

⁷ Elif Sonsuzoğlu, “Vergi Suç ve Cezalarında Birleşme, İştirak, Tekerrür”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 1989, s. 11-13.

⁸ Osman Kocaoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2. bs., İstanbul, Yayıncılık Matbaası, 1983, s. 133.

⁹ **A.e.**

¹⁰ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin, 2007, s. 18.

ağır basma sistemine göre daha ağır, toplama sistemine göre daha hafif olduğu için daha ılımlı ve daha adil bir sistemdir.¹¹

3.1.2. Birleşme eşitleri

Suçların birleşmesi üç farklı Şekilde olabilmektedir:

- Bileşik suç halinde failin işlediği bir suç, diğer bir suçun unsurunu ya da ağırlaştırıcı nedenini oluşturuyor olabilir.
- Zincirleme suç halinde fail, Kanun'un aynı hükmünü birkaç defa ihlal ettiği halde bu, tek bir suç sayılabilir.
- Fikri içtima halinde fail, tek bir fiille birden fazla suç işlemiş olabilir.

Zincirleme suçta çeşitli fiillerle kanunun aynı hükmünün birden çok ihlal edilmesi söz konusuyken fikri içtimada tek fiille kanunun birden fazla hükmünün ihlal edilmesi söz konusu olmaktadır. Her iki birleşme türünün de ortak noktası ihlallerin birden fazla olmasıdır.¹² Bu bölümde yukarıda sayılan  birleşme türü incelenmeye çalışılacaktır.

3.1.2.1. Bileşik Suç

Kanun koyucu, bazen suçlardan bazılarını birleştirerek yeni bir suç tipi oluşturabilmektedir. Oluşturulan yeni suç tipinin ihlalinde bu suçu oluşturan suçlar da işlenmiş gibi görünse bile gerçekte ihlal edilen yeni suç tipidir. Ceza verilirken de yeni oluşturulan suçu meydana getiren tüm suçların değil yalnızca yeni suçun cezası verilir.¹³ Bileşik suç olarak adlandırılan bu suç tipi, Türk Ceza Kanunu'nun 42'nci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu maddeye göre biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturduğu için tek fiil sayılan suça, bileşik suç denir ve bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz. Bileşik suça, mürekkep suç da denmektedir ve bu tür suçlarda suçu oluşturan araç suçtan dolayı faile ayrıca ceza verilmemektedir.¹⁴ Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedeni oluşturduğu için

¹¹ Sonsuzoğlu, **a.g.e.**, s. 13.

¹² Kayıhan İçel, **Suçların İçtimai**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1972, s. 87.

¹³ Artuk vd., **a.g.e.**, s. 670.

¹⁴ Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, **5237 Sayılı TCK'da Suça Teşebbüs İştirak-İçtima ve Yaptırımlar**, 2. bs., Ankara, Seçkin, 2010, s. 121.

tek fiil sayılan bu suçlara birleşme hükümleri uygulanmayarak Kanun'da öngörülen ceza verilmektedir. Örneğin; cebir veya tehdit suçları ile hırsızlık suçları birleşerek bağımsız bir suç tipi meydana getirmektedirler. Bu suçlar birleşerek yağma suçunun unsurlarını oluşturmaktadırlar. Yağma suçunun işlenmesi durumunda cebir veya tehdit suçları ile hırsızlık suçu ayrı ayrı cezalandırılmamakta bir bileşik suç türü olan yağma suçu cezalandırılmaktadır. Bir suçun diğerinin ağırlaştırıcı nedenini oluşturması yoluyla bileşik suça örnek olarak ise konut içinde yağma suçu gösterilebilir. Konut dokunulmazlığını bozma suçu, konut içinde yağma suçunun ağırlaştırıcı nedenini oluşturmaktadır. Bu suça ayrıca ceza verilmez, yalnızca konut içinde yağma suçu cezalandırılır.¹⁵

Bileşik suç aslında suçların birleşme şekillerinden biri değildir. Çünkü Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere bileşik suç halinde birden fazla suç değil tek bir suç vardır. Tek bir suçun olduğu durumda suçların birleşmesi durumu doğal olarak mümkün olamamaktadır.¹⁶

Bileşik suçta suçlardan birinin diğer suçun unsuru ya da ağırlaştırıcı nedeni olduğu kanunda açıkça gösterilmekte, bu suçlar somut olayda bir araya gelmemektedirler. Bu suçlardan birinin diğerinin unsuru ya da ağırlaştırıcı nedeni olduğu kanunda açıkça gösterilmediği takdirde bu suçların bileşik suç kapsamında değerlendirilerek faile tek ceza verilmesi mümkün değildir. Bileşik suç sayılmayan haller şunlardır:¹⁷

- Bir suçu işlemek için başka bir suç işlenmesi halinde bileşik suç söz konusu olmamaktadır. Bir suçu işlemek için başka bir suç işlenmesi durumunda bu suçlardan ilki araç, ikincisi amaç suç olmaktadır.
- İşlenmiş bir suçu gizlemek için başka bir suç işlenmesi durumunda da bileşik suç söz konusu olmamaktadır. Bu durumda ikinci suç, ilk suçtan sonra ve onu gizlemek amacıyla işlenmektedir.

¹⁵ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul, Beta, 2008, s. 519.

¹⁶ Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. bs., Ankara, Seçkin, 2012, s. 429.

¹⁷ Centel vd., **a.g.e.**, s. 520.

- Bir suç vesilesiyle bir başka suç işlemek de bileşik suç kapsamında sayılmamaktadır. Bir suçun diğer bir suç vesilesiyle işlenip işlenmediğinin ise somut olayın özelliklerine göre belirlenmesi gerekmektedir.

3.1.2.2. Zincirleme Suç

Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinde zincirleme suç düzenlenmiştir. Daha önce de söylediği üzere ceza hukukunda ana kural ne kadar suç varsa o kadar ceza olacaktır. Zincirleme suç, bu kuralın bir diğer istisnasını oluşturmaktadır. Bu istisna TCK'nın 43'üncü maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“(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 karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.

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

Buna göre zincirleme suç, bir suç işleme kararı çerçevesinde farklı zamanlarda aynı kişiye aynı suçun birden çok kez işlenmesidir ve bu durumda faile artırılarak da olsa tek bir ceza verilmektedir. Yine maddeye göre bir suçun temel şekliyle daha ağır ya da daha hafif cezayı gerektiren nitelikleri şekilleri tek bir suç sayılır. Bu düzenlemede birden fazla suçun var olduğu kabul edilmiş, fakat bu suçların hepsi tek bir suç işleme kararı çerçevesinde işlendiği için yani suç işleme kararında birlik olduğu için tek suç sayılacakları hükme bağlanmıştır.¹⁸ Bu tek suçta dörtte birinden dörtte üçüne kadar ağırlaştırılacak olsa bile tek bir ceza verilmektedir.

3.1.2.2.1. Zincirleme Suçun Şartları

Türk Ceza Kanunu'nun zincirleme suçunu düzenleyen 43'üncü maddesine bakıldığında zincirleme suçtan bahsedilebilmesi için bazı şartların var olması

¹⁸ Parlar, Hatipoğlu, a.g.e., s. 131.

gerektiği görülmektedir. Zincirleme suçun var olabilmesi için aynı suçun birden fazla işlenmesi, mağdurun aynı olması veya belli bir kişi olmaması ve bu birden fazla suçun aynı suç işleme kararına bağlanması gerekmektedir.

3.1.2.2.1.1. Aynı Suçun Birden Fazla İşlenmesi

Zincirleme suçtan söz edebilmek için her şeyden önce aynı fail tarafından işlenmiş birden fazla aynı suç bulunması gerekmektedir. Bu suçların hepsinin tüm unsurlarıyla var olması gerekmektedir. Yani hepsi tipik, kusurlu ve hukuka aykırı olmalıdır. Suçların icrai ya da ihmali hareketlerle işlenmesi veya teşebbüs aşamasında kalması zincirleme suç hükümlerinin uygulanması açısından farklılık yaratmamaktadır.¹⁹ Aynı suçun birden fazla işlenmesi halinde diğer şartların da varlığıyla birlikte zincirleme suçtan söz edilir. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri de aynı suç sayılır.

3.1.2.2.1.2. Mağdurun Aynı Olması veya Belli Bir Kişi Olmaması

Zincirleme suçun var olması için değişik zamanlarda birden çok kez işlenen aynı suçların mağdurunun aynı olması yani aynı kişiye karşı işlenmeleri gerekmektedir. Örneğin; her gün aynı kişiye hakaret edilmesi durumunda aslında birden fazla suç söz konusu olmaktadır. Ancak bu birden fazla hakaret suçunun mağduru aynı olduğu için diğer şartların da varlığıyla birlikte zincirleme suç oluşmaktadır.²⁰ Suçun mağdurunun farklı kişiler olması halindeyse zincirleme suç oluşmamaktadır.

Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da zincirleme suç hükümleri uygulanmaktadır. Rüşvet ve çevrenin kirletilmesi gibi toplumu oluşturan herkesin mağdur olduğu suçlarda belli bir mağdur olmadığı için zincirleme suç hükümlerini öncelikli olarak uygulamak gerekmektedir.

3.1.2.2.1.3. Birden Fazla Suçun Bir Suç İşleme Kararına Bağlanması

Zincirleme suçtan söz edebilmek için birden fazla işlenen aynı suçun tek bir suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi gerekmektedir. Tek bir suç işleme

¹⁹ Centel vd., **a.g.e.**, s. 510-511.

²⁰ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. bs., Ankara, Seçkin, 2009, s. 507.

kararının varlığı, bu birden fazla suçun tek bir cezayla cezalandırılmasının en önemli sebebidir ve suçlar arasında aynı suç işleme kararına dayanmak gibi bir bağ bulunmuyorsa ya da bu bağ daha sonra ortadan kalkmışsa zincirleme suçun varlığından söz edilemez. Suç işleme kararı kasttan farklı, kastı da içine alan ama ondan önce gelen iradi bir durumdur. Aynı suçun birden fazla işlenmesinde bunların aynı suç işleme kararına dayanıp dayanmadığının her bir olayın somut şartlarına bakılarak hâkim tarafından takdir edilmesi gerekmektedir.²¹ Suç işleme kararı, failin tüm hareketleri arasında bulunan sübjektif bir bağdır. Önceden kurulan bir plana dayanarak işlenen fiillerin yanı sıra fiillerin devamına sonradan karar verilmesi halinde de tek bir suç işleme kararı var olmaktadır.²² Tek bir suç işleme kararı çerçevesinde aynı suçun birden fazla işlenmesi halinde diğer şartların da varlığıyla birlikte zincirleme suç söz konusu olmakta ve faile dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmak suretiyle tek bir ceza verilmektedir.

Taksirli suçlarda zincirleme suçun söz konusu olup olamayacağı konusunda farklı görüşler vardır. Bir görüşe göre taksirli suçlarda zincirleme suç durumunun ortaya çıkması mümkün değildir. Taksirli suçlarda kast olmadığı için suç işleme kararından da bahsedilemez.²³ Diğer bir görüşe göre ise taksirli suçlarda da zincirleme suç durumunun ortaya çıkması mümkündür. Çünkü failin kast olmaksızın da dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranmaya karar vermesi ve aynı suç işleme kararının icrası kapsamında bu hareketleri yapması mümkündür.²⁴

3.1.2.2.2. Tek Bir Fiille Birden Çok Kişiyeye Karşı Aynı Suçun İşlenmesi

Aynı suç tek bir fiille birden fazla kişiyeye karşı işlenmiş olabilmektedir. Bu duruma doktrinde aynı neviden fikri içtima denmektedir. Örneğin; fail bir fiille birden fazla kişiyeye hakaret etmiş ya da bir fiille birden fazla kişiyeyi tehdit etmiş olabilir.²⁵ TCK'nın 43'üncü maddesinin ikinci fıkrasında bu durumda da zincirleme

²¹ Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. bs., Seçkin, 2012, s. 444-445.

²² İçel, **a.g.e.**, s. 136-137.

²³ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2005, s. 236.

²⁴ İçel, **a.g.e.**, s. 146.

²⁵ Özgenç, **a.g.e.**, s. 523.

suça ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Madde gereğince aynı suçun tek bir fiille birden fazla kişiye karşı işlenmesi durumunda tek bir suç söz konusu olmakta ve faile tek bir ceza verilmektedir. Ancak bu ceza, dörtte birden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır.

3.1.2.2.3. Zincirleme Suç Hükümlerinin Uygulanmayacağı Suçlar

TCK'nın 43'üncü maddesinin son fıkrası gereğince kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında zincirleme suç hükümleri uygulanmamaktadır. Dolayısıyla bu suçlar aynı suç işleme kararının icrası kapsamında aynı kişiye birden çok kez işlense bile tek bir cezaya hükmedilmeyecek, suçlar birleşmeyerek bağımsızlıklarını koruyacak ve her bir suç için fail ayrı ayrı cezalandırılacaktır.

Maddede sayılan suçlar tek bir fiille birden fazla kişiye karşı işlendiği takdirde de zincirleme suç hükümleri uygulanmayacaktır. Tek bir fiille birden fazla kişiye karşı kasten öldürme, kasten yaralama, işkence veya yağma suçlarından birinin işlenmesi halinde tek bir cezaya hükmedilmeyecek, fail her bir suç için ayrı ayrı cezalandırılacaktır.

3.1.2.3. Fikri İçtima

Türk Ceza Kanunu'nun fikri içtimayı düzenleyen 44'üncü maddesine göre işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına neden olan kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmaktadır. Fikri içtimada işlenen tek fiil, bir yönüyle belli bir kanun hükmünü ihlal ederken bir diğer yönüyle de başka bir kanun hükmünü ihlal etmektedir.²⁶ Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere kişi, bir fiiliyle birden fazla farklı suça neden olsa bile bir fiilden dolayı birden çok kez cezalandırılması mümkün değildir. Bu yüzden de bir fiille birden fazla farklı suçun işlenmesi halinde failin bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılması yoluna gidilmektedir.

²⁶ Toroslu, a.g.e., s. 236.

3.1.2.3.1. Fikri İçtimanın Şartları

Fikri içtimanın şartları, tek bir fiilin olması ve bu fiille kanunun farklı hükümlerini ihlal edilmesi yani farklı suçlara neden olunmasıdır.²⁷ Fikri içtimanın var olabilmesi için ilk olarak tek bir fiilin var olması yani kanunun farklı hükümlerini ihlal eden fiilin tek olması gerekmektedir. Neticesi harekete bitişik suçlarda icrai veya ihmali hareketin, neticesi hareketten ayrılabilen suçlarda da sonucun tek olması gerekmektedir. Fikri içtimanın varlığı için ikinci şart olarak tek fiilin kanunun değişik hükümlerini ihlal etmesi yani birden fazla suça neden olması gerekmektedir. Tek fiille kanunun aynı hükmü birden fazla ihlal edilmişse yani aynı suç birden çok kez işlenmişse fikri içtima durumu oluşmamaktadır.²⁸ Sayılan bu şartların varlığı halinde fikri içtima oluşmakta ve faile işlediği birden fazla suça rağmen tek bir ceza verilmekte, ancak bu ceza işlenen suçlardan en ağırının cezası olmaktadır.

3.1.2.3.2. Hedefte Sapma Hali

Hedefte sapma hali de fikri içtima kapsamında değerlendirilmekte ve fikri içtima hükümleri gereğince birden fazla suça tek bir ceza verilmektedir. Ancak bu ceza en ağır olanı olmaktadır. Fikri içtimaya ilişkin maddenin gerekçesinde de hedefte sapma halinin fikri içtima kapsamında değerlendirilmesinin gerekliliği konusunda uygulamada ve doktrinde var olan görüş birliği sebebiyle hedefte sapmanın şahısta yanılmayla birlikte düzenlenmesinden vazgeçildiğinden ve artık fikri içtima kapsamında değerlendirileceğinden söz edilmektedir.

Hedefte sapma hali, fikri içtima kapsamında değerlendirilmekte ve cezalandırması da fikri içtimaya ilişkin hükümler çerçevesinde yapılmaktadır. Örneğin; bir kişiyi yaralamak için atılan bir madde o kişiye isabet etmeyip bir vitrin camına ya da arabaya isabet ederse veya bir kişiyi öldürmek amacıyla ateş eden kişinin silahından çıkan mermi o kişiye isabet etmeyip bir taşa çarpıp sekerek başka bir kişinin ölümüne neden olursa hedefte sapma hali söz konusudur. Verilen bu örneklerde bir fiille birden fazla suç işlenmiştir.²⁹ İlk durumda mala zarar verme suçuyla birlikte kasten yaralama, ikinci durumda kasten öldürmeye teşebbüs ve

²⁷ İçel, **a.g.e.**, s. 63.

²⁸ Toroslu, **a.g.e.**, s. 236-237.

²⁹ Parlar, Hatipoğlu, **a.g.e.**, s. 160.

öldürme suçları söz konusu olmaktadır.³⁰ Hedefte sapma hali, fikri içtima kapsamında değerlendirildiği için bu örneklerde faile her iki suçtan ayrı ayrı ceza vermek yerine tek bir ceza verilmekte ve bu ceza da suçlardan cezası en ağır olan suçun cezası olmaktadır.

3.1.2.4. Görünüşte İçtima

Doktrinde kanunların içtimaı veya kanunların tekliği ya da görünüşte içtima olarak adlandırılan bu durumda somut olaya uygulanabilir görünen birden fazla norm bulunmakta, ancak aslında bunlardan yalnızca biri uygulanabilmektedir. Uygulanabilecek ceza normlarının ve suçların görünüşte çok olması, ancak somut olaya uygulanabilecek tek bir norm olması sebebiyle bu durum görünüşte içtima olarak adlandırılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında bileşik suç durumunda da görünüşte içtima hali söz konusu olmaktadır.³¹ Çünkü bileşik suç durumunda da görünüşte birden fazla suç ve bu suçlara uygulanacak birden fazla ceza normu bulunmaktadır. Ancak bu suçlardan biri diğerinin unsurunu ya da ağırlaştırıcı sebebinin oluşturduğu için aslında tek bir suç ve bu tek suçta uygulanacak tek bir ceza var olmaktadır.

Suç işlenirken fiilin mecburi olarak bir suçu daha içine aldığı karma suçlarda ve failin daha ağır olan suçu işleyebilmek için önce daha hafif olan suçu işlemek zorunda kaldığı geçitli suçlarda da görünüşte içtima söz konusu olmakta, suçların ve ceza normlarının çokluğu görünüşte kalmaktadır.³² Somut olaya uygulanabilecek ise tek bir ceza normu söz konusu olmaktadır.

3.2. Vergi Suçlarında Birleşme

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçlarında birleşmeye dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'ta var olan birleşme hükümleri, vergi kabahatlerine yönelik olup vergi suçlarını kapsamamaktadır. Vergi suçlarında birleşme durumunun yaşanması halinde Türk Ceza Kanunu'nun birleşmeye dair hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

³⁰ Özgenç, **a.g.e.**, s. 531.

³¹ Hakeri, **a.g.e.**, s. 542.

³² İçel, **a.g.e.**, s. 172.

Vergi suçları için öngörülen cezalar ve TCK'da düzenlenen koşullu salıverme süreleri birlikte değerlendirildiğinde Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un 99'uncu maddesinde düzenlenen cezaların birleşmesinin vergi suçları açısından uygulanabilirliği bulunmamaktadır.³³ Çünkü bir kişinin birden fazla mahkûmiyeti olduğu takdirde CGTİK'nın koşullu salıvermeye ilişkin öngördüğü süre en az yirmi sekiz yıldır. Kişi, cezasının yirmi sekiz yılını iyi halli olarak infaz kurumunda tamamladıktan sonra koşullu salıverme hükümlerinden faydalanabilmektedir. Vergi suçları için öngörülen cezalar bu kadar uzun süreli hapis cezaları olmadığı için cezaların toplanarak kişinin koşulu salıvermeden yararlandırılması zayıf bir ihtimal olmaktadır.

3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Birleşme

Vergi kaçakçılığı suçunda birleşme durumunun ayrı ayrı fiillerle birden çok vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi ve tek bir fiille birden çok vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi olmak üzere iki şekilde gerçekleşmesi mümkündür.

3.2.1.1. Ayrı Fiillerle Birden Çok Vergi Kaçakçılığı Suçu İşlenmesi

Bir kimsenin ayrı fiillerle birden çok vergi kaçakçılığı suçu işlemesi durumunda cezalandırmanın nasıl yapılacağı konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suçtur ve VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan seçimlik fiillerden hangisi işlenirse işlensin vergi kaçakçılığı suçu tamamlanmış olur. Eğer fail Kanun maddesinde sayılı fiillerden birkaçını işlerse vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suç olduğu için faile işlediği fiil kadar değil tek bir vergi kaçakçılığı cezası verilmektedir. Ancak hâkimin bu birden çok fiil işlenmesi durumunu cezanın alt sınırının üstüne çıkmak için bir neden olarak görmesi mümkündür.³⁴ Örneğin; fail, hem defter ve belgelerde hesap ve muhasebe hilesi yapar, hem de sahte belge düzenlerse kendisine iki ayrı vergi kaçakçılığı suçu verilmemelidir. Bu görüşe göre vergi kaçakçılığı suçu, seçimlik hareketli bir suç olduğu için tek bir vergi kaçakçılığı cezası verilmelidir.

³³ Şenyüz, a.g.e., s. 478-479.

³⁴ Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, s. 191.

İkinci görüşe göre ayrı fiillerle birden çok vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi durumunda verilecek cezanın tespitinde Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçu için düzenlenen cezaları ve TCK'nın birleşme hükümlerini birlikte değerlendirmek gerekmektedir. VUK'un 359'uncu maddesinde vergi kaçakçılığı suçuna ceza olarak birinci grup fiiller için on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüş ve bunların para cezasına çevrilebileceğini hüküm altına almıştır. İkinci grup fiiller için Kanun'da üç yıldan beş yıla kadar, üçüncü grup fiiller için ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. TCK'nın birleşmeyi düzenleyen 43'üncü maddesinde *“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.”* hükmü bulunmaktadır. Bu görüşü savunanlara göre söz konusu iki madde birlikte değerlendirildiğinde birden fazla vergi kaçakçılığı suçu işlendiği takdirde tek bir cezaya hükmedilmeli, ancak bu ceza dörtte birden dörtte üçüne kadar artırılarak verilmelidir.³⁵

Farklı zamanlarda aynı vergi kaçakçılığı suçunun birden fazla işlenmesi durumunda da TCK'nın 43'üncü maddesi uyarınca zincirleme suç hükümleri uygulanmaktadır.³⁶ Yani farklı zamanlarda aynı vergi kaçakçılığı suçunun birden fazla işlenmesi halinde faile tek bir ceza verilmekte, ancak bu ceza dörtte birden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır.

Aynı vergilendirme döneminde farklı hareketlerle vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde cezalandırmanın nasıl yapılacağı konusunda şu şekilde bir Yargıtay kararı vardır:³⁷

“Sahte belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak fiilleri ile VUK'un 359. maddesinde öngörülen diğer kaçakçılık fiilleri, örneğin defter ve belge gizlemek

³⁵ Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, s. 191.

³⁶ Mehmet Batun, “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 213, Eylül 2010, s. 137.

³⁷ Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi'nin 04.03.1993 tarih ve 1037/1134 sayılı kararı. Akt.: Şenyüz, **a.g.e.**, s. 477.

(VUK m.359/2) fiili birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduklarından her bir eylemin ayrı ayrı cezalandırılması gerekir.”

Söz konusu karar uyarınca aynı vergilendirme döneminde farklı hareketlerle vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde her bir hareket birbirinden bağımsız olarak vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır ve dolayısıyla her birinin ayrı ayrı cezalandırılması gerekmektedir.

3.2.1.2. Tek Fiille Birden Çok Vergi Kaçakçılığı Suçu İşlenmesi

Tek bir fiille birden çok vergi kaçakçılığı suçu işleyen kişi hakkında cezalandırmanın nasıl yapılacağı konusunda Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre hareket etmek gerekmektedir. Tek bir fiille birden çok vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi durumunda TCK'nın fikri içtimaya ilişkin hükmünün uygulanması gerekmektedir.³⁸ Bur durumda bu kişiye işlediği birden fazla vergi kaçakçılığı suçuna rağmen tek bir ceza verilmeli, ancak bu ceza işlenen suçlardan cezası en ağır olanının cezası olmalıdır.

Bir vergilendirme dönemi içinde aynı fiillerin işlenmesi tek bir suç oluştururken, aynı fiillerin farklı vergilendirme dönemlerinde işlenmesi halinde ise birden fazla suç oluşmaktadır. Örneğin; aynı vergilendirme döneminde birden fazla sahte fatura kullanılması tek suç oluştururken, farklı vergilendirme dönemlerinde kullanılması halinde birden fazla suç olacaktır.³⁹

3.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunda Birleşme

Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu'ndaki düzenlemelere bakıldığında vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından bileşik suç ihtimali mümkün görünmemekte, zincirleme suç durumunun gerçekleşmesi ise mümkün olabilmektedir.⁴⁰ Genel ceza hukukunda birleşme konusu açıklanırken görüldüğü üzere tek bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi veya aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda zincirleme suç söz konusu olmaktadır. Aynı mükellefe

³⁸ Batun, **a.g.e.**, s. 136-137.

³⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 476.

⁴⁰ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 141.

ait vergi mahremiyeti kapsamında sır sayılan veya gizli kalması gereken bilgilerin tek bir suç işleme kararının icrası kapsamında farklı tarihlerde birden çok kez ifşa edilmesi ya da kullanılması halinde zincirleme suç oluşmaktadır. Farklı mükelleflere ait vergi mahremiyeti kapsamında sır sayılan veya gizli kalması gereken bilgilerin tek bir fiille ifşa edilmesi veya kullanılması durumunda da zincirleme suç söz konusu olmaktadır.⁴¹ TCK'nın 43'üncü maddesi gereğince zincirleme suçun varlığı halinde faile tek bir ceza verilir, ancak bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Örneğin; bir vergi dairesi çalışanı, bir mükellefe ait vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri bir anlaşma çerçevesinde mükellefin rakibi olan firmaya düzenli olarak gönderiyorsa ya da birden fazla mükellefe ait vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri aynı dosyayla bir basın organına gönderiyorsa zincirleme suç söz konusudur.⁴² Bu durumda bu vergi dairesi çalışanına tek bir ceza verilecektir. Ancak ceza dörtten birden dörtte üçe kadar artırılacaktır.

Fikri içtima açısından bakıldığında bir fiille birden fazla farklı suç işleyen kişi bunlardan cezası en ağır olan suçun cezasıyla cezalandırılmaktadır. Örneğin; vergi incelemelerinde çalışan bir memur, mükellefe ait bir sırrı mükellefin rakibi olan bir kişiye maddi menfaat karşılığında verirse tek bir fiille hem vergi mahremiyetinin ihlali hem de rüşvet suçlarını işlemiş olacaktır. Fikri içtimaya ilişkin hükümler gereğince bu kişiye cezası daha ağır olan rüşvet suçunun cezasının verilmesi gerekmektedir.⁴³

3.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunda Birleşme

Mükellefin özel işlerini yapma suçu bakımından zincirleme suç durumunun ortaya çıkabilmesi mümkündür. Memurun mükellefin özel işlerini tek bir suç işleme kararının icrası kapsamında farklı zamanlarda yapması mümkündür. Örneğin; memurun mükellefin önce hata düzeltme dilekçesini yazıp sonra uzlaşmaya başvuru dilekçesini yazması durumunda zincirleme suç oluşmaktadır.⁴⁴ Bu durumda memura tek bir ceza verilmekte, ancak ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır.

⁴¹ Fatma Taş, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 176.

⁴² Karakoç, **a.g.e.**, s. 532.

⁴³ **A.e.**

⁴⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 475.

Mükellefin özel işlerini yapan memurun işlediği suç TCK’da düzenlenen görevi kötüye kullanma suçu olarak değerlendirilmekte ve mümkündür. Fikri içtima açısından bakıldığında memurun işlediği fiil hem TCK’yı hem VUK’u ihlal etmektedir. Fikri içtima durumunda fail, işlediği suçlardan cezası en ağır olan suçun cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak VUK, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun cezası için zaten TCK’da düzenlenen görevi kötüye kullanma suçunun cezasına ilişkin maddesine atıf yaptığı için ceza miktarında herhangi bir farklılık olmamaktadır.⁴⁵ Fail, iki ayrı kanun hükmünü ihlal etmiş olsa bile tek bir ceza almaktadır.

3.3. Vergi Kabahatlerinde Birleşme

Kabahatlerde birleşme durumu Kabahatler Kanunu’nun 15’inci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre;

“(1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.

(2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır.

(3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.”

Çalışmanın bu bölümünde söz konusu madde doğrultusunda tek fiille çeşitli kabahatlerin işlenmesi ve farklı fiillerle çeşitli kabahatlerin işlenmesi durumları ayrı ayrı incelenecektir.

3.3.1. Tek Fiille Çeşitli Kabahatlerin İşlenmesi

Tek fiille çeşitli kabahatlerin işlenmesi durumunda öncelikle bu kabahatlere karşılık olarak Kanun’da öngörülen cezalara bakılması gerekmektedir. Tek fiille

⁴⁵ Karakoç, a.g.e., s. 533.

işlenen bu çeşitli kabahatlerin hepsine idari para cezası öngörülmüşse Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesi gereğince bu idari para cezalarından en ağır olanı faile verilmektedir. Bu kabahatlere Kanun'da idari para cezası dışında başka yaptırımlar da öngörülmüşse bu yaptırımların hepsi ayrı ayrı uygulanmaktadır. Örneğin; toplumun sağlığı açısından girilmesi yasaklanan yerde dilencilik yapan kişi, tek bir fiille birden fazla kabahat işlemiş olmaktadır. Bu kişinin cezalandırılmasında hem emre aykırı davranış hem de dilencilik kabahatlerinin cezasına bakılacaktır. İkisi için de yalnızca idari para cezası öngörülmüşse en ağır olan idari para cezası uygulanacaktır. Ancak emre aykırı davranış için para cezası öngörülürken dilencilik için para cezasının yanı sıra dilencilikten elde edilen gelire el konulması yaptırımı uygulandığı için bu cezalar birleşmeyerek ayrı ayrı uygulanacaktır.⁴⁶ Kabahatler Kanunu, birleşmeye ilişkin bu düzenlemesiyle Türk Ceza Kanunu'ndan ayrılmaktadır. İdari para cezalarından en ağır olanın uygulanması hükmü fikri içtimaya benzese bile para cezası dışındaki yaptırımların her birinin ayrı ayrı uygulanacağına dair hükümlerle TCK'da düzenlenen içtima uygulamasından ayrılmaktadır.⁴⁷ Tek fiille çeşitli kabahatlerin işlenmesi durumu vergi kabahatleri açısından da mümkün olabilmektedir. Tek bir fiille farklı vergilerin kayba uğratılması ya da farklı vergi kabahatlerinin işlenmesi mümkündür.

3.3.1.1. Tek Fiille Farklı Vergilerin Kayba Uğratılması

Vergi Usul Kanunu'nun muhtelif vergi ziyasına sebebiyet verilmesi başlıklı 335'inci maddesi gereğince tek bir fiille farklı vergiler kayba uğratılırsa her vergi türü için ayrı ayrı vergi ziyası cezası kesilmektedir. Görüldüğü üzere tek bir fiille farklı vergilerin kayba uğratılması halinde Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen fikri içtima Vergi Usul Kanunu'nda kabul görmemekte, farklı vergiler söz konusu olduğu için her vergi kaybı için ayrı ayrı vergi ziyası cezası kesilmektedir.⁴⁸ Örneğin; faturasız mal satışı nedeniyle, hem katma değer vergisi yönünden hem de gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergi ziyasına neden olunabilmektedir. Tek bir fiille farklı vergiler bakımından vergi kaybı söz konusu olduğunda faile her bir vergi bakımından

⁴⁶ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 142-143.

⁴⁷ Karakoç, **a.g.e.**, s. 524.

⁴⁸ Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, s. 192.

ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesilecektir.⁴⁹ Bu durumun sebebi vergi ziyai cezası kesilmesinin vergi kaybı nedenine bağlanmasıdır. Bu yüzden de tek bir fiille bile olsa birden fazla vergi kaybına neden olduğu takdirde birden fazla vergi ziyai cezası kesilmektedir.⁵⁰

3.3.1.2. Tek Fiille Farklı Vergi Kabahatlerinin İşlenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesi gereğince tek bir fiille hem vergi ziyai hem de usulsüzlük kabahatleri birlikte işlenirse bu vergi kabahatlerinden yalnızca cezası miktar olarak en ağır olan vergi kabahatinin cezası uygulanmaktadır. Örneğin; beyannamesini zamanında vermeyen mükellef hem usulsüzlük kabahati işlemiştir hem de vergi ziyaya neden olmuştur. Bu durumda her iki kabahat için de mükellefe ayrı ayrı ceza verilmemekte, yalnızca cezası miktar olarak en ağır olan vergi kabahatinin cezası verilmektedir. 335'inci maddesinde fikri içtima uygulaması öngörmeyen Vergi Usul Kanunu, 336'ncı maddedeki düzenlemeyle TCK'nın fikri içtimaya ilişkin düzenlemesini benimsemiş bulunmaktadır.⁵¹ Daha önce incelendiği üzere fikri içtima halinde birden fazla suç olmasına rağmen tek bir ceza verilmekte, ancak bu ceza suçlardan cezası en ağır olanının cezası olmaktadır.

Yine bu madde uyarınca daha önce usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile aynı zamanda vergi ziyaya da neden olduğu sonradan anlaşılırsa, daha önce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın kayba uğratılan vergi sebebiyle kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile karşılaştırılıp eksik kesilen cezanın tamamlanmasına engel değildir. Yani usulsüzlük kapsamında değerlendirilen bir fiili işlemesi sebebiyle kendisine usulsüzlük cezası kesilen bir kişinin, bu fiil ile usulsüzlüğün yanı sıra vergi ziyaya da neden olduğu sonradan anlaşılırsa ve kesilmesi gereken vergi ziyai cezası, kesilen usulsüzlük cezasından fazla ise aradaki fark tamamlanır.

Tek bir fiille hem vergi ziyai hem de usulsüzlük kabahatleri işlendiği takdirde fikri içtima söz konusu olmakta ve mükellefe yalnızca cezası en ağır olan vergi kabahatinin cezası uygulanmaktadır. Özel usulsüzlük kabahatleri söz konusu

⁴⁹ Tahir Erdem, "Vergisel Kabahatler", **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi**, İstanbul, 2009, s. 209.

⁵⁰ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 89.

⁵¹ Kocaoğlu, **a.g.e.**, s. 139.

olduğunda ise VUK'un 353'üncü maddesi gereğince özel usulsüzlükler ile vergi ziyayı arasında VUK'un 336'ncı maddesinde düzenlenen fikri içtima hükmü uygulanamamaktadır. Yani tek bir fiille hem özel usulsüzlüğe hem de vergi ziyasına neden olunduğu takdirde her iki vergi kabahatinin cezasının da ayrı ayrı kesilmesi gerekmektedir. Özel usulsüzlük oluşturan fiiller bakımından fikri içtima uygulamasının kabul edilmemesinin nedeni özel usulsüzlük fiillerinin usulsüzlüklere nazaran vergi yükümlülüğünü daha ağır noktalarda ihlal etmeleri, vergi ziyayı yaratma açısından daha elverişli olmaları ve kanun koyucunun bunları daha fazla cezalandırmak yoluyla vergi düzenlemelerinin kendisinden beklenen amaca uygun şekilde işletilmesini sağlamak istemesidir.⁵² Bu sebeplerle kanun koyucunun özel usulsüzlüklerle vergi ziyayı kabahati açısından birleşmeye izin vermediği düşünülmektedir.

Vergi suçlarıyla vergi kabahatleri de VUK'un 340'inci maddesi gereğince birleşemezler. Tek bir fiille hem vergi suçu hem de vergi kabahati işleniyorsa fikri içtimadan bahsedilmesi mümkün değildir. Örneğin; VUK'un 367'inci maddesi gereğince vergi kaçakçılığı suçu sebebiyle ceza verilmesi, 359'uncu maddede sayılan fiillerle işlenen vergi ziyayı sebebiyle ceza verilmesine engel olamaz. Yine mükelleflerin özel işlerini yapan memurların bu suç fiiliyle vergi ziyasına da sebep olması halinde fikri içtima hükümleri uygulanamayacaktır. VUK'un 363'üncü maddesindeki hüküm uyarınca bu kişilere mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun cezasından bağımsız olarak vergi ziyayı cezası da kesilecektir.

3.3.2. Farklı Fiillerle Çeşitli Kabahatlerin İşlenmesi

Farklı fiillerle çeşitli kabahatlerin işlenmesi durumu, farklı fiillerle farklı vergi kabahatlerinin işlenmesi ve farklı fiillerle aynı vergi kabahatinin birden fazla işlenmesi olmak üzere iki şekilde mümkün olabilmektedir.

3.3.2.1. Farklı Fiillerle Farklı Vergi Kabahatlerinin İşlenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun fiil ayrılığı başlıklı 337'nci maddesi gereğince ayrı ayrı işlenmiş olan vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinden dolayı ayrı ayrı ceza verilmektedir. Fiil ayrılığı söz konusu olduğunda fikri içtima hükümlerinin

⁵² Erdem, a.g.e., s. 212.

uygulanması yoluna gidilmemektedir. Her vergi kabahati için Kanun'da öngörülen vergi cezası diğerlerinden bağımsız olarak uygulanmaktadır. Tek bir fiille hem vergi ziyana hem usulsüzlüğe neden olunması halindeyse bunlardan yalnızca cezası miktar itibarıyla en ağır olanı uygulanmaktadır.

3.3.2.2. Farklı Fiillerle Aynı Vergi Kabahatinin Birden Fazla İşlenmesi

Vergi Usul Kanunu'na göre farklı fiillerle birden çok kez vergi ziyat kabahatinin işlenmesi halinde her biri için ayrı ayrı ceza kesilmektedir. Ayrıca farklı fiillerle farklı vergilerin kayba uğratılması halinde de her vergi için ayrı ayrı vergi ziyat cezası kesilmektedir.⁵³

Usulsüzlüklerde ise VUK'un 337'nci maddesi gereğince aynı takvim yılı içinde aynı nev'iden birden fazla usulsüzlük kabahati işlendiği takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nev'iden birden fazla usulsüzlük tabirinden ne anlaşılması gerektiği maddenin ikinci fıkrasında açıklanmaktadır. Buna göre fiillerin 352'nci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatı, bu fiillerin aynı nev'iden olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla birinci derece usulsüzlüklerle ikinci derece usulsüzlüklerin aynı nev'iden sayılıp 337'nci madde hükmünün uygulanması mümkün değildir. Aynı dereceden olup da farklı bentlerde düzenlenen usulsüzlükler ise aynı nev'iden sayılmaktadır.⁵⁴ Örneğin; beyannamenin süresinde verilmemesi ve tasdiki mecburi olan defterlerden birinin tasdik ettirilmemesi usulsüzlükleri farklı bentlerde düzenlenseler bile her ikisi de birinci derecede usulsüzlükler olduğu için aynı nev'iden sayılırlar ve bunların aynı takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilmektedir. Aynı nev'iden olsalar bile usulsüzlükler aynı takvim yılı içinde işlenmediği takdirde ise 337'nci madde hükmü uygulanamayacak ve her bir usulsüzlük için Kanun'da öngörülen vergi cezası ayrı ayrı uygulanacaktır.

⁵³ Karakoç, a.g.e., s. 527.

⁵⁴ Candan, a.g.e., s. 93.

Vergi Usul Kanunu'nda zincirleme suçla ilgili olarak doğrudan bir hüküm olmamakla birlikte zincirleme suçla benzeyen bir hüküm bulunmaktadır. VUK'un 352'nci maddesinde bu Kanun'un kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmadığı takdirde birinci derece usulsüzlük kabahatinin oluşacağı hükme bağlanmış ve her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlüklerin tek fiil sayılacağı hükmüyle zincirleme suçla benzer bir düzenlemeye yer vermiştir.⁵⁵

⁵⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s. 528.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNDE TEKERRÜR

4.1. Genel Ceza Hukukunda Tekerrür

Arapça “kerr” kökünden türemiş olan tekerrür sözcüğü; bir daha olma, tekrarlanma anlamına gelmektedir.¹ Ceza hukuku açısından bakıldığında ise işlediği bir suçtan dolayı cezalandırıldıktan sonra tekrar suç işleyen kişinin durumuna tekerrür, bu kişiye ise mükerrir denilmektedir.²

Kişilerin bir kez suç işledikten sonra bir kez daha suç işlemelerinin birçok sebebi olabilmektedir. Bunlar kişinin psikolojik ve ruhsal yönden sağlıklı olmaması, madde ve alkol bağımlılığı, akli dengesizlik, yaş küçüklüğü, eğitim seviyesinin düşüklüğü, kişinin ailevi durumu, arkadaş ortamı, yaşadığı yer, medeni durumu, sosyal ilişkileri, aile ve arkadaş çevresince sevilmemesi veya dışlanması, işsizlik, ahlaki zayıflık, cezaların kişiselleştirilmemesi ve yetersiz kalması, infaz sonrasında suçluların psikolojik, sosyolojik ve mesleki olarak desteklenmemesi, ceza ve tutuklevlerinin fiziksel ve sosyal yapısı gibi sebeplerdir.³ Bu gibi sebeplerle insanlar tekrar suç işleme yoluna gidebilmektedirler.

Tekerrür hükümlerinin uygulanmasının amacı ilk kez suç işleyenlere gözdağı verilerek tekrar suç işlemelerinin engellenmesi ve toplumun tehlikeli suçlulardan korunmasıdır. Ayrıca failin önceki mahkûmiyetinden etkilenmediği, suç işlemedeki inat ve ısrarının devam ettiği ve çektiği cezadan ıslah olmadığı düşünüldüğünden tekerrür hükümlerinin uygulanması yoluna gidilmektedir.⁴ Sayılı bu sebeplerle mükerrirlere tekerrür hükümleri uygulanmakta ve ilk mahkûmiyeti kesinleştikten sonra kanunda belirtilen süreler içinde tekrar suç işleyen kişilerin cezası mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilip, cezanın infazı sonrasında bu kişilere denetimli serbestlik tedbirleri uygulanmaktadır.

¹ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökcen, Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. bs., Ankara, Adalet, 2012, s. 930.

² Elif Sonsuzoğlu, “Vergi Suç ve Cezalarında Birleşme, İştirak, Tekerrür”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 1989, s. 88.

³ Ahmet Bozdağ, **Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür**, Ankara, Seçkin, 2009, s. 51-58.

⁴ Artuk vd., **a.g.e.**, s. 931-936.

Türk Ceza Kanunu'nun 58'inci maddesinde bir güvenlik tedbiri olarak düzenlenen tekerrür hükümleri, söz konusu maddeye göre önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra belli bir süre içerisinde yeni bir suç işlenmesi halinde uygulanmaktadır. İki suç arasında geçebilecek bu belirli sürenin ne kadar olduğu da yine maddede düzenlenmektedir. Buna göre;

- Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl,
- Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl,

içinde tekrar suç işlenmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. Verilen cezaların kesinleşmesi yeterli olup cezaların infaz edilmiş olması gerekmemektedir.

Tekerrür, cezayı artıran bir neden olarak değil suçlu hakkında güvenlik tedbiri uygulanmasını gerektiren bir neden olarak TCK'nın güvenlik tedbirlerini düzenleyen kısmında yer almaktadır. Madde gerekçesine bakıldığında da tekerrür, kişinin daha önce işlediği suç nedeniyle cezalandırılmasına rağmen suç işlemede gösterdiği kararlılıkla toplum açısından tehlikeli olabileceğini ve bu tehlikeli durumun kişi hakkında hükmolunan cezanın infazı sırasında dikkate alınacak bir neden olduğu ve hatta infazdan sonra da kişi hakkında denetimli serbestlik tedbiri uygulanmasına neden olabileceği düzenlenmektedir. Dolayısıyla tekerrür, cezayı artıran bir neden değil özel tehlikeli suçlularla birlikte infaz şeklinin değişmesine neden olan hukuki bir kurumdur.⁵ Özel tehlikeli suçlulardan kasıt mükerrir, itiyadi suçlu, suçu meslek edinen kişi ve örgüt mensubu suçlulardır. TCK'nın 58'inci maddesinde mükerrirlere verilen cezaların da tıpkı bu özel tehlikeli suçlular gibi mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirileceği ve cezanın infazından sonra da bu kişiler hakkında denetimli serbestlik tedbirinin uygulanacağı düzenlenmektedir.

⁵ Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. bs., Ankara, Seçkin, 2012, s. 541.

4.1.1. Tekerrür Çeşitleri

Tekerrürün gerçek tekerrür-mefruz tekerrür, genel tekerrür-özel tekerrür, süreli tekerrür-süresiz tekerrür, ulusal tekerrür-uluslararası tekerrür ve mecburi tekerrür-ihtiyati tekerrür gibi çeşitli şekilleri olabilmektedir.

Tekerrürün varlığı için önceki suçtan dolayı verilen cezanın kesinleşmiş olması yeterli görülüyorsa mefruz tekerrür, cezanın infazı şart olarak aranıyorsa gerçek tekerrür söz konusu olmaktadır.⁶ Türk Ceza Kanunu, tekerrürün varlığı için önceki suçtan dolayı verilen cezanın kesinleşmesini yeterli görmekte olup mefruz tekerrür sistemini benimsemektedir. Önceki suçtan dolayı kesinleşen ceza infaz edilmemiş olsa bile kişi, belirli bir süre içinde yeni bir suç işlese hakkında tekerrür hükümleri uygulanmaktadır.

Önceki suç ile yeni suçun aynı ya da benzer olması şartı aranmıyorsa genel tekerrür, aranıyorsa özel tekerrür söz konusu olmaktadır.⁷ 5237 sayılı TCK genel tekerrür-özel tekerrür ayırımına yer vermemektedir. 765 sayılı eski TCK'da ise tekerrürün genel veya özel olmasına göre cezalandırmada farklılıklar söz konusu olmaktadır.

Önceki suçtan dolayı kesinleşen mahkûmiyetten itibaren belirli bir süre içerisinde yeni bir suç işlenmesi halinde tekerrürün varlığından söz ediliyorsa süreli tekerrür söz konusu olmaktadır. Önceki mahkûmiyetin üzerinden ne kadar zaman geçerse geçsin kişinin yeni bir suç işlemesi halinde tekerrürün varlığı kabul ediliyorsa süresiz tekerrür söz konusu olmaktadır.⁸ Türk Ceza Kanunu'nun 58'inci maddesinden de anlaşılacağı üzere üç yıllık ve beş yıllık süreler koymak suretiyle Kanun, süreli tekerrür sistemini benimsemiş bulunmaktadır.

Bir ülkenin kanunlarına göre verilen ceza sadece o ülkede tekerrüre esas oluşturuyorsa ulusal tekerrürden söz edilmektedir. Ceza, hangi ülke mahkemelerince verildiğine bakılmaksızın tekerrüre esas oluşturuyorsa uluslararası tekerrür söz

⁶ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt III**, 12. bs., İstanbul, Beta, 1997, s. 129.

⁷ Artuk vd., **a.g.e.**, s. 936.

⁸ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt III**, s. 134.

konusu olmaktadır.⁹ Türk Ceza Kanunu'nun 58'inci maddesi sadece belli suçlar açısından uluslararası tekerrürü kabul edilmektedir. Maddeye göre kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçları için yabancı ülkelerde verilen mahkûmiyet kararları tekerrüre esas oluşturmaktadır. Bunlar dışındaki suçlar için ise ulusal tekerrür sistemi kabul edilmektedir.

Kanunda düzenlenen şartların varlığı halinde tekerrür hükümlerinin uygulanması mecburiyese ve hakime bu konuda takdir yetkisi verilmemişse mecburi tekerrür, bu hükümlerin uygulanması konusunda hâkimin takdir yetkisi varsa ihtiyati tekerrür söz konusu olmaktadır.¹⁰ Hem 765 sayılı eski TCK'da hem de 5237 sayılı TCK'da mecburi tekerrür sistemi benimsenmiştir. Kanunda tekerrür için öngörülen tüm şartların varlığı halinde kişinin cezası, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir ve infaz sonrasında denetimli serbestlik uygulamasına gidilebilir.

4.1.2. Tekerrürün Şartları

TCK'nın 58'inci maddesindeki düzenlemeye bakılarak tekerrürün şartlarına ulaşmak mümkün olmaktadır. Buna göre tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki suçtan dolayı kesinleşmiş bir mahkûmiyetin olması, yeni bir suç işlenmesi ve bu yeni suçun da belirli bir süre geçmeden işlenmesi gerekmektedir.

4.1.2.1. Kesinleşmiş Bir Mahkûmiyetin Olması

Tekerrürün varlığı için birinci şart işlenen suçtan dolayı kesinleşmiş bir mahkûmiyetin olmasıdır. Tekerrürden söz edebilmek için kesinleşmiş bir cezanın varlığı yeterli olmakta, cezanın infazı ise aranmamaktadır. 765 sayılı TCK'nın uygulandığı dönemde tekerrürün varlığı için cezanın kesinleşmesinin yanı sıra cezanın infazının da şart olup olmadığı konusunda çeşitli tartışmalar yaşanmaktaydı.¹¹ Ancak 5237 sayılı TCK, "*Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi hâlinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.*" hükmüyle birlikte

⁹ Centel vd., **a.g.e.**, s. 598.

¹⁰ Üzülmöz, **a.g.e.**, s. 19.

¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: İlhan Üzülmöz, **Türk Hukukunda Tekerrür**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003, s. 80-105.

yaşanan bu tartışmalara son vermiştir. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için cezanın kesinleşmesi yeterli olmakta, cezanın infaz edilmesi gerekmemektedir.

Türk Ceza Kanunu'nun sisteminde tekerrürün varlığı için kesinleşmiş olan mahkûmiyetin ceza mahkûmiyeti olması gerekmektedir. Güvenlik tedbirleri, disiplin hapsi cezaları ve adli para cezası hariç kısa süreli hapis cezasına seçenek yaptırımlar tekerrüre esas oluşturamazlar. Ayrıca eski suçu oluşturan fiilin suç olmaktan çıkarılması, adli sicilden silinme koşullarının gerçekleşmesi, genel af, şikayetten vazgeçme, ön ödeme ve dava zamanaşımı sebebiyle düşme kararı verilmesi halinde tekerrürün varlığını sağlayacak bir ceza mahkumiyeti söz konusu olmamaktadır. Ceza zamanaşımı ve özel af hallerinde ise tekerrürün varlığına esas oluşturacak ceza mahkûmiyeti varlığını sürdürmektedir.¹² Ertelenmiş ceza ve koşullu salıverme de tekerrür hükümlerinin uygulanmasına engel değildir.¹³

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için mahkûmiyetin kesinleşmesi gerekmektedir. İlk suçun cezası kesinleşmeden önce yeni bir suç işlenmesi halinde tekerrürden söz edilememektedir. Yeni suç, ilk suçtan dolayı verilen ceza temyiz aşamasındayken işlenmiş olsa bile tekerrüre esas oluşturamayacaktır.

4.1.2.2. Yeni Bir Suç İşlenmesi

Tekerrürün ikinci şartı önceden işlenen suçtan dolayı verilen ceza kesinleştikten sonra yeni bir suç işlenmesidir. Bu yeni suç ile işlenen ilk suçun aynı ya da benzer olması gerekmemekte ve Kanun bu suçların aynı ya da benzer olması halinde farklı bir uygulama öngörmemektedir. Bu açıdan TCK, genel tekerrür sistemini benimsemektedir.¹⁴ Ancak TCK'nın 58'inci maddesi gereğince kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askeri suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır. Yine bu madde gereğince 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 mahkemelerince verilen hükümler tekerrüre esas oluşturamamaktadır. Ayrıca fiili işlediği sırada 18

¹² Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, **5237 Sayılı TCK'da Suça Teşebbüs İştirak-İçtima ve Yaptırımlar**, 2. bs., Ankara, Seçkin, 2010, s. 306.

¹³ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. bs, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s. 593.

¹⁴ Koca, Üzülmez, **a.g.e.**, s. 547.

yaşını doldurmamış olan kişilerin işlediği suçlarda da tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır.

İlk suçun ya da yeni işlenen suçun, suçun özel görünüm şekillerinden biri şeklinde işlenmesinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak halinde işlenen suçlar tekerrüre esas oluşturabileceği gibi teşebbüs aşamasında kalmış suçlar da tekerrüre esas oluşturabilmektedir.¹⁵ Kanun, iştirak halinde işlenen suçlar ve teşebbüs aşamasında kalmış suçlar açısından tekerrür hükümlerinin uygulanması noktasında herhangi bir farklılık gözetmemektedir.

4.1.2.3. Belirli Bir Sürenin Geçmemesi

Tekerrürün varlığı için ilk suç ile yeni suç arasında var olması gereken süre açısından 5237 sayılı TCK'da, 765 sayılı eski TCK'ya göre daha fail lehine olan bir düzenleme getirilmiştir. 765 sayılı TCK'da "*Bir kimse beş seneden ziyade müddetle bir mahkûmiyete uğradıktan sonra on sene ve diğer cezalarda beş sene içinde başka bir suç işlerse*" tekerrürün var olacağından söz edilmekteydi. Yani tekerrürün var olabilmesi için beş ve on yıllık iki süre söz konusu olmaktadır ve tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için bu süreler geçmeden yeni bir suç işlenmesi gerekmektedir. 5237 sayılı TCK'da ise daha fail lehine bir düzenleme getirilerek üç ve beş yıllık iki süre öngörülmektedir. Buna göre; "*Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl, beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl*" içerisinde fail yeni bir suç işlerse tekerrürün varlığından söz edilebilmektedir. Yani tekerrürün var olabilmesi için bu üç ve beş yıllık süreler geçmeden yeni suçun işlenmesi gerekmektedir. İşlenen yeni suçtan dolayı mahkûmiyet kararının bu süreler içerisinde verilmiş olması ise şart değildir.¹⁶ Yeni suçun bu süreler içerisinde işlenmesi tekerrürün varlığı için yeterlidir. İlk mahkûmiyetin türüne göre oluşan bu üç ve beş yıllık süreler içinde yeni bir suçun işlenmesi halinde, diğer şartların da varlığıyla birlikte tekerrür hükümleri

¹⁵ Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt II-III**, İstanbul, 1992, s. 658.

¹⁶ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul, Beta, 2008, s. 601.

uygulanmaktadır. Bu süreler geçtikten sonra ise kişi yeni bir suç işlese bile tekerrür hükümleri uygulanamamaktadır.

Tekerrürün varlığı için ilk suçun cezasının infaz edilmiş olması şart olmamakla birlikte tekerrüre ilişkin bu üç ve beş yıllık sürelerin işlemeye başlaması için eski mahkûmiyetin infaz edilmesi gerekmektedir. Böyle bir düzenleme yapılmasının sebebi cezasını çeken suçluyla, cezasının infazından kaçak arasında kaçak lehine bir durum ortaya çıkmasının engellenmek istenmesidir. Çünkü tekerrüre ilişkin süreler cezanın infazından itibaren değil de cezanın kesinleşmesinden itibaren işlemeye başlasaydı bu süre, kaçak lehine işlemeye devam edecekti ve belki de kişi yakalanmadan tekerrür süresi dolacaktı. Dolayısıyla kaçak bundan sonra tekrar suç işlese bile mükerrir sayılmayacaktı.¹⁷ Kanun, tekerrüre ilişkin belirli sürelerin işlemeye başlaması için cezanın infazını esas alarak bu sakıncalı durumu engellemektedir. Böylece süreler açısından kaçak lehine bir durum ortaya çıkmamaktadır.

4.1.3. Tekerrürün Sonuçları

765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu'nda tekerrür sebebiyle sonraki suçta verilecek cezanın belli bir oranda artırılması söz konusuydu. 5237 sayılı TCK'da tekerrür sebebiyle cezanın artırılması sistemi benimsenmemektedir. TCK'da tekerrüre, seçenek cezalardan ağır olanının uygulanması, cezanın mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilmesi, koşullu salıvermenin geciktirilmesi ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirinin uygulanması gibi sonuçlar bağlanmaktadır.

4.1.3.1. Seçenek Cezalardan Ağır Olanının Uygulanması

TCK'nın 58'inci maddesinin üçüncü fıkrası gereğince tekerrürün varlığı halinde eğer sonradan işlenen suçun cezası için kanunda hapis cezası ile adli para cezası seçimlik olarak öngörülmüşse daha ağır olanının yani hapis cezasının uygulanması gerekmektedir. Burada hâkime herhangi bir takdir yetkisi

¹⁷ Özcan Özbey, "Suçta Tekerrür ve Mükerrirlere Özgü Güvenlik Tedbirleri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 23, Sayı: 88, Mayıs-Haziran 2010, s. 85.

tanınmamaktadır.¹⁸ Eğer işlenen ikinci suçun cezası için kanunda seçimlik olarak hapis cezasıyla adli para cezası öngörölmüşse hâkim daha ağır olanına yani hapis cezasına hükmetmek zorundadır.

4.1.3.2. Cezanın Mükerrirlere Özgü İnfaz Rejimine Göre Çektirilmesi

Tekerrürün varlığı halinde TCK'nın 58'inci maddesinin altıncı fıkrası gereğince kişiye verilen ceza mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilmektedir. Ayrıca bu durumun mahkûmiyet kararında belirtilmesi gerekmektedir.

Mükerrirlere özgü infaz rejimi uygulaması yalnızca hapis cezaları bakımından mümkündür. Kanunlarda mükerrirlere verilen adli para cezasının infazına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla adli para cezası verilen mükerrir hakkında cezanın mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirileceğı hakkında bir karar verilemez. Hapis cezasının adli para cezasına çevrildiğı durumlarda da cezanın mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilmesine karar verilemez.¹⁹ Mükerrirlere özgü infaz rejimi gereğince mükerrirlerin koşullu salıverme süreleri daha uzun olmakta ve ikinci kez tekerrüre düşen kişi hakkında koşullu salıverme hükümleri uygulanmamaktadır.

Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun gereğince tekerrürün varlığı halinde koşullu salıverme şartları ağırlaşmaktadır. Normal şartlar altında infaz süresini iyi halli olarak geçiren mahkûmlar daha kısa sürede koşullu salıverme hükümlerinden faydalanabilirken, mükerrirler için bu süreler daha uzun olmaktadır. Mükerrir, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasının otuz dokuz yılını, müebbet hapis cezasının otuz üç yılını ve süreli hapis cezasının dörtte üçünü infaz kurumunda iyi halli geçirmesi durumunda koşullu salıvermeden yararlanabilmektedir.

CGTİK'nın 108'inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince tekerrür nedeniyle koşullu salıverme süresine eklenecek miktar, tekerrüre esas alınan cezanın en ağırından fazla olamamaktadır. Üçüncü fıkra gereğince ise eğer kişi hakkında ikinci

¹⁸ Özbey, a.g.e., s. 93.

¹⁹ Hakeri, a.g.e., s. 596.

defa tekerrür hükümleri uygulanıyorsa kişi artık koşullu salıverme hükümlerinden faydalanamamaktadır.

4.1.3.3. Denetimli Serbestlik Tedbirinin Uygulanması

Tekerrürün varlığı halinde hâkim, CGTİK'nın 108'inci maddesi gereğince mükerrir hakkında cezanın infazından sonra başlamak ve bir yıldan az olmamak üzere denetimli serbestlik tedbiri uygulanmasına karar verebilmektedir. TCK'nın 58'inci maddesinin yedinci fıkrası gereğince sanığın mükerrir olduğunun ve hakkında denetimli serbestlik tedbirlerinin uygulanacağına mahkûmiyet kararında belirtilmesi gerekmektedir. Hâkim, gerekli görmesi halinde denetim süresini en fazla beş yıla kadar uzatabilmektedir.

Denetimli serbestlik tedbiriyle mükerririn topluma uyum sağlaması ve kendisine verilen sorumlulukları yerine getirmesi sağlanmak istenmektedir.²⁰ Tekerrür sebebiyle belirlenen denetim süresinde koşullu salıverilmeye ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Denetimli serbestlik tedbirlerinin uygulanmasına yalnızca hapis cezaları söz konusu olduğunda başvurulabilmektedir. Adli para cezası verilen mükerrirler hakkında denetimli serbestlik uygulanması mümkün değildir.²¹ CGTİK'nın 107'nci maddesi gereğince denetim süresinde mükerrir hakkında aşağıdaki uygulamalara gidilebilmektedir:

- Mükerrir, denetim süresi içerisinde infaz kurumunda öğrendiği meslek veya sanatı icra etmek üzere, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılabilmektedir.
- Hâkim, mükerrire rehberlik etmek üzere bir uzman görevlendirebilmektedir. Bu uzman, kötü alışkanlıklar edinebileceği çevrelerden uzak kalması ve sorumluluk bilinciyle iyi bir hayat sürmesini temin hususunda mükerrire öğütlerde bulunur. Mükerririn eğitim gördüğü kurum yetkilileri veya yanında çalıştığı kişilerle görüşerek mükerririn davranışları, sosyal uyumu ve

²⁰ Artuk vd., **a.g.e.**, s. 953.

²¹ Hakeri, **a.g.e.**, s. 596.

sorumluluk bilincindeki gelişme hakkında üçer aylık sürelerle rapor düzenleyerek hâkime verir.

- Hâkim, koşullu salıverilen mükerririn kişiliğini ve topluma uyumdaki başarısını göz önünde bulundurarak denetim süresinin, denetimli serbestlik tedbiri uygulanmadan veya herhangi bir yükümlülük belirlemeden geçirilmesine karar verebilmektedir. Ayrıca hâkim, denetim süresi bitmeden denetimli serbestlik tedbiri uygulamasını veya belirlenen yükümlülükleri de kaldırabilmektedir.

4.1.4. Tekerrür Hükümlerinin Uygulanmayacağı Haller

İşlenen bir suçtan dolayı kesinleşen bir ceza var olsa bile bazı durumlarda kanunda yazılı süreler içerisinde ikinci bir suç işlenmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır. TCK'nın 58'inci maddesinin dördüncü fıkrası gereğince kasıtlı suçlarla taksirli suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır. Hangi suçun kasıtlı hangi suçun taksirle işlendiğinin ise bir önemi bulunmamaktadır. Yani ilk suç kasten, ikinci suç taksirle veya ilk suç taksirle, ikinci suç kasten işlendiğinde her iki durumda da tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır.²² Ancak her iki suç da kasıtlı veya her iki suç da taksirli suçlardan ise tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. Çünkü işlenen kasıtlı bir suç, önceki taksirli suç nedeniyle tekerrür hükümlerini uygulamak mantıklı değildir. Ancak tedbirsizlik, dikkatsizlik ve tecrübesizlikte ısrar eden mükerrir hakkında tekerrür hükümlerini uygulamak yerinde bir karar olmaktadır. Çünkü kişinin taksirli hareket etmekteki ısrarı, dikkatli ve basiretli hareket etmesi için daha etkili bir uyarıya ihtiyaç duyduğunu göstermektedir.²³

Sırf askeri suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır. Sırf askeri suç, bir asker tarafından askeri bir hizmet ya da görevin ihmali suretiyle işlenen, asker olmayanlar tarafından işlenmesi kesinlikle mümkün olmayan ve yalnızca Askeri Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olan askeri suçlardır.²⁴ Bu suçlar için verilen hükümler diğer suçlar bakımından tekerrüre esas oluşturamamaktadır. Sırf askeri suçlardan olmayan askeri suçlar ise cezaları askeri

²² Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt III**, s. 170.

²³ Üzülmöz, **a.g.e.**, s. 111.

²⁴ **A.e.**, s. 113.

mahkemelerce verilmiş olsa bile bunlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaktadır.²⁵ Kanun sırf askeri suçlar açısından tekerrür uygulaması bakımından böyle bir istisnaya yer vermektedir.

Kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçları için verilenler hariç olmak üzere yabancı ülkelerde verilen mahkûmiyet kararları tekerrüre esas oluşturamamaktadır. Maddede sayılı bulunan bu suçlar bakımından Kanun, uluslararası tekerrür sistemini benimsemiştir. Diğer suçlar açısından ise ulusal tekerrür uygulaması söz konusu olmakta ve bu suçlar hakkında yabancı ülkelerde verilen mahkûmiyet kararları tekerrüre esas oluşturamamaktadır.

Fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış olan kişilerin işledikleri suçlardan dolayı verilen cezalar tekerrüre esas oluşturamamaktadır. Tekerrür hükümlerinin uygulanmaması için her iki suçun da işlendiği tarihte kişinin on sekiz yaşını doldurmamış olması gerekmektedir.²⁶ Eğer kişi ilk suçu işlediği tarihte on sekiz yaşını doldurmamış fakat bu suçun cezası kesinleştikten sonra yeni suçu işlediği tarihte on sekiz yaşını doldurmuş durumdaysa hakkında tekerrür hükümleri uygulanacaktır.

Kabahatler ile suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanamamaktadır.²⁷ Kabahatler Kanunu'nda kabahatlerde tekerrüre ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığı için kabahatlerin kendi aralarında tekerrüre esas oluşturmaları da mümkün değildir. Bazı özel kanunlarda ise kabahatlerin tekerrürüne ilişkin istisna düzenlemeler bulunmaktadır.²⁸ Çalışmanın kapsamının genişletilmemesi adına bu istisna düzenlemelere bu çalışmada yer verilmeyecektir.

4.2. Vergi Suçlarında Tekerrür

Vergi suçlarında tekerrüre ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme yoktur. VUK'un tekerrür başlıklı 339'uncu maddesi vergi kabahatlerine ilişkin bir düzenlemedir. Vergi suçları ile vergi kabahatleri için öngörülen tekerrür

²⁵ Dönmezer, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt III**, s. 171.

²⁶ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 601.

²⁷ Önder, **a.g.e.**, s. 658.

²⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Hakeri, **a.g.e.**, s. 599.

hükümleri arasında farklar vardır. VUK'ta vergi suçları bakımından uygulanacak bir tekerrür hükmü bulunmadığı ve TCK'nın 5'inci maddesi gereğince vergi suçlarında TCK'nın genel hükümleri uygulama alanı bulacağı için vergi suçlarında tekerrür halinde TCK'nın genel hükümleri arasında bulunan 58'inci maddesinde yer alan hükümler uygulanacaktır.

4.2.1. Vergi Suçları Bakımından Tekerrürün Şartları

Vergi suçları bakımından tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için bazı şartların var olması gerekmektedir. Bu şartlar kesinleşmiş bir mahkûmiyetin olması, yeni bir suç işlenmesi ve bu ikinci suçun Kanun'da belirlenen süre geçmeden işlenmiş olmasıdır.

4.2.1.1. Kesinleşmiş Bir Mahkûmiyetin Olması

Vergi suçları bakımından tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için her şeyden önce bir suç nedeniyle kesinleşmiş bir mahkûmiyet bulunması gerekmektedir. Dava konusu yapılmış veya temyize başvurulmuş vergi cezaları bakımından kesinleşme söz konusu değildir. Dolayısıyla ikinci bir suç işlenmesi durumunda bu kesinleşmemiş mahkûmiyete dayanarak kişi hakkında tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

4.2.1.2. Yeni Bir Suç İşlenmesi

Vergi suçları bakımından tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesinin bir diğer şartı ilk suçtan dolayı aldığı mahkûmiyet kesinleşmiş kişinin Kanun'da belirlenen süre içinde yeni bir suç işlemesidir. Vergi suçu işleyen kişinin bu suça ilişkin ceza kesinleştikten sonra üç yıllık kanuni süre içinde işleyeceği yeni suçun aynı türden bir vergi suçu olması ise gerekmemektedir.²⁹ Örneğin; ilk işlenen suç vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve sonra işlenen suç hırsızlık ise diğer şartların da varlığıyla birlikte kişi hakkında tekerrür hükümleri uygulanacaktır.³⁰ Türk Ceza Kanunu'nda genel tekerrür sistemi benimsendiği için vergi suçunun cezası kesinleştikten sonra üç yıl içinde işlenen herhangi bir suç tekerrüre esas oluşturacaktır.

²⁹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 601.

³⁰ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 161.

4.2.1.3. Belli Bir Sürenin Geçmemesi

Türk Ceza Kanunu'nun tekerrürü düzenleyen 58'inci maddesine göre önceki suçtan dolayı beş yıldan fazla süreli kesinleşmiş hapis cezası varsa bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl içinde veya kesinleşmiş mahkûmiyet kararı beş yıl ve beş yıldan az süreli hapis cezasıysa bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl içinde yeni bir suç işlenirse mükerrir hakkında tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. Bu kanuni süreler vergi suçları açısından da geçerlidir.

Vergi kaçakçılığı suçu için VUK'ta öngörülen cezalarda üst sınır beş yıl hapis cezası olduğu için bu ceza kesinleştikten sonra kişi üç yıl içinde yeni bir suç işlerse bu kişi hakkında tekerrür hükümleri uygulanacaktır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezasında üst sınır TCK'nın 239'uncu maddesine yapılan atıf gereğince üç yıl hapis cezasıdır. Suçun cezası beş yıldan az olduğu için cezası kesinleşen kişi üç yıl içinde yeni bir suç işlediği takdirde hakkında tekerrür hükümleri uygulanacaktır.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunda ceza TCK'nın 257'nci maddesinin birinci fıkrasına yapılan atıf gereğince bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olmaktadır. Cezası kesinleşen kişi üç yıl içinde yeni bir suç işlerse bu kişi hakkında tekerrür hükümleri uygulanacaktır.

4.2.2. Vergi Suçları Bakımından Tekerrürün Sonuçları

Vergi suçlarında tekerrür için öngörülen sonuçlar ceza hukukunda tekerrür için öngörülen sonuçlardan farklı değildir. Vergi suçlarında tekerrürün varlığı halinde de kanunda seçimlik olarak hapis cezasıyla adli para cezası öngörülmüşse hapis cezası verilir, mükerririn cezası mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir ve hâkim gerekli görürse cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirlerinin uygulanmasına karar verebilir.

Türk Ceza Kanunu'nun tekerrüre ilişkin olarak getirdiği yaptırıma ek olarak Vergi Usul Kanunu, 362'nci maddesindeki hükümle mükerrirlere yönelik farklı bir yaptırım daha getirmiştir. Buna göre vergi mahremiyetinin ihlali suçunda tekerrür olması halinde mükerrirler bir daha devlet hizmetlerinde kullanılmayacaklardır. Bu

hükmün uygulanabilmesi için hem ilk suçun hem de ikinci suçun vergi mahremiyetinin ihlali suçu olması gerekmektedir. Bir daha devlet hizmetlerinde kullanılmama ifadesiyle yalnızca hali hazırda devlet memuru olan kişilerin memuriyetten uzaklaştırılmasının mı kast edildiği yoksa kamu görevi niteliğinde iş gören bilirkişi ve yeminli mali müşavirlerin de tekerrür halinde bu mesleklerini sürdürmelerinin önünde bir engel olup olmadığı ise açık değildir.³¹

4.3. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür

Vergi kabahatlerinde tekerrürün varlığı halinde Vergi Usul Kanunu'nun tekerrürü düzenleyen 339'uncu maddesi uygulanmaktadır. Bu bağlamda 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 ziyai cezasının yüzde elli, usulsüzlük cezasının yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

4.3.1. Vergi Kabahatleri Bakımından Tekerrürün Şartları

Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinden tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için bazı şartların var olması gerektiği anlaşılmaktadır. Vergi kabahatleri bakımından tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için vergi kabahati nedeniyle kesilen eski cezanın kesinleşmiş olması, bu ceza kesinleştikten sonra yeni bir vergi cezası kesilmesi ve sonraki cezanın belli bir süre içinde kesilmesi gerekmektedir. Ayrıca her iki fiilin de aynı vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından işlenmesi ve kesilen ilk cezanın ortadan kalkmış veya mahiyetinin değişmiş olmaması gerekmektedir.³² Bu şartların varlığı halinde 339'uncu madde gereğince tekerrür hükümleri uygulanmakta ve usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş, vergi ziyai cezası yüzde elli artırılarak uygulanmaktadır.

Konuya tekerrür çeşitleri açısından bakıldığında VUK'ta düzenlenen tekerrür sisteminde önceki cezanın kesinleşmesi yeterli görülüp infazı aranmadığı için mefruz tekerrür, önceki cezadan sonra belli bir süre içinde yeni ceza kesilmesi gerektiği için

³¹ Fatma Taş, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 174.

³² Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 97.

sürelî tekerrür ve şartların varlığı halinde tekerrür hükümlerinin uygulanması zorunlu olduğu için mecburi tekerrür sistemlerinin benimsendiği görülmektedir.³³ Vergi kabahatleri açısından uluslararası tekerrür ise mümkün olamamaktadır.

4.3.1.1. Kesinleşmiş Bir Cezanın Olması

Vergi kabahatleri bakımından tekerrür uygulamasına gidilebilmesi için her şeyden önce işlenmiş bir vergi ziyayı ya da usulsüzlük kabahati nedeniyle kesilen bir vergi cezasının var olması ve bu cezanın kesinleşmiş olması gerekmektedir. Cezanın kesinleşmesinden anlaşılması gereken bu cezaya karşı dava açma süresi içinde dava açılmaması, cezayı onayan mahkeme kararının kesinleşmesi ya da ceza üzerinde uzlaşılması durumlarında cezanın artık uyuşmazlığa konu edilememesi ve tahsil edilebilir hale gelmesidir.³⁴ Önceki vergi kabahati nedeniyle verilen ceza kesinleşmemişse, kanuni süre içinde kesilse bile sonraki ceza sebebiyle tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün olamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinde kullanılan usulsüzlük kabahati kavramının kapsamına özel usulsüzlüklerin de girip girmediği doktrinde tartışmalıdır. Bazı yazarlara³⁵ göre özel usulsüzlükler 339'uncu maddedeki tekerrür hükmünün kapsamına girmemektedir. Bu yazarların görüşüne göre usulsüzlük ve özel usulsüzlük oluşturan fiillerin nitelikleri birbirinden farklıdır ve bu sebeple özel usulsüzlükler VUK'ta usulsüzlüklerden ayrı bir maddede düzenlenmiştir. Ceza kesme zamanaşımına dair madde hükmünde usulsüzlüklerin yanı sıra özel usulsüzlüklerin de kapsam dahilinde olduğunun açıkça belirtilmesi ve birleşme hükümlerinin sadece vergi ziyayı ve usulsüzlükler için öngörülmüş olması özel usulsüzlüklerin ayrı bir kabahat olduğunu gösterir ve bu sebeple de özel usulsüzlüklerin 339'uncu madde kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir.³⁶

³³ Bumin Doğrusöz, "İdari Vergi Yaptırımlarında Tekerrür", **Referans Gazetesi**, 08.09.2008, (Çevrimiçi) http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=105638&YZR_KOD=156, 18 Mayıs 2013.

³⁴ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul, 1988, s. 41.

³⁵ Edizdoğan vd., **a.g.e.**, s. 39; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 257; Şenyüz, **a.g.e.**, s. 232; Karakoç, **a.g.e.**, s. 522; Candan, **a.g.e.**, s. 98.

³⁶ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 257; ayrıntılı bilgi için Bkz.: Şenyüz, **a.g.e.**, s. 232-233.

Bazı yazarlara³⁷ göre ise özel usulsüzlükler de 339'uncu maddedeki tekerrür hükmünün kapsamına girmektedirler. Bu görüşe göre usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uymamak olduğuna göre tekerrür hükümleri hem usulsüzlük hem de özel usulsüzlük kabahatlerini kapsamaktadır.³⁸ Bu görüşe göre Vergi Usul Kanunu'nun ne tekerrürü düzenleyen ne de özel usulsüzlükleri düzenleyen maddelerinde özel usulsüzlük kabahatlerine tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağına dair bir hüküm bulunmadığı için özel usulsüzlükler de tekerrür uygulamasının kapsamına dahil olmaktadır.³⁹ Yine bu görüşe göre VUK'un özel usulsüzlükleri düzenleyen 353'üncü maddesinde bir kez özel usulsüzlük kavramı yerine sadece usulsüzlük kullanıldığı için usulsüzlük kavramı özel usulsüzlükleri de kapsamaktadır ve bu sebeple 339'uncu maddede düzenlenen tekerrür hükümleri özel usulsüzlükler bakımından da uygulama alanı bulmaktadır.⁴⁰

Vergi kabahatleri bakımından tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için bir diğer şart kesilen ilk cezanın ortadan kalkmamış veya mahiyetinin değişmemiş olmasıdır. Bu bağlamda uzlaşma ya da af durumlarında vergi cezalarının tekerrüre esas oluşturup oluşturmayacağını incelemek gerekmektedir. Uzlaşma yoluyla vergi cezaları aynen kesinleşebileceği gibi azaltılabilir ya da tamamen ortadan kaldırılabilir.⁴¹ Vergi cezalarının uzlaşma yoluyla azaltılması ya da sıfırlanmasının tekerrür hükümlerinin uygulanmasına etkisine bakmak gerekirse bu iki halde ceza türleri aynı kalmakta fakat cezaların tutarı değişmektedir. Cezaların azaltılarak kesinleşmesi durumunda tekerrür açısından herhangi bir farklılık olmamakta ve üzerinde uzlaşılarak azaltılan bu vergi cezaları yine tekerrüre esas oluşturmaktadırlar. Cezanın tamamen sıfırlanması durumunda bu cezaların tekerrüre esas oluşturup oluşturmayacağı ise tartışmalıdır. Bir görüşe göre uzlaşma sonucunda vergi cezalarının miktarı sıfırlanırsa bu durum vergi cezalarının kesinleşmesini imkansız kılar ve bu vergi cezalarının tekerrüre esas oluşturması mümkün olamaz.⁴² Bir diğer görüşe göre ise uzlaşma sonucu vergi cezasının tutarı sıfırlanırsa yalnızca ödenecek

³⁷ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 166; Süleyman Hayri Balcı, "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 235, Mart 2001, s. 137; Taşdelen, **a.g.e.**, s. 57; Bozdağ, **a.g.e.**, s. 152.

³⁸ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 166.

³⁹ Balcı, **a.g.e.**, s. 137.

⁴⁰ Bozdağ, **a.g.e.**, s. 155.

⁴¹ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 8. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012, s. 153

⁴² Erdem, "Tekerrür Uygulamasında Yeni Dönem", s. 53-54.

tutar ortadan kalkmış olur, vergi cezasının kesilmesini gerektiren neden ve ceza varlığını sürdürür. Çünkü uzlaşma komisyonları, mahkeme yerine geçerek bu vergi cezalarının kanuniliği hakkında karar verebilecek kurumlar değildir. Uzlaşma komisyonundan vergi cezasının sıfırlanması yönünde bir karar çıkmış olsa bile bu komisyonların kararları mahkeme kararı niteliğinde değildir ve verdikleri kararlarla vergi kabahatini ya da vergi cezasını tüm sonuçlarıyla ortadan kaldırmaları mümkün değildir. Bu nedenle de uzlaşma sonucunda vergi cezaları miktar olarak sıfırlansa bile uzlaşma tutanağı taraflarca imzalandığı anda bu vergi cezaları kesinleşir ve bu cezaların tekröre esas oluşturmaları mümkün hale gelir.⁴³

Vergi cezalarının affa uğraması durumunda tekrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağına bakmak gerekirse bu durum affin vergi cezası hangi aşamadayken çıktığına bağlı olarak değişmektedir. Vergi kabahati henüz tespit edilmemiş ve cezası kesilmemişken ya da cezası kesilmiş fakat kesinleşmemişken kabahatin affa uğraması durumunda tekrür uygulamasına gidilmesi mümkün olmamaktadır. Vergi kabahatinin cezası kesinleşmiş fakat tahsil edilmemişken affa uğraması durumunda ceza, sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkmaktadır. Bu yüzden de vergi cezasının kesinleştikten sonra tamamen affa uğraması durumunda tekrür hükümlerinin uygulanması mümkün olamayacaktır.⁴⁴

4.3.1.2. Yeni Bir Ceza Kesilmesi

Vergi kabahatleri bakımından tekrürün ikinci şartı, eski ceza kesinleştikten sonra yeni bir vergi cezası kesilmesidir. Tekrür hükümleri ikinci ceza bakımından uygulanacağı ve ikinci cezada artırımı gidileceği için kişiye ilk vergi kabahatine ilişkin ceza kesinleştikten sonra yeni bir ceza kesilmesi gerekmektedir.

Maddenin düzenleniş biçiminden tekrürün dayanak noktasının işlenen kabahatlerin sıralaması mı yoksa kesilen cezaların sıralaması mı olduğu net olarak anlaşılammaktadır. Kanun'un lafzına bakıldığında işlenen bir kabahatten dolayı kesinleşen bir cezanın ardından tekrar bir vergi kabahati işlenmesi şart olarak aranmamış, kabahatler arasında kronolojik bir sıra öngörülmemiştir. Bu durum ceza

⁴³ M. Ezhan Doğrusöz, "Vergi Ceza Hukukunda Tekrür-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 156, Aralık 2005, s. 249.

⁴⁴ Erdem, "Tekrür Uygulamasında Yeni Dönem", s. 54.

hukuku bağlamında tekerrür uygulamasının mantığına ve getiriliş gerekçesine ters düşmektedir.⁴⁵ Çünkü daha önce de söylendiği üzere tekerrür hükümlerinin uygulanış amacı mahkûm olduğu ya da çektiği ilk cezaya rağmen ıslah olmayıp tekrar suç işleyen kişiye bu kez daha ağır yaptırımlar uygulamaktır.

VUK'un 339'uncu maddesindeki bu hüküm Anayasa'nın 2'nci maddesinde düzenlenen sosyal hukuk devletine ve 38'inci maddesinde düzenlenen suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olduğu iddiasıyla Zonguldak Vergi Mahkemesi'nce Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi, itirazı reddetmekle birlikte ret kararının gerekçesinde maddeye getirdiği yorumla birlikte maddenin uygulanması yönünden önemli bir katkı sağlamıştır. Anayasa Mahkemesi 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2009/51 esas ve 2010/73 karar numaralı 20.05.2010 tarihli kararında VUK'un tekerrürle ilgili bu maddesine ceza hukukundaki tekerrür sistemine paralel bir yorum getirmiştir. Kararın gerekçesi şu şekildedir:

“Ceza hukukunda “tekerrür” müessesesi, bir ceza mahkumiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesi halinde Ceza Kanunu karşısındaki kişisel durumunu tanımlar.

Tekerrür müessesesinin vergi suç ve cezaları bakımından gözetilmesi ve vergi suçlarında tekerrür halinde vergi cezalarının özel olarak belirlenmesi yasa koyucunun takdir yetkisi alanında bulunmaktadır.

Hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğmaktadır. Bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah olmadığı ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerekmektedir.

Belirli bir kesinlik içinde yasada hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğinden, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibarıyla hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılması hukuk devleti ilkesine uygun bulunmamaktadır. Suçu işlediği tarihte henüz mükerrir olarak kabulü mümkün

⁴⁵ Tahir Erdem, “Tekerrür Uygulamasında Yeni Dönem”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 269, Şubat 2011, s. 49.

olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.

Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai 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. Bu nedenle, kural belirsiz ve öngörülemez değildir ve kuralın suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan da söz edilemez.”

Karar gerekçesinde Anayasa Mahkemesi, öncelikle ceza hukukunda bulunan tekerrür kurumunu ve uygulanış amacını açıklayarak VUK’un 339’uncu maddesine ceza hukukuna paralel bir yorum getirmektedir. Vergi ziyai ve usulsüzlük cezası kesilen kişiler eğer bu cezalar kesinleştikten sonra belli bir süre içinde tekrar vergi ziyai ya da usulsüzlük kabahati işlerse bu kabahatlere verilecek cezalarda artırım yapılabileceği belirtilmektedir. Maddenin esasen Anayasa’ya aykırı olmadığı ancak bu yorumun tersi biçimde bir uygulamaya gidilmesi halinde suç ve cezaların kanuniliği ilkesine bir aykırılık oluşacağı belirtilmektedir. Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi, itiraza ret kararı vermekle birlikte gerekçede yaptığı yorumla maddeye işlerlik kazandırmış bulunmaktadır.

Erdem’e göre Anayasa Mahkemesi’nin bu kararıyla birlikte artık bir vergi kabahatinden dolayı kesilen ve kesinleşen bir cezadan sonra kesilen fakat eski tarihli bir kabahate ait olan cezaya tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır ve hatta bu yorum tarzına aykırı olarak daha önce tekerrür sebebiyle artırım yapılarak kesilen cezaların da idare tarafından düzeltilmesi gerekmektedir.⁴⁶ Bir diğer görüşe göre ise madde hükmü açıktır ve tekerrüre esas olan sonraki cezanın eski tarihli bir kabahate ilişkin olması da mümkündür. Bu durumun tekerrürün uygulanış amacına uygun olmadığı görüşü de yanlıştır. Çünkü burada bir kez vergi kabahati işleyen kişi yakalanmamış olmanın verdiği rahatlık ve cesaretle birlikte tekrar vergi kabahati işlemektedir ve bu yaptığının cezasız kalmaması için bu düzenleme gerekli ve isabetlidir.⁴⁷

⁴⁶ Erdem, “Tekerrür Uygulamasında Yeni Dönem”, s. 56.

⁴⁷ Bozdağ, **a.g.e.**, s. 161.

Danıştay'ın bu konudaki görüşü Anayasa Mahkemesi'nin verdiği karara paraleldir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 10.11.2010 tarihli, 2010/5263 Esas ve 2010/5585 Karar numaralı kararında bu husus şu şekilde açıklanmaktadır:⁴⁸

"(...)213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tekerrür" başlıklı 339 uncu 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 ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır." hükmü yer almaktadır. Kanunun 3 üncü maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluşundaki maksat, hükümlerin Kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısının göz önünde tutularak uygulanacağı belirtilmiştir. Kelime olarak yinelenme, tekrarlanma anlamını taşıyan tekerrür, hukuk dilinde bir kimsenin işlediği bir suç nedeniyle hüküm giymesinden sonra, belirli bir süre içerisinde yeni bir suç işlemesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesinde düzenlenen "tekerrür", yasada belirtilen fiillerin birden fazla işlenmesi halinde, ilk kesilen cezaya nazaran, bu cezanın kesinleşmesinden sonra işlenen bir fiil nedeniyle sonra kesilecek cezanın artırılması esasına dayanmaktadır. Tekerrür artırımıyla amaç, kişinin yeniden suç işlemesi halinde daha ağır ceza kesileceğini bilmesi ve bu şekilde suç işlenmesinin caydırılmasıdır. Yukarıdaki açıklamalar ışığında, Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesi uyarınca tekerrür nedeniyle ceza artırımının uygulanabilmesi için önceki tarihte işlenen bir fiil nedeniyle ceza kesilmiş olması ve bu cezanın kesinleşmesini takip eden yılın başından başlamak üzere maddede belirtilen süreler içinde aynı cezayı gerektiren fiilin tekrar işlenmesi gerekmektedir. Bu durumda, tekerrür için ceza değil, fiil esas alınmalı ve cezayı gerektiren ikinci fiil, birinci fiil için kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra işlenmiş olmalıdır. Aksi düşünce ile cezanın esas alınması halinde ise, sonraki dönemde işlenen bir fiil nedeniyle ceza kesilmiş olması halinde, daha sonraki bir tarihte, önceki bir dönemde işlenmiş olan bir fiilin tespiti halinde tekerrür uygulanması sonucunu doğurur ki, bu durumun "tekerrür"ün konulmuş amacına uygunluğundan söz edilemez. Dolayısıyla, maddede yer alan "...yıl içinde tekrar ceza kesilmesi" durumunu, ceza kesilmesini gerektiren fiilin tekrar işlenmesi olarak anlamak gerekmektedir."

Vergi Usul Kanunu'nun tekerrürü düzenleyen 339'uncu maddesi uygulamada sıkıntılara yol açmaktadır. Tekerrüre esas oluşturan ikinci cezanın ilk ceza kesinleştikten sonra kesilmesini yeterli görenler olduğu gibi bu cezanın ilk ceza kesinleştikten sonra işlenen yeni bir vergi kabahatine ilişkin olması gerektiğini düşünenler de vardır. Danıştay'ın ve Anayasa Mahkemesi'nin aynı yönde verdiği kararlar ve tekerrür sisteminin uygulanma amacı birlikte düşünüldüğünde tıpkı suçlarda tekerrür hükümleri uygulanmasında ilk mahkûmiyet sonrasında yeni bir suç

⁴⁸ Çevrimiçi <http://www.danistay.gov.tr/dergiler/126.pdf>, s. 175-176, 9 Mayıs 2013.

işlenmesi şartı arandığı gibi vergi kabahatlerinde de tekerrürün var olabilmesi için ilk ceza kesinleştikten sonra yeni bir vergi kabahati işlenmesi durumunda bu vergi kabahatine kesilecek ceza diğer şartların da varlığıyla birlikte tekerrüre esas oluşturabilmektedir.

Tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından önceki ve sonraki cezanın aynı türden vergi kabahatlerine ilişkin olmasının zorunlu olup olmadığı konusu da doktrinde tartışmalıdır. Bazı yazarlara⁴⁹ göre tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için her iki cezanın da aynı türden vergi kabahatine ilişkin olması gerekmektedir. Yani her iki ceza da vergi ziyana ya da usulsüzlüğe ilişkin olmalıdır. Bu görüşe göre vergi ziyayı ve usulsüzlükler için birbirinden farklı tekerrür süreleri ve artırım oranları öngörüldüğü için bunlar birlikte tekerrüre esas oluşturamazlar.⁵⁰ Ayrıca yine bu görüşe göre 339'uncu maddenin değişmeden önceki şeklinde bu iki kabahat türünün birlikte tekerrüre esas oluşturamayacağı açıkça belirtilmekteydi. 4369 sayılı Kanun'la bu maddede değişiklik yapılmış, “*aynı nev’iden*” ibaresi maddeden çıkarılmış fakat madde gerekçesinde artık bu durumun değiştiğine ve tekerrürün varlığı için artık cezaların aynı türden kabahatlere ilişkin olmasının gerekmediğine dair bir hüküm bulunmadığı için maddenin değişen şeklinde de tekerrüre esas oluşturacak cezaların aynı türden kabahatlere ilişkin olmasının gerekliliği devam etmektedir.⁵¹ Bazı yazarların⁵² görüşüne göre ise bu iki kabahat türü birlikte tekerrüre esas oluşturabilmektedir. Bu görüşe göre 339'uncu maddenin 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki halinde cezaların aynı türden vergi kabahatlerine ilişkin olması gerektiğine dair açıkça bir hüküm bulunurken, maddenin son halinde bunun belirtilmemiş olması artık cezaların farklı türden vergi kabahatlerine ilişkin olması halinde de tekerrür hükümlerinin uygulanacağını göstermektedir.⁵³

Vergi ziyasının ya da usulsüzlüklerin farklı fiillerle işlenmesi ise tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından bir farklılık oluşturmamaktadır. Farklı

⁴⁹ Candan, **a.g.e.**, s. 96; Karakoç, **a.g.e.**, s. 521; Balcı, **a.g.e.**, s. 137; Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, s. 200.

⁵⁰ Balcı, **a.g.e.**, s.137.

⁵¹ M.Aykut Kelecioğlu, “Vergi Ziyat Cezasının Tekrarı Halinde Tekerrür Hükümleri Uygulamasında Fiilin Aynı Neviden Olup Olmayacağı Sorunu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 88, Nisan 2000, s. 181-182.

⁵² Şenyüz, **a.g.e.**, s. 233; Bayraklı, **a.g.e.**, s. 167; Bozdağ, **a.g.e.**, s. 163.

⁵³ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 167.

fiillerle usulsüzlük kabahati işlenmesi ya da farklı fiillerle vergi ziyana neden olunması halinde tekerrür hükümleri uygulanacaktır.⁵⁴ Ancak vergi ziyana 359'uncu maddedeki fiillerle ve 341'inci maddedeki fiillerle neden olunması durumlarında fiillerin ağırlığı aynı derecede olmadığı için bu iki vergi ziyayı kabahatinin birlikte tekerrüre esas oluşturup oluşturamayacağı açık değildir.⁵⁵ Vergi ziyana kaçakçılık oluşturan 359'uncu maddedeki fiillerle neden olunması halinde ceza üç kat artırımı olarak uygulanmakta, 341'inci maddedeki fiillerle işlenmesi halinde ise böyle bir artırımı gidilmemekte ve ceza ziyaa uğratılan vergi kadar olmaktadır. Bu farklılığın her iki tür vergi ziyasının birlikte tekerrüre esas oluşturma noktasında sorun yaratıp yaratmayacağı açık değildir. Doğrusöz'e göre vergi ziyayı cezalarının tekerrüre esas oluşturabilmesi için her birinin tek kat veya üç kat olarak kesilmiş olması gerekmektedir.⁵⁶ Tek kat olarak kesilen vergi ziyayı cezası ile kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyana neden olunan ve dolayısıyla üç kat olarak kesilen vergi ziyayı cezaları arasında tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 340'inci maddesi gereğince vergi kabahatleri, vergi suçlarıyla ya da diğer suçlarla tekerrür bakımından birleştirilemez. Vergi kabahatleri ile vergi suçları ve diğer suçların cezalandırması farklı mercilerce yapılmaktadır. Vergi kabahatleri idareyi ilgilendiren vergi suçları ve diğer suçlar ise mahkemeleri ilgilendiren hukuka aykırılıklar olduğu için bunlar birlikte tekerrüre esas oluşturamazlar.⁵⁷ Vergi kabahatlerinin kendi aralarında ya da vergi suçlarıyla diğer suçların kendi aralarında ve birbirlerine karşı tekerrüre esas oluşturmaları ise önceki kısımlarda incelendiği üzere mümkündür.

4.3.1.3. Belirli Bir Sürenin Geçmemesi

Üçüncü şart olarak ikinci vergi cezası, Kanun'da yazılı süreler içinde kesilmelidir. VUK'un 339'uncu maddesine göre "*...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda...*" tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. Kanunda

⁵⁴ Candan, **a.g.e.**, s. 96.

⁵⁵ M.Aykut Kelecioğlu, "Vergi Usul Kanununda Tekerrür Hükümü Uygulamasında İkinci Suç Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 40-41.

⁵⁶ M. Ezhan Doğrusöz, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 155, Kasım 2005, s. 258.

⁵⁷ Doğrusöz, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-II", s. 252.

öngörülen bu beş ve iki yıllık süreler içinde kişiye yeni bir vergi cezası kesilmesi durumunda kişi hakkında tekerrür hükümleri uygulanacak ve ikinci vergi cezasında Kanun'da belirtilen oranlarda artırım yapılacaktır.

Maddenin düzenleniş şeklinden cezanın kesinleştiği tarih ile bu tarihi takip eden yılın başına kadar olan süre için tekerrür uygulaması açısından bir boşluk oluşmuş gibi görünmektedir. Örneğin; vergi ziyai cezası 02.03.2013 tarihinde kesinleşen bir mükellefe 02.12.2013 tarihinde yeni bir vergi ziyai cezası kesilmesi durumunda bu ceza bakımından tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı açık değildir. Lafzi yoruma bağlı kalındığında bu mükellefe 2014 yılı başına kadar kesilecek hiçbir vergi cezası bakımından tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün olamayacaktır. Doğrusöz'e göre de cezanın kesinleştiği tarih ile bu tarihi takip eden yılın başına kadar olan sürede kesilen ikinci ceza dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır.⁵⁸ Danıştay da bir kararında 1961 yılı için kesilen ve 1965 yılında mükellefe tebliğ olunan, itiraz edilmediği için 1965 yılında kesilen kaçakçılık cezasından dolayı mükellefe ancak 1966 yılından itibaren yeni bir kaçakçılık cezası kesilmesi halinde tekerrür uygulamasına gidilebileceğini karara bağlamıştır.⁵⁹ Danıştay yeni tarihli kararlarında da aynı yönde hükümler vermektedir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 22.02.2011 tarih, 2009/6033 Esas, 2011/867 Karar numaralı kararı⁶⁰ şu şekildedir:

"(...)213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tekerrür" başlıklı 339 uncu maddesinde, vergi ziyayına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyayında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezasının yüzde elli, usulsüzlük cezasının yüzde yirmibeş oranında artırlmak suretiyle uygulanacağı kurala bağlanmıştır. Sözlük anlamı tekrarlanma olan tekerrür, hukuk dilinde daha önce işlemiş olduğu bir suçtan dolayı cezaya hükmedilen kişinin cezası kesinleştikten sonra Kanunun belirtmiş olduğu süreler içinde tekerrüre esas olacak yeni bir suç işlemesi durumudur. Tekerrür nedeniyle cezada yapılacak artırımla amaçlanan kişinin yeniden suç işlemesi halinde daha ağır cezayla karşılaşacağını bilerek suç işlemekten caydırılmasıdır. Buna göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesi uyarınca tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen

⁵⁸ Doğrusöz, a.g.e., s. 250.

⁵⁹ Danıştay Dördüncü Dairesi, 23.12.1969 tarih, E: 1967/1277, K: 6420. Akt.: Osman Kocaoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2. bs., İstanbul, Yaylacılık Matbaası, 1983, s. 160.

⁶⁰ Çevrimiçi <http://www.danistay.gov.tr/dergiler/127.pdf>, s. 165, 10 Mayıs 2013.

cezanın kesinleşme tarihini takip eden yılbaşından sonra gerçekleşmiş olması gerekmektedir. İncelenen dosyada, davacı şirketin 2004 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen rapor uyarınca salınan kurumlar vergisi ve geçici vergiye bağlı olarak vergi ziyai cezası kesilmiştir. Tekerrür hükümlerinin uygulanmasına neden olarak da 2003/5 inci dönemi için salınan gelir(stopaj) vergisine bağlı olarak kesilen ve 27.12.2004 tarihinde davacıya tebliğ edilerek itirazsız kesinleşen vergi ziyai cezası gösterilmiştir. Ancak, ilk ceza 27.12.2004'te tebliğ edilerek 26.1.2005 tarihinde kesinleştiğinden 1.1.2006 tarihinden itibaren gerçekleşen eylemler için tekerrür söz konusu olabilecektir.(...)”

Bazı yazarlar⁶¹ ise cezanın kesinleştiği tarihle bu tarihi izleyen yılın başına kadar geçen sürede bir boşluk oluşmayacağı ve bu süre içinde kesilen cezaların da tekerrüre esas oluşturacağı görüşündedirler. Bu görüşe göre belirlenen süre tekerrür sürelerinin başlangıcını belirlemek için değil bitişini belirlemek için konulmuştur.⁶² Aksi bir uygulama hem tekerrürün uygulanış amacına aykırı olacaktır hem de bu boşluğun kötüye kullanılmasını teşvik edecektir.⁶³ Dolayısıyla bu görüşe göre vergi cezasının kesinleştiği tarihle bu tarihi izleyen yılın başına kadar geçen sürede tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından herhangi bir boşluk oluşmamakta ve bu süre içinde kesilen ikinci vergi cezası tekerrüre esas oluşturmaktadır.

Vergi kabahatlerinde tekerrür uygulamasında yaşanan bu farklı uygulamalara ve tartışmalı hususlara açıklık getirmek amacıyla Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı bir sirküler yayınlamıştır. 15.08.2011 tarihli ve VUK-49/2011-7 sayılı sirküler tekerrür uygulamasında ilk ceza kesinleştikten sonra kesilen ikinci cezanın eski tarihli bir vergi kabahatine ilişkin olup olamayacağı, tekerrüre ilişkin sürelerde ilk cezanın kesinleştiği tarihle bu tarihi takip eden yılın başına kadar geçen sürede tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağı ve ilk ceza ile ikinci cezanın aynı türden vergi kabahatlerine ilişkin olmasının gerekip gerekmediği konularına açıklık getirmiştir. Söz konusu sirkülere göre;

⁶¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. bs., Afyonkarahisar, Külcüoğlu Yayınları, 2006, s. 167; Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin, 2007, s. 38; Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. bs., Bursa, Ekin, 2011, s. 237; M. Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 202; Bozdağ, **a.g.e.**, s. 167.

⁶² Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, s. 202.

⁶³ Kocaoğlu, **a.g.e.**, s. 160.

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanunla değişik "Tekerrür" başlıklı 339 uncu 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 hükme bağlanmıştır.

Bakanlığımızca, vergi cezalarında tekerrüre ilişkin uygulamaya, vergi ziyasına sebebiyet vermekten 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. Ayrıca, Anayasa Mahkemesinin, 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2010/73 sayılı kararında, vergi ziyası cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyası cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım 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 artırımlı 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 artırımlı olarak uygulanması gerekmektedir.”

Gelir İdaresi Başkanlığı yayınladığı bu sirkülerle tekerrür hükümleri açısından uygulamada birlik getirmeye çalışmıştır. Artık tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ikinci vergi kabahatinin ilk vergi kabahatine ilişkin ceza kesinleştikten sonra işlenmesi gerekmektedir. Ayrıca 339'uncu maddedeki süreler tekerrür sürelerinin başlangıcını değil bitişini belirlemek için getirilmiştir. Dolayısıyla ilk vergi cezasının kesinleştiği tarih ile bu tarihi takip eden yılın başına

kadar geçen sürede tekerrür hükümlerinin uygulanması açısından bir boşluk yoktur. Bu süre içinde ikinci kez vergi kabahati işleyen kişi hakkında da tekerrür hükümleri uygulanacaktır. İlk vergi cezası ile ikinci vergi cezasının aynı türden vergi kabahatlerine ilişkin olmasının gerekliliği de söz konusu sirkülerle açıklığa kavuşturulmuştur. Her iki vergi cezasının da vergi ziyana ya da usulsüzlüğe ilişkin olması halinde diğer şartların da varlığıyla birlikte tekerrür hükümleri uygulanacaktır.

4.3.2. Vergi Kabahatleri Bakımından Tekerrürün Sonuçları

Türk Ceza Kanunu, suçların tekerrüründe cezanın artırılması yoluna gitmezken Vergi Usul Kanunu, tekerrürün varlığı halinde vergi cezalarının artırılması yoluna başvurmaktadır. Bu açıdan iki kanunun tekerrürün varlığına öngördüğü sonuçlar birbirinden farklı olmaktadır. Türk Ceza Kanunu, tekerrürün varlığı halinde kanunda seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse hapis cezası verilmesi, cezanın mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilmesi ve cezanın infazı sonrasında denetimli serbestlik uygulanmasını öngörürken Vergi Usul Kanunu, ikinci suçun cezasında artırım uygulanmasını öngörmektedir.

Vergi kabahatlerinde tekerrür için Kanun'da öngörülen tüm şartlar tamam olduğu takdirde işlenen ikinci vergi kabahatinin cezasının Kanun'da öngörülen oranlarda artırılması vergi idaresinin takdirine bırakılmamakta, artırım zorunlu tutulmaktadır.⁶⁴ Bu açıdan vergi kabahatleri bakımından zorunlu tekerrür sistemi geçerli olmaktadır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu tekerrürün varlığı bakımından ilk cezanın infazını aramadığı için mefruz tekerrür, yabancı ülkelerde verilen cezaların tekerrüre esas oluşturmasını kabul etmediği için ulusal tekerrür, tekerrürün varlığı için beş ve iki yıllık süreler öngördüğü için süreli tekerrür sistemini kabul etmektedir.

Vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri bakımından tekerrür uygulamasının sonuçları ve ikinci kabahatin cezasının ne kadar artırılması gerektiği aşağıda incelenecektir.

⁶⁴ Erdem, **a.g.e.**, s. 219.

4.3.2.1. Vergi Ziyayı Kabahatinin Cezasının Artırılması

Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesi gereğince kesilen ve kesinleşen bir vergi ziyayı cezasının ardından cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere beş yıl içinde ikinci kez vergi ziyayı cezası kesildiği takdirde vergi ziyayı cezası yüzde elli oranında artırılarak uygulanmaktadır. Örneğin; ilk vergi ziyayı cezası kesinleştikten sonra kanuni süre içinde ikinci kez 20.000 liralık vergi ziyasına sebep olunması halinde kişi hakkında tekerrür hükümleri uygulanarak 20.000 liralık ceza yarısı kadar artırılarak uygulanacak ve kişiye 30.000 lira vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerle vergi ziyasına neden olunması halinde vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Tekerrür durumunda da yine bu üç kat cezanın yarısı artırılarak uygulanacaktır.⁶⁵ Örneğin; kendisine bir kez vergi ziyayı cezası kesilen ve bu cezası kesinleşen kişi kanuni süre içinde 359'uncu maddedeki fiillerle 10.000 liralık vergi ziyasına neden olduğu takdirde bu kişiye ziyaa uğrattığı verginin üç katı kadar yani 30.000 liralık vergi ziyayı cezası kesilecektir. Mevcut şartlar kişi hakkında tekerrür hükümlerinin uygulanmasını da gerektirdiği için bu 30.000 liralık ceza yarısı kadar artırılarak 45.000 lira olarak uygulanacaktır.

4.3.2.2. Usulsüzlük Kabahatlerinin Cezalarının Artırılması

Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesi gereğince kesilen ve kesinleşen bir usulsüzlük cezasının ardından cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere iki yıl içinde ikinci kez usulsüzlük cezası kesildiği takdirde usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılarak uygulanmaktadır. Örneğin; Ocak 2012 dönemine ilişkin KDV beyannamesini süresi içinde vermeyen bir mükellefe 105 lira usulsüzlük cezası kesilmiştir. Aynı mükellef bu ceza kesinleştikten sonra Haziran 2013 dönemine ilişkin KDV beyannamesini tekrar süresi içinde beyan etmemiştir. Bu durumda bu mükellefe tekerrür hükümleri gereğince usulsüzlük cezası yüzde 25 oranında artırılarak 131.25 lira olarak uygulanacaktır.

⁶⁵ Bozdağ, a.g.e., s. 170.

Vergi Usul Kanunu'nun 337'nci maddesine göre, 352'nci maddede düzenlenen usulsüzlükler aynı takvim yılı içinde aynı türden birden çok kez işlenirse birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte biri kesilmektedir. Maddedeki bu hükümlerle 339'uncu maddedeki hüküm çelişiyor gibi görünse de aslında çelişmemektedir. 337'nci madde hükmünün uygulanması ikinci usulsüzlüğün ilk usulsüzlük cezasının kesildiği takvim yılı içinde işlenmesine bağlıdır. Dolayısıyla aynı takvim yılı içinde birden fazla işlenen usulsüzlüklerde 337'nci madde hükmü, ilk usulsüzlük cezasının kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından itibaren iki yıl içinde tekrar işlenen usulsüzlüklerde ise 339'uncu madde hükmü uygulanacaktır.

SONUÇ

Suç, isnat yeteneğine sahip bir kişinin kusurlu iradesinin yarattığı icrai ya da ihmali bir hareketin doğurduğu kanunda yazılı tarife uygun, hukuka aykırı ve neticesine yaptırım olarak bir ceza öngörülen fiildir. Suç olmaktan çıkarma eğilimi doğrultusunda bazı suçlar suç olmaktan çıkarılıp, bunlara kabahat niteliği kazandırılmış ve yine bunlar Türk Ceza Kanunu'nun kapsamından çıkarılarak 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda toplanmıştır. Kabahatler, Kanun'un karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlıklardır. Suçlar ve kabahatler arasındaki ayırım nitelik farkından değil nicelik farkından kaynaklanmaktadır. Suçların ve kabahatlerin kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört unsuru vardır. Bu unsurlardan birinin bile eksik olması halinde suç ve kabahat oluşmamaktadır.

Suçlar ve kabahatler yalnızca Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nda değil bazı diğer kanunlarda da var olmaktadır. Bu diğer kanunlarda düzenlenen suç ve kabahatlerden vergisel alana ilişkin olanlar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir. Ülkemizde vergiler, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73'üncü maddesi gereğince kanunla konulmakta, değiştirilmekte ve kaldırılmaktadır. Anayasa ile düzenlenen vergi ödevine uymama ve vergi kanunlarını ihlal etme vergisel alana ilişkin hukuka aykırılıklar olarak karşımıza çıkmaktadır. Ceza hukukunda yaşanan değişim sürecinde bazı hukuka aykırılıkların suç olmaktan çıkarılarak kabahat olarak ayrı bir kanunda toplanması, vergi ceza sistemi üzerinde de etkili olmuştur. Bu değişime uyum sürecinde vergisel alandaki hukuka aykırılıklar da vergi suçları ve vergi kabahatleri olarak ayrışmaya başlamıştır. Vergi Usul Kanunu'nda bu değişime uyum sağlamak amacıyla çeşitli değişiklikler yapılmıştır. VUK'un "Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası" başlıklı 344'üncü maddesi, suç kelimesi kaldırılarak "Vergi Ziyayı Cezası" olarak değiştirilmiştir. Yine VUK'un "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" başlıklı üçüncü bölümünün başlığı, "Suçlar ve Cezaları" olarak değiştirilmiştir. Bilindiği üzere üçüncü bölümde kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapmaya ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu değişikliklerle birlikte artık vergi suçu kavramı sadece vergi kaçakçılığı suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu

kapsamaktadır. Vergi kanunlarını daha ağır noktada ihlal eden vergi suçlarının cezalandırılması adli makamlarca yapılmaktadır. Vergi suç ve kabahatleri arasındaki ayırım esasen bir nitelik farkından kaynaklanmamakta, vergi suçları ile vergi kabahatleri arasında nicelik farkı var olmaktadır.

Vergi kabahatleri, vergi sisteminin işleyişini aksatan, hazineyi gelir kaybına uğratan ve vergi suçlarına nispeten vergi kanunlarını daha hafif noktada ihlal eden hukuka aykırılıklardır. Vergi kabahatleri, Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyayı, usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Vergi kabahatlerinin cezalandırılması vergi idaresince yapılmakta ve yaptırımları para cezası olmaktadır. Unsurları çerçevesinde bakıldığında suçlarda olduğu gibi vergi suç ve kabahatlerinin de kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört unsuru bulunmaktadır. Bu unsurlardan birinin bile eksik olması halinde cezalandırılabilir bir vergi suçundan ya da vergi kabahatinden bahsetmek mümkün olmamaktadır. Vergi suçları ve vergi kabahatleri arasındaki bu ikili ayırım, bu hukuka aykırılıkların genel hükümler bakımından uygulama alanına dahil oldukları kanunların da farklı olmasına neden olmuştur. Vergi suçları açısından Türk Ceza Kanunu genel kanun niteliğindedir, vergi kabahatleri açısından Kabahatler Kanunu genel kanundur ve vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde bu kanunların genel hükümleri vergi suçları ve vergi kabahatleri açısından uygulama alanı bulmaktadır.

Suçun özel görünüm şekillerinden biri olan iştirak yani tek bir kişi tarafından işlenmesi mümkün olan bir suçun birden fazla kişinin katılımıyla işlenmesi 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu gereğince faillik, azmettirme ve yardım etme olmak üzere üç şekilde olabilmektedir. Faillik ve azmettirme hallerinde iştirak edene verilen ceza suçun cezası olurken, yardım etme halinde iştirak edene verilen ceza suçun cezasından daha az olmaktadır. Vergi suçlarına ve vergi kabahatlerine iştirak etmek de mümkündür. Esasen tek bir kişi tarafından işlenmesi mümkün olan bir vergi suçunun ya da kabahatinin birden fazla kişinin katılımıyla işlenmesi halinde vergi suç ve kabahatlerinde iştirak söz konusu olmaktadır.

VUK'un 360'ıncı maddesinde vergi kaçakçılığı suçuna iştirak halinde iştirak eden kişinin bu suçun işlenmesinde bir menfaati bulunmadığı takdirde kendisine

TCK'da iştirak için öngörülen cezasının yarısının indirilerek verileceği hükme bağlanmıştır. Menfaat ile kastedilenin yalnızca maddi menfaat mi olduğu, manevi menfaatin de cezadan indirim yapılmasına engel olup olmayacağı, maddi menfaatten anlaşılması gerekenin ne olduğu ve kişinin menfaat elde etme gibi bir amacı olmamasına rağmen bir menfaat elde etmesi durumunda cezadan indirim yapıp yapılmayacağı gibi konular açık değildir. Doktrinde yaşanan görüş ayrılıklarına ve uygulamada yaşanan farklılıklara son verilmesi açısından bu konulara ilgililerce açıklık getirilmelidir. Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden kişi, ayrıca vergi ziyana da neden olunursa buna da iştirak etmiş olmakta ve hem vergi suçuna iştirakten hem de vergi ziyana iştirakten dolayı ceza almaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarına da iştirak mümkündür. Bu suçlarda iştirake ilişkin VUK'ta herhangi bir hüküm bulunmadığı için Türk Ceza Kanunu'nun iştirake ilişkin hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçu özgü suçlardan olduğu için bunlara iştirak, yalnızca yardım etme veya azmettirme şeklinde olabilmektedir. Bu suçları işleyebilmek için sahip olunması gereken özel niteliklere sahip olmayan kişiler, bu suçlara fail olarak katılamamaktadırlar.

Suçun özel görünüm şekillerinden bir diğeri doktrinde toplanma, içtima ve birleşme gibi değişik şekillerde adlandırılan tek bir fiille birden fazla suç ya da kabahate sebebiyet verilmesi veya birden fazla fiille bir suç ya da kabahate sebebiyet verilmesi halidir. Bu çalışmada birleşme olarak bahsedilen bu durumun vergi suç ve kabahatlerinde yaşanması da mümkündür. Tek bir fiille birden fazla vergi suç veya kabahati işlenmesi ya da birden fazla fiille tek bir vergi suç veya kabahatine neden olunması halinde vergi suç ve kabahatlerinde birleşmeden söz edilir.

Vergi kaçakçılığı suçunda birleşme tek bir fiille birden fazla vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi ya da birden fazla fiille tek bir vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi şeklinde olabilmektedir. Tek bir fiille birden fazla vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde bu suçlardan cezası miktar olarak en ağır olanının cezası uygulanmalıdır. Tek bir suç işleme kararı çerçevesinde farklı zamanlarda aynı vergi kaçakçılığının suçunun birden fazla işlenmesi durumunda TCK'nın zincirleme suça ilişkin hükümleri uygulanmakta ve kişiye tek bir ceza verilmektedir. Ancak bu ceza dörtte

birinden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır. Farklı fiillerle birden fazla vergi kaçakçılığına sebep olduğunda cezalandırmanın nasıl yapılacağı konusu ise açık değildir ve bu konuda doktrinde farklı görüşler vardır. Farklı fiillerle birden fazla vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde ortada tek bir suç ve tek bir ceza olduğunu düşününler olduğu gibi TCK'nın birleşme hükümleri gereğince bu cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmak suretiyle uygulanması gerektiğini düşünenler de vardır. Bu görüş ayrılıklarının giderilmesi için konuya ilgililerce açıklık getirilmeli ve böylelikle uygulamada birlik sağlanmalıdır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda birleşme çeşitli şekillerde mümkün olabilmektedir. Bu suçun tek bir suç işleme kararının icrası kapsamında aynı kişiye, farklı tarihlerde birden fazla işlenmesi halinde TCK'nın zincirleme suça ilişkin hükümleri gereğince kişiye tek bir ceza verilmekte, ancak bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır. Bu suçun tek bir fiille birden fazla kişiye karşı işlenmesi halinde de yine kişiye tek bir ceza verilmekte, ancak bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır. Tek bir fiille hem vergi suçu hem de başka bir suç işlenmesi ya da birden fazla vergi suçu işlenmesi halinde kişiye bu suçlardan cezası miktar olarak en ağır olanının cezası verilmektedir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda da birleşme söz konusu olabilmektedir. Memurlar zaman zaman tek bir suç işleme kararı kapsamında mükellefin vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik birden fazla özel işini yapabilmektedirler. Bu durumda memura dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmak suretiyle tek bir ceza verilmektedir.

Konuya vergi kabahatleri açısından bakıldığında tek bir fiille hem vergi ziyai hem de usulsüzlüğe neden olunması halinde kişiye bunlardan yalnızca miktar olarak cezası en ağır olan kabahatin cezası verilmektedir. Farklı fiillerle vergi ziyai ve usulsüzlüğe neden olunması halinde ise bunlar birleşmemekte, faile her biri için ayrı ayrı ceza verilmektedir. Tek bir fiille farklı vergilerin ziyaa uğratılması halinde yine bunlar birleşmemekte ve faile ziyaa uğrattığı her bir vergi için ayrı ayrı ceza verilmektedir. Farklı fiillerle birden çok vergi ziyasına neden olunması halinde bunların her biri ayrı ayrı cezalandırılmaktadır. Usulsüzlüklerde ise aynı takvim yılı içinde aynı dereceden birden fazla usulsüzlük işlenirse birden fazlasının her biri için

birincisine ait cezanın dörtte biri kesilmektedir. Usulsüzlüklerin aynı dereceden olmaması veya aynı takvim yılı içinde işlenmemesi durumunda ise her biri için Kanun'da öngörülen cezalar ayrı ayrı verilmektedir.

Suçun özel görünüm şekillerinden sonuncusu tekerrürdür. Tekerrür halinde bir suç ya da kabahat işleyen ve buna dair cezası kesinleşen kişi, bu ceza kesinleştikten sonra belli bir süre içinde tekrar bir suç ya da kabahat işlenmektedir. Tekerrüre düşen kişiye mükerrir denmektedir. İlk cezasına rağmen tekrar suç işleyen mükerririn ıslah olmadığı varsayımıyla farklı yaptırımlara başvurulmaktadır. 765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu'nda tekerrür halinde cezaların artırılması uygulamasına gidilmekteydi. 5237 sayılı TCK'da ise tekerrür halinde Kanun'da seçimlik olarak hapis cezası ve para cezası öngörülmüşse hapis cezasının seçilmesi, mükerririn cezasının mükerrirlere özgü infaz rejimi göre çektirilmesi ve gerekli görülürse infaz sonrasında denetimli serbestlik uygulanması yollarına gidilmektedir. Suçların ve kabahatlerin özel görünüm şekillerinden tekerrürün vergi suç ve kabahatlerinde de yaşanması mümkündür. Vergi suç ya da kabahati işleyen ve buna dair cezası kesinleşen kişinin bu ceza kesinleştikten sonra Kanun'da belirlenen süreler içinde tekrar bir suç ya da kabahat işlemesi durumunda vergi suç ve kabahatlerinde tekerrür söz konusu olmaktadır. Vergi suçlarında tekerrüre ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir hüküm bulunmadığı ve Türk Ceza Kanunu, ceza içeren kanunlar açısından genel kanun olduğu için vergi suçlarında tekerrür halinde TCK'nın ilgili hükümleri uygulanmaktadır. Vergi suçları ile sırf askeri suçlar hariç diğer suçların birlikte tekerrüre esas oluşturması mümkündür. Vergi suçlarında tekerrür halinde TCK gereğince Kanun'da seçimlik olarak hapis cezası ve para cezası öngörülmüşse hapis cezası seçilmekte, ceza mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilmekte ve gerekli görülürse infaz sonrasında denetimli serbestlik tedbirleri uygulanmaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda tekerrür halinde TCK'daki yaptırımlara ek olarak Vergi Usul Kanunu'nda da bir düzenleme bulunmaktadır. Buna göre vergi mahremiyetinin ihlali suçundan dolayı ceza alıp, bu cezası kesinleşen kişiler bu suçtu tekrar işlemeleri durumunda artık devlet hizmetlerinde kullanılmayacaklardır. Bir daha devlet hizmetlerinde kullanılmamadan anlaşılması gerekenin hali hazırda

memur olan kişilerin memuriyetten uzaklaştırılması mı olduğu yoksa kamu görevi niteliğinde iş gören bilirkişileri ve yeminli mali müşavirleri de kapsayıp kapsamadığı ise açık değildir.

Vergi kabahatlerinde tekerrür VUK'un 339'uncu maddesinde düzenlenmektedir. Bu madde gereğince ilk vergi cezası kesinleşen kişiye, bu cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından itibaren usulsüzlüklerde iki yıl, vergi ziyaında beş yıl içinde tekrar ceza kesilirse bu ceza usulsüzlüklerde yüzde yirmi beş, vergi ziyaında yüzde elli artırımlı olarak uygulanmaktadır.

Vergi kabahatlerinde tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından bazı konularda doktrinde görüş ayrılıkları ve uygulamada farklılıklar söz konusu olmaktadır. Vergi kabahatlerinde tekerrürün varlığı için ilk ve sonraki cezanın aynı türden kabahate ilişkin olmasının gerekip gerekmediği açık değildir. Kanun lafzına bakıldığında cezaların aynı türden vergi kabahatlerine ilişkin olmasının gerekmediği sonucuna varılsa da doktrinde yazarlar arasında görüş ayrılığı devam etmektedir. Bunun yanı sıra vergi kabahatleri için kesilen ikinci cezanın ilk ceza kesinleştikten sonra kesilmesinin yeterli olduğunu düşünenler olduğu gibi aynı zamanda ikinci cezaya neden olan kabahatin de ilk kabahatten sonra işlenmesi gerektiğini düşünenler de vardır. Yine kanun lafzına bakıldığında sonraki ceza eski tarihli bir kabahate ilişkin olsa bile ilk ceza kesinleştikten sonra kesilmesinin tekerrürün varlığı için yeterli olduğu sonucuna varılsa bile Anayasa Mahkemesi'nin bu konudaki yorumu ve Danıştay kararları tam tersi yönde olmaktadır. Vergi kabahatlerinde tekerrürü düzenleyen VUK'un 339'uncu maddesinde ilk cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren iki ve beş yıllık süreler içinde yeni bir ceza kesilmesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmektedir. İlk cezanın kesinleşme tarihi ile izleyen yılın başı arasındaki süre içerisinde yeni bir ceza kesilirse bu cezanın tekerrüre esas oluşturup oluşturmayacağı açık değildir. Kanunun lafzına ve Danıştay kararlarına bakıldığında bu sürede tekerrür açısından bir boşluk olduğu görülmektedir. Ancak doktrinde bazı yazarlar ilk cezanın kesinleştiği tarih ile bu tarihi izleyen yılın başı arasında kesilen cezaların da tekerrüre esas oluşturacağını, Kanun'daki bu düzenlemenin yalnızca sürelerin bitişini belirlemek için konulduğunu düşünmektedirler.

Doktrinde var olan bu görüş ayrılıkları, uygulamada yaşanan sıkıntılar ve Anayasa Mahkemesi ile Danıştay'ın bu hususlarda verdiği kararlar sonucu Maliye Bakanlığı bir sirküler yayınlamak yoluyla bu hususlara açıklık getirmiştir. Bu sirküler sonucunda artık yalnızca kesilen ilk vergi cezası kesinleştikten sonra yeni işlenen bir vergi kabahatine ilişkin bir ceza kesilmesi sonucunda tekerrür hükümleri uygulanabilecektir. İlk vergi kabahatinden daha önce işlenen ancak cezası ilk vergi kabahatine ilişkin ceza kesinleştikten sonra verilen vergi kabahatleri tekerrüre esas oluşturamayacaktır. Bu uygulamayla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun tekerrüre ilişkin düzenlemesi TCK'daki düzenlemeye paralel hale gelmiştir. VUK'un 339'uncu maddesinde yer alan sürelerin tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği sürenin başlangıcını mı bitişini mi düzenlemek için konulduğu hususunda yaşanan tereddütlere de bu sirkülerle birlikte son verilmiştir. Maddedeki ilk vergi cezasının kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından itibaren getirilen iki ve beş yıllık süreler tekerrür süresinin başlangıcını değil bitişini düzenlemek için getirilmiştir. Dolayısıyla ilk vergi cezasının kesinleştiği tarih ile bu tarihi takip eden yılın başına kadar geçen sürede tekrar vergi kabahati işleyen ve kendisine ceza kesilen kişi hakkında diğer şartların da varlığıyla birlikte tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk ve sonraki vergi cezasının aynı nev'iden vergi kabahatlerine ilişkin olmasının gerekip gerekmediğine ilişkin tartışmalara da bu sirkülerle birlikte açıklık getirilmiştir. Buna göre tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk ve sonraki cezaların aynı türden vergi kabahatlerine ilişkin olması gerekmektedir.

Özel usulsüzlüklerin VUK'un tekerrürü düzenleyen 339'uncu maddesinin kapsamında olup olmadığı ve maddede kullanılan "usulsüzlük" kavramının özel usulsüzlükleri kapsayıp kapsamadığı konusu ise hala tartışmalıdır. Dolayısıyla özel usulsüzlüklerin tekerrüre esas oluşturup oluşturamayacağı konusunda farklı görüşler var olmaktadır. Tek kat vergi ziyayı cezası ile üç kat kesilen vergi ziyanının birlikte tekerrüre esas oluşturup oluşturamayacağı konusu da açık değildir. Vergi cezalarının uzlaşma yoluyla sıfırlanması halinde sadece ceza miktarının mı sıfırlandığı yoksa cezanın da mı ortadan kalktığı ve dolayısıyla üzerinde uzlaşılacak suretiyle sıfırlanan bu vergi cezasının tekerrüre esas oluşturup oluşturamayacağı da tekerrür

uygulamasına ilişkin belirsiz olan bir diğer konudur. Görüldüğü üzere gerek uygulamada gerek doktrinde suçların ve kabahatlerin özel görünüm şekillerine dair çeşitli farklılıklar söz konusu olmaktadır. Bunlardan bazılarını Maliye Bakanlığı'na açıklık getirilmiş olsa da hala belirsizliğini koruyan konular vardır. Yaşanan tartışmalara ve uygulamada görülen farklılıklara son verilmesi açısından bu hususlara da ilgililerce açıklık getirilmelidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Alacakaptan, Uğur: **Suçun Unsurları**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1970.
- Aksoy, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, 4. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011.
- Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Artuk, Mehmet Emin, Ahmet
Gökçen, Caner Yenidünya: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. bs., Ankara, Adalet, 2012.
- Baykara, Bekir: **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2009.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Vergi Ceza Hukuku**, 3. bs., Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi, 2006.
- Bozdağ, Ahmet: **Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür**, Ankara, Seçkin, 2009.

- Candan, Turgut: **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- Centel, Nur, Hamide Zafer,
Özlem Çakmut: **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul, Beta, 2008.
- Demirbaş, Timur: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. bs., Ankara, Seçkin, 2007.
- Donay, Süheyl: **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta, 2008.
- Dönmezer, Sulhi: **Genel Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, 2003.
- Dönmezer, Sulhi,
Sahir Erman: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt I**, 11. bs., İstanbul, Beta, 1994.
Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt II, 10. bs., İstanbul, Beta, 1994.
Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt III, 12. bs., İstanbul, Beta, 1997.
- Edizdoğan, Nihat: **Türkiyede Vergi Suç ve Cezaları**, 2. bs., Bursa, Örnek Kitabevi, 1986.

Edizdoğan, Nihat, Metin Taş,

Ali Çelikkaya:

Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin, 2007.

Erem, Faruk:

Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler Cilt I, 10. bs., Ankara, 1973.

Erman, Sahir:

Vergi Suçları, İstanbul, 1988.

Erginay, Akif:

Vergi Hukuku, 13. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1988.

Ersoy, Yüksel:

Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 2002.

Hafizoğulları, Zeki:

Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Us-a Yayıncılık, 2008.

Hakeri, Hakan:

Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2012.

İçel, Kayıhan:

Suçların İçtimarı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1972.

Kaneti, Selim:

Vergi Hukuku, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1986-1987.

- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 5. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011.
- Kızılot, Şükrü, Zuhâl Kızılot: **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- Koca, Mahmut, İlhan Üzülmez: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. bs., Ankara, Seçkin, 2012.
- Kocaoğlu, Osman: **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2. bs., İstanbul, Yaylacılık Matbaası, 1983.
- Kunter, Nurullah: **Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1955.
- Mutluer, M. Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, 2. bs., İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008.
Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 3. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.
- Oktar, Ateş: **Vergi Hukuku**, 8. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012.

- Otacı, Cengiz, İbrahim Keskin: **Türk Kabahatler Hukuku**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2010.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu,
Nami Çağan: **Vergi Hukuku**, 21. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2012.
- Önder, Ayhan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt II-III**, İstanbul, 1992.
- Özgenç, İzzet: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009.
- Parlar, Ali, Muzaffer Hatipoğlu: **5237 Sayılı TCK'da Suça Teşebbüs İştirak-İçtima ve Yaptırımlar**, 2. bs., Ankara, Seçkin, 2010.
- Taş, Fatma: **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- Taşdelen, Aziz: **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.
- Toroslu, Nevzat: **Ceza Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2005.
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.

Şenyüz, Doğan:

Vergi Ceza Hukuku, Bursa, Ekin, 2005.

Vergi Ceza Hukuku, 5. bs., Bursa, Ekin, 2011.

Üzülmez, İlhan:

Türk Hukukunda Tekerrür, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003.

Makaleler

Balcı, Süleyman Hayri:

“Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 235, Mart 2001, s. 134-139.

Batun, Mehmet:

“Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, Sayı: 213, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2010, s. 132-138.

Bayraktar, Köksal:

“Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 50, Sayı: 1-4, İstanbul, 1984, s. 197-212.

Candan, Turgut:

“Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 52-71.

“Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ed. İhsan Uluşan, Funda Başaran Yavaşlar, Ankara, Seçkin, 2009, s. 246-284.

- Demirci, Azmi: “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) Fiilleri ve Bu Fiillerde Ceza Kesme Yetkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 321, Mayıs 2008, s. 33-36.
- Doğan, Fatma Karakaş: “Türk Ceza Hukukunda Cezaların İctimai Kurumunun Düzenlenmesi Gerektiği Üzerine”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 69, Sayı: 2011/3, s. 85-104.
- Doğrusöz, Bumin: “İdari Vergi Yaptırımlarında Tekerrür”, **Referans Gazetesi**, 08.09.2008, (Çevrimiçi) http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HB_R_KOD=105638&YZR_KOD=156, 18 Mayıs 2013.
- Doğrusöz, M. Ezhan: “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 155, Kasım 2005, s. 253-259.
- “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 156, Aralık 2005, s. 248-252.
- Erdem, Tahir: “Tekerrür Uygulamasında Yeni Dönem”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 269, Şubat 2011, s. 48-59.

Kelecioğlu, M.Aykt:

“Vergi Ziyat Cezasının Tekrarı Halinde Tekerrür Hükümleri Uygulamasında Fiilin Aynı Neviden Olup Olmayacağı Sorunu”, Sayı: 88, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2000, s. 179-182.

“Vergi Usul Kanununda Tekerrür Hükümü Uygulamasında İkinci Suç Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 39-44.

Oktar, S. Ateş:

“Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, s. 75-93.

Otacı, Cengiz:

“Türk Ceza Hukukunda İştirak”, **İstanbul Barosu Dergisi-Ceza Özel Sayısı**, Ocak 2007, s. 77-109.

Özbey, Özcan:

“Suçta Tekerrür ve Mükerrirlere Özgü Güvenlik Tedbirleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 23, Sayı: 88, Mayıs-Haziran 2010, s. 55-105.

Taş, Metin:

“Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Belge ve Bilgilerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 219, 2011 Mart, s. 20-23.

Sonsuzoğlu, Elif: “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyat Şart Mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 210, Haziran 2010, s. 22-30.

Yavaşlar Başaran, Funda: “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 82, Sayı: 6, 2008, s. 2839-2859.

“Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 72-94.

“Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ed. İhsan Ulsan, Funda Başaran Yavaşlar, Ankara, Seçkin, 2009, s. 285-297.

Tezler

Erdem, Tahir: “Vergisel Kabahatler”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi**, İstanbul, 2009.

Kaşıkcı, Mahmut: “Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi**, İstanbul, 1991.

Sonsuzoğlu, Elif: “Vergi Suç ve Cezalarında Birleşme, İştirak, Tekerrür”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 1989.

Elektronik Kaynaklar

Büyük Türkçe Sözlük, Çevrimiçi <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, 25 Kasım 2012.

Çevrimiçi <http://www.danistay.gov.tr/dergiler/126.pdf>, 9 Mayıs 2013.

Çevrimiçi <http://www.danistay.gov.tr/dergiler/127.pdf>, 10 Mayıs 2013.