

VERGİ VE İLİŞKİLİ OLARAK CEZA HUKUKU YÖNÜNDEN SUÇLARIN BİRLEŞMESİ

(Bir koyundan iki post çıkmaz ya da non bis in idem)

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 14.04.2010

I. Giriş

Güzel dilimiz Türkçede neredeyse her olayı ifade etmek için bir deyim ve atasözüne rastlamak mümkündür. Bunlardan bir tanesini çalışmamıza da başlık yaptık: “Bir koyundan iki post çıkarmak.” Türk Dil Kurumu’na göre¹ bu ifade, olması gerekenden daha fazlasını elde etmek anlamında bir deyim. Ama bu deyim, “bir koyundan iki post çıkmaz” şeklinde atasözü olarak da anlayabiliriz.

Çalışmamızda suç ve ceza kavramlarının teorik boyutlarına girilmeyecek olmakla birlikte neredeyse tüm hukukçuların üzerinde fikir birliğine vardığı üzere; çağdaş bilimsel düşüncede ceza, belirli amaçların elde edilmesi için suç işleyen bireye uygulanmakta ve bugünkü çağdaş ceza hukukunda en çok yer işgal eden hürriyeti bağlayıcı cezaların da mümkün olduğu kadar başka nitelikteki seçeneklere çevrilmesi yolu tutulmaktadır.²

Ceza suçluya, kusurunun önemini ölçmesi olanağını verecek ve böylece ileride aynı kusuru işlemekten kaçınmasını sağlayacak bir uyarı oluşturacaktır. Böylece ceza “korkutma-önleme” ve “korkutma-uslandırma” yolunda bir amaç değil, beklenen amacı elde etmek için bir araç olarak değerlendirilir.³

Çağdaş ceza hukukuna göre bir cezada aşağıdaki niteliklerin bulunması gerekir:⁴

- Cezalar, ahlaki, insan onuru ile bağdaşabilir olmalı ancak genel adetlere de aykırı olmamalıdır.
- Ceza, suçlu bakımından etkili olmalı ve zorunlu olanlar dışında, suç işlemeyenler üzerinde etki göstermemelidir. (Kastedilen etki, ibret almama anlamında değil eza çekme anlamındadır.)
- Ceza bölünebilir olmalı ve bu sayede ceza, fiilin ağırlığı ve suçlunun sorumluluk derecesine uydurulabilmelidir.
- Ceza, sonuçları itibariyle tamir edilebilmeli ve geri alınabilmelidir.

¹ TDK Atasözleri ve Deyimler Sözlüğü, www.tdk.gov.tr, Erişim: 31.03.2010

² Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku – Genel Kısım**, Beta Basım,11. Bası, İstanbul 1994, Cilt-1, s.6.

³ Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku – Genel Kısım**, Beta Basım,10. Bası, İstanbul 1994, Cilt-2, s.561-563.

⁴ DÖNMEZER-ERMAN, Cilt-2, s.567.

Bu kapsamda çalışmamız, vergi ceza uygulamalarında bu amaç ve özelliklerin bulunup bulunmadığı sonucuna ulaşmak için, “bir koyundan iki post çıkar mı” sorusuna cevap arama amacı gütmektedir. Başlıkta yer alan “non bis in idem” şeklindeki Latince ifadeye gelince, Roma hukukuna ait bir ilke olan ve çalışmamızda sonuç görüş olarak vurgulanan hususları kavramak üzere bu ifadeyi şimdilik “bir koyundan iki post çıkmaz” atasözünün Latince karşılığı olarak kabul edebiliriz.

II. Suçların İçtimaı (Birleşmesi)

İçtima; toplanma, bir araya gelme, birleştirme, biriktirme ve suçların içtimaı⁵ ise, suçların birleşmesi, suçların bir araya toplanması⁶ anlamına gelmektedir. Suçların içtimasına, fikrî içtima veya şeklî içtima da denmektedir.

Kanunî tipe uygun her sonucun bir hareketi, her hareketin de ayrı bir suç oluşturacağı bir başka ifade ile failin hareketi ile ne kadar çok sonuç meydana getirmişse o kadar suç işlemiş sayılacağı ve her bir hareketin ayrı ayrı cezalandırılacağı görüşü 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) ile terkedilmiştir.⁷ Bu durumda yeni sistematik, <<kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır>> şeklinde ifade edilebilir.⁸

Bu bağlamda TCK'nun vurgulanması gereken önemli bir özelliği de, “cezaların içtimaı” kurumuna yer vermemiş olmasıdır. Böylece farklı suçların işlenmesi halinde sanık her bir suç için ayrı ayrı cezalandırılacaktır.⁹

III. Suçların (Gerçek) İçtimasına İlişkin Kuralın İstisnaları ve Önemi

Sonuca değil, fiile ağırlık verilmesi ve fiil sayısınca suç oluşacağına kabul edilmesi, günümüz ceza hukuk anlayışına daha uygun görünmektedir. Ancak, kaç tane fiil varsa o kadar suç ve buna bağlı olarak da o kadar ceza vardır kuralının bazı istisnaları bulunmaktadır. Bu istisnalar şunlardır:

- Bileşik suç,
- Zincirleme suç,
- Fikri içtima.

Fiil çokluğunda, yukarıdaki durumlardan biri uygulanamıyorsa gerçek içtima ilkeleri gereği, haksızlık sayısı kadar suç oluşacak, fail yaptığı her haksızlık için ayrı ceza alacaktır. Örneğin

⁵ DONAY, bizimde katıldığımız üzere, “...dilin sadeleştirilmesi konusundaki genel eğilim iddiası doğrultusunda bölüm başlığında <<Suçların Birleşmesi>> teriminin kullanılması daha yerinde olabilirdi. Kaldı ki bölüm başlığında <<içtima>>, 42. maddede de <<bileşik>> ibaresinin kullanılmış olması da ayrı bir çelişkidir.” görüşündedir. Bkz. Süheyl DONAY, **Türk Ceza Kanunu Şerhi**, 1. Baskı, Beta Basım, İstanbul 2007, s.69.

⁶ NUR CENTEL-Hamide ZAFER-Özlem ÇAKMUT, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, Beta Basım, 4. Bası, İstanbul 2006, s.477.

⁷ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 26.09.2004 tarihinde kabul edilmiş ve 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Çalışmada özel olarak belirtilmedikçe TCK kısaltması ile ifade edilen bu kanundur.

⁸ Bu durum, 5237 sayılı Kanuna ilişkin 08.03.2004 tarih ve 60 sayılı Adalet Komisyonu Raporu’nun VIII. Bölümünde; “Ceza hukukunun temel kurallarından birisi, <<kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır>> şeklinde ifade edilmektedir. Bunun istisnaları, suçların içtimaı bölümünde belirlenmiştir. Bu istisnalar dışında, işlenen her bir suçla ilgili olarak ayrı ayrı cezaya hükmedilecektir. Böylece verilen her bir ceza, bağımsızlığını koruyacaktır.” şeklinde ifade edilmiştir. Raporun tam metni için Bkz. <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/komisyonrapor.doc> Erişim: 10.02.2010

⁹ DONAY, s.69.

sahte belge ile dolandırıcılık suçu işlenmişse, sahtecilik ve dolandırıcılık; binanın kapısı kırılarak içeri girilip hırsızlık suçu işlenmişse, mala zarar verme, konut dokunulmazlığını bozma ve hırsızlık suçları meydana gelecektir.

Konunun önemi nedeniyle, aşağıda (gerçek) içtimain istisnaları ayrı birer başlık altında incelenmiştir.

A. Bileşik Suç

5237 sayılı TCK'nun 42. maddesine göre; *"Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz."*¹⁰ Cebir veya yaralama ve hırsızlık suçlarının birleşmesinden oluşan "yağma" suçu, biri diğerinin unsurunu oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçlara örnek olarak gösterilebilir. Konut veya işyerinde yağma suçunun, failin yağma suçu yanında ayrıca konut dokunulmazlığını bozmak suçundan cezalandırılmaması durumu ise, biri diğerinin ağırlaştırıcı nedeninin oluşturduğundan dolayı tek fiil sayılan suçlara örnektir.¹¹

Maddede biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması nedeniyle tek fiil sayılan ve doktrinde bileşik suç (mürekkep suç) olarak adlandırılan fiilin tanımı yapılmakta ve bu tür suçlarda, suçu oluşturan araç suçtan dolayı ayrıca ceza verilmeyeceği, dolayısıyla cezaların içtimai hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça belirtilerek bu konuda meydana gelen bir kısım yanlış uygulamaların bundan böyle giderilmesi amacı güdülmektedir. Esasen bu husus Yargıtay'ın son kararıyla da belirlenmiştir. Ancak, içtihadın her zaman değişmesi olanaklı bulunduğundan durumun bu maddeyle açıklığa kavuşturulması gerekli görülmüştür.¹²

Bileşik suçlarla, bir suçu işlemek veya işlenmiş bir suçu gizlemek için yahut bir suç vesilesiyle bir başka suçu işlemek halleri birbirinden ayrılmıştır. Bu son üç durumda, suçların içtimai kurallarının uygulanacağı kabul edilmiştir. Bileşik suçta ise, bir suç diğer bir suçun unsuru olmakta veya ağırlaştırıcı nedeni olmaktadır. Unsur olma halinde bağımsızlığını tamamen kaybetmekte ve ortada tek bir suç kalmaktadır. Ağırlaştırıcı neden olması halinde ise, ağırlaştırıcı neden durumundaki suç aynı şekilde bağımsızlığını kaybetmiş olacaktır. Fiil çokluğunda bileşik suç, zincirleme suç veya fikrî içtima kuralları uygulanamıyorsa gerçek içtima uygulanacak ve haksızlık kadar suç oluşacaktır.¹³

B. Zincirleme Suç

Zincirleme suç, 5237 sayılı TCK'nun 43. maddesinde düzenlenmiş olup, kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında uygulanmaz. Hükme göre; *"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*

¹⁰ DONAY, "...maddenin ikinci cümlesinde yer alan <<...içtima hükümleri uygulanmaz...>> cümlecigi... yanlış yoruma neden olmuştur. Cezaların içtimainı kabul etmeyen bir sistemde, <<Suçların içtima>> başlığında düzenlene bir kurumda iki ayrı suçtan söz edilmesi, kurumun inkârı anlamına gelir ki, doğru değildir." görüşündedir. DONAY, s.69.

¹¹ CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, s.497.

¹² Gereğeden. Bkz. <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/maddegerekce.doc> Erişim: 10.02.2010

¹³ Sedat BAKICI, **5237 Sayılı Kanun Kapsamında Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Adalet Yayınevi, Ankara 2007, s.792, 793.

şekilleri, aynı suç sayılır.” Diğer taraftan, “Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda”¹⁴ ve “Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda”¹⁵ yine bu hüküm uygulanacaktır.

5237 sayılı TCK'nun yukarıya aldığımız hükmünde, “müteselsil suç” yerine zincirleme suç kavramı benimsenmiştir. Zincirleme suç hâlinde aynı suçun birden fazla işlenmiş olması söz konusudur. Ancak, bu suçlar, aynı suç işleme kararı kapsamında işlenmektedirler, yani, bu suçlar arasında sübjektif bir bağ bulunmaktadır. Bu nedenle, kişiye bu suçların her birinden dolayı ayrı ayrı değil, bir ceza verilmekte ve fakat cezanın miktarı artırılmaktadır. Ancak, bu durumda cezanın artırım oranları yükseltilmiştir. Bir suçun aynı suç işleme kararı kapsamında olsa da değişik kişilere karşı birden fazla işlenmesi hâlinde, zincirleme suç hükümleri uygulanamaz. Buna göre, örneğin, bir otoparkta bulunan otomobillerin camları kırılarak radyo teyplerin çalınması durumunda, her bir kişiye ait otomobildeki hırsızlık, bağımsız bir suç olma özelliğini koruyacaktır.

Suçun biri tamamlanmış, diğerleri tamamlanmamış ise müteselsil (zincirleme) suçun oluştuğu kabul edilerek tamamlanmış suçun cezası üzerinden artırım yapılacaktır.¹⁶

Madde hükmünde, “aynı suçun birden fazla işlenmesi” unsur olarak kabul edilmekle birlikte, “Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır.” denildiğinden, aynı suç tipinin nitelikli halleri bakımından zincirleme suçun varlığı kabul edilecektir.

Kanuna aykırılık oluşturan fiiller, kanunda ayrı hükümler olarak kabul edilmişse gerçek içtima kuralları uygulanacaktır. Diğer yandan, örneğin, hırsızlık/nitelikli hırsızlık, yağma/nitelikli yağma ve dolandırıcılık/nitelikli dolandırıcılık gibi suçlar aynı bölümde yer almakla aynı suç sayılacağından zincirleme suçun varlığı kabul edilecek ve nitelikli suç için ceza tayin edilerek daha sonra cezanın ağırlaştırılması yoluna gidilecektir.

Yine hükümde, eskisinden farklı olarak, “değişik zamanlarda” denildiğinden, aynı anda işlenen fiillerde zincirleme suçun var olmayacağı kabul edilmiştir. Borca karşılık farklı vadelerde iki ayrı sahte çek verilmesi bu duruma en uygun örnektir.

Değişik zamanlarda işlenen aynı nitelikteki suçlar arasında geçen süre kısa veya uzun olabilir. Sürenin üç gün, beş gün veya bir ay olacağına ilişkin kural konulamaz. Önemli olan, suç işleme kararında birliktir.¹⁷ Ancak aradan geçen sürenin uzaması, aynı suç işleme kararı

¹⁴ “Rüşvet ve çevrenin kirletilmesi gibi, toplumu oluşturan herkesin mağdur olduğu suçlarda, muayyen bir kişi mağdur olmadığına göre, zincirleme suç hükümlerini öncelikle uygulamak gerekir. Ancak, bu son durumla ilgili olarak hukuk uygulayıcılarında oluşan tereddüdü gidermek amacıyla, 43 üncü maddenin birinci fıkrasına <<Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.>> şeklinde bir cümle eklenmiştir.” Bkz BAKICI, s.837

¹⁵ 5237 sayılı TCK'nun gerekçesinde bu durum ile ilgili; “Maddenin ikinci fıkrasında, bir fiille birden fazla kişiye karşı işlenen suçlardan dolayı sorumlulukla ilgili bir içtima hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümlerle, uygulamamızda karşılaşılan tereddütlerin önüne geçilmek amaçlanmıştır. Örneğin bir sözle birden fazla kişiye sövülmüş olması durumunda, her bir mağdur bakımından ayrı sövme suçları değil, bir sövme suçu oluşur. Ancak, bu durumda suçun cezası birinci fıkrada belirtilen oranlarda artırılır.” açıklaması yer almaktadır. Gerekçenin tam metni için Bkz. <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/maddegerekce.doc> Erişim: 10.02.2010

¹⁶ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 29.11.1982 tarih ve K:383/457 sayılı kararı. (Aktaran BAKICI, s.840)

¹⁷ Uygulamada suç işleme kararı ile suç işleme kastının karıştırıldığı sıkça görülen bir durumdur. Suç işleme kararında birlik, birbirinden bağımsız olan ve ayrı kasıtlara bağlı bulunan fiilleri birbirine bağlayan bir durumdur. Kararda birlik durumunda, fail kanunun aynı hükmünü birçok kez ihlal etmek konusunda önceden yaptığı bir plana

olmayıp yenilenen kararlar suçun işlendiğine karine teşkil eder.¹⁸ Aynı suç işleme kararı altında işlenmemişse aradaki zaman aralığı bir gün gibi kısa bir süre de olsa iki suçun oluştuğu kabul edilecektir.¹⁹

Hükümde suçun, “*değişik zamanlarda bir kişiye karşı*” işlenmesi şart koşulmuş olduğundan, mağdurların farklı olmaları durumunda, her biri ayrı suç olarak cezalandırılacaktır.²⁰ Buna bağlı olarak fail, işlediği fiillerin mağdurlarının ayrı şahıslar olduğunu biliyor veya bilecek durumda ise zincirleme suçtan söz edilemeyecektir. Suçun mağdurunun belli bir kişi olmadığı durumlarda, toplum mağdur olduğundan zincirleme suç kabul edilecektir. Parada sahtecilik ve imar kirliliğine neden olmak bu tür mağduru belli bir kişi olmayan suçlara örnek verilebilir.

Son olarak, zincirleme suçların hukuki veya fiili nedenler ile kesilmesinden sonra eylemin sürdürülmesi halinde yeni bir suç oluşacağı ve iddianamenin düzenlenmesi, mahkûmiyet kararı, vazgeçme üzerine verilen düşme kararı, Af Kanunu, hukuki kesinti nedenlerine; failin tutuklanması, özgürlüğü kısıtlayıcı mahkûmiyet kararının infazı gibi durumlar da fiili kesintiye örnek verilebilir.²¹ Bu durumlardan sonra eylemin sürdürülüyor olması yeni bir suç olarak kabul edilecektir.

Zincirleme suçun kabulü halinde her suç için ayrı ceza belirlenmeyip tek bir cezaya hükmedilecek ve bu ceza, suçun niteliği ve vahameti, teselsül sayısı, sanığın eylemini sürdürmekteki ısrarlı tutumu, kişiliği nazara alınarak dörtte birden dörtte üçüne kadar artırılabilecektir.²²

Sanık hakkındaki hükmün kesinleşmesinden sonra aynı suçun devamı niteliğinde bir başka fiil ortaya çıkmışsa, yapılacak artırımdan sonra ilk karardaki hapis cezası düşülerek cezaya karar verilmesi gerekli olmaktadır. Zincirleme suçun varlığı halinde; önce temel ceza tayin edilecek, daha ağır veya daha az cezayı gerektiren birden fazla nitelikli hallerin gerçekleşmesi durumunda temel cezada önce artırma sonra indirme yapıp bu ceza üzerinden teşebbüs, iştirak hükümleri uygulanacaktır. Zincirleme suç nedeniyle ceza artırımı ancak bu noktada yapılacak ve en son olarak da haksız tahrik, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve şahsi indirim nedenleri uygulanacaktır.²³

Zincirleme suçta zamanaşımı, TCK'nun 66/6. maddesi hükmü gereği, son suçun işlendiği tarihten itibaren başlayacaktır. Son suç teşebbüs aşamasında kalmış ise son hareketin yapıldığı tarih, zamanaşımının başlangıcı olacaktır. Zamanaşımının hesabında, cezayı artıran veya azaltan haller dikkate alınmayacaktır.²⁴

göre ve genel düşünce ile davranmaktadır. Bir işletmenin deposunda görevli depocunun, depodaki malların çalındığının belli olmaması için malları parça parça ayrı zamanlarda götürmesi buna en güzel örnektir. Ayrıca Bkz. CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, s.494.

¹⁸ BAKICI, s.842. Ayrıca Bkz. CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, s.490, 491

¹⁹ BAKICI, s.843.

²⁰ CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, s.492.

²¹ BAKICI, s.848.

²² BAKICI, s.850, 852

²³ BAKICI, s.851.

²⁴ BAKICI, s.851. Ayrıca Bkz. CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, s.497.

Özel olarak sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarında zincirleme suç önem arz etmektedir.²⁵ Yargıtay, vergi döneminin, “...vergilerin türlerine ve hatta ticari faaliyetin niteliği ile vergilendirme usulüne göre kendi içlerinde değişkenlik göstermekte ve yine yasanın verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından aşağıya çekilebilmektedir. Bu itibarla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme-tarih döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı...” gerekçesiyle hesap dönemi-takvim yılı esas alınarak teselsül eden bir suçu oluşturduğunu kabul etmektedir.²⁶

C. Fikrî İçtima

Fikrî içtima, TCK'nun 44. maddesinde, “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Kişinin, işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olabileceği; ancak *non bis in idem* kuralı gereğince bu fiilden dolayı ancak bir defa cezalandırılabilmesi gerekçesiyle kabul edilmiş bu maddenin metninde farklı neviden fikri içtima düzenlenmiştir. Gerçekleştirdiği fiilin birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olması durumunda, failin bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suç nedeniyle cezalandırılması yoluna gidilmesi ilkesinden hareketle, bir fiilden dolayı kişinin birden fazla cezalandırılmasının önüne geçilmek amaçlanmıştır. Bir suçun temel ve nitelikli şekillerinin dışındaki suçlar, fikri içtima uygulamasında farklı suç olarak kabul edilecektir. Gerek doktrinde gerek uygulamamızda, hedefte sapma durumunda da fikri içtima hükmünün uygulanması gerektiği konusundaki görüş hâkimdir. Bu nedenle, kanuni düzenlemede hedefte sapmanın şahısta yanılma ile birlikte değerlendirilmesinden vazgeçilmiştir. Bu gibi durumlarda kişi işlediği bir fiille birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olmaktadır ve bu suçlardan en ağır cezayı gerektireni ile cezalandırılmasıyla yetinilmelidir.²⁷

Fikrî içtima hükmünün uygulanabilmesi için; tek bir fiilin olması, bu fiile bağlı sonucun gerçekleşmesi, kanunun birden fazla hükmünün ihlali gereklidir.²⁸ Aynı hükmün birden fazla ihlali halinde fikrî içtima gerçekleşmeyeceğinden gerçek içtima veya zincirleme suç oluşup oluşmadığına bakılacaktır.²⁹ Nitekim her ikisinde de birden çok ihlal söz konusu ise de, zincirleme suçta birden çok fiil ile aynı kanun maddesinin ihlal edilmesine karşın, fikri içtimada farklı kanun maddelerinin aynı anda bir fiil ile ihlal edilmesi gerektiği göz ardı

²⁵ Vergi uygulamaları yönünden “sahte belge” ve “yanıltıcı belge” kavramlarının ayırımına yönelik açıklamalar için Bkz. Hatice YURTSEVER, “Kritik Kontrol Noktası Analizinde Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 141-151.

²⁶ CGK, 05.03.2002 – 28/179.. (Aktaran: BAKICI, s.879-880)

²⁷ Gerekçeden. Bkz. <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/maddegerekce.doc> Erişim: 10.02.2010

²⁸ BAKICI, s. 917.

²⁹ DONAY, “...maddede <<birden fazla suçun>> değil <<birden fazla farklı suçun>> ifadesi kullanılmıştır. Ayrıca <<işlediği bir fiil ile...>> denilmiş olması da fiilin tek olması gerektiğini belirlemektedir. Bu şekilde ayrıca aynı suça ilişkin birden fazla hükmün ihlali (basit ve nitelikli halleri) durumu kapsam dışı bırakılmıştır.” açıklamasıyla konuya vurgu yapmaktadır. DONAY, s.72.

edilmemelidir. Birden çok suçu tek suç haline getiren unsur, zincirleme suçta aynı suç işleme kararı, fikri içtimada ise tek fiil bulunmasıdır.³⁰

Kanun, “*birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi*” ifadesini kullandığından, aynı kanundan söz edilmemekte, farklı suçların aynı kanunda olması yanında değişik kanunlarda olup özel/genel hükümlerine göre uygulama yapılamıyorsa fikri içtimanın kabul edileceğini ortaya koymaktadır.³¹

Fikrî içtima halinde fail, en ağır suçun cezası ile cezalandırılacak ancak bu ceza zincirleme suçtaki gibi artırılma tabii tutulmayacaktır. Suçun işlendiği yer ve zaman, zamanaşımı başlangıcı ve süresi de ağır cezayı gerektiren suça göre belirlenecektir. Tek bir fiil ile ihlal edilen hükümlerden biri sonradan yürürlükten kaldırılmış veya affa uğramış ise fail diğer suçtan cezalandırılacak; suçlardan biri re’sen takip edilmekte diğerinin takibi şikâyete bağlı ise bu durumda şikâyet yoksa re’sen takip edilen suçtan dolayı yargılama yapılacaktır.³²

IV. Ceza Mahkemesinde Yargılanacak (Vergi) Kaçakçılık Suçları ve Suçların İçtimai

VUK’nun “*Kaçakçılık Suçları*” başlıklı 359. maddesi³³ aşağıdaki gibidir:

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

³⁰ CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, s.478.

³¹ BAKICI, s. 918.

³² CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, s.485 ve BAKICI, s. 919.

³³ 5728 ve 5904 sayılı Kanun ile değişik 17.03.2010 tarihi itibariyle güncel hüküm.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Yukarıya alınan hüküm, 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³⁴ ile yapılan değişiklik ile 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, suç tarihi-önceki kanun/sonraki kanun-lehe olan hükümlerin geriye yürütülmesi-aleyhe olan hükümler için geriye yürüme yasağı vb. gibi konuları dışarıda bırakarak devam edersek:

VUK, içerdiği 359. madde itibarıyla, ceza hükmü içeren bir Kanundur.³⁵ 5728 sayılı Kanun gerekçesinde de;³⁶ “Ceza hükmü içeren kanunlarda, suç tanımlarına yer verilmesinin yanısıra çoğu zaman örneğin; teşebbüs, iştirak ve içtima gibi konularda da Türk Ceza Kanununda benimsenen ilkelerle çelişen hükümlere yer verilmektedir. Böylece, ceza kanununda benimsenen genel kurallara aykırı uygulamaların yolu açılmakta ve temel ilkeler dolanılmaktadır. Tüm bu sakıncaların önüne geçebilmek bakımından, ayrıca, hukuk uygulamasında birliği ve hukuk güvenliğini sağlamak için diğer kanunlarda sadece özel suç tanımlamalarına yer verilmesi veya bu suçlarla ilgili yaptırımların belirlenmesiyle yetinilmelidir. Buna karşılık, suç ve yaptırımlarla ilgili olarak Türk Ceza Kanununda belirlenen genel ilkelerin özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından da uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir.” şeklinde yer verildiği üzere, bu hükmün uygulanmasında TCK’nda belirlenen genel esaslar uygulanacaktır.

Zaten, TCK’nun “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.” hükmü karşısında, bu yönden bir tereddüt olmamalıdır.³⁷

Buna göre, TCK’nda belirtilen tekerrür gibi diğer genel esaslar bir yana özellikle çalışmamızın konusu olan suçların içtimaı konusunda TCK hükümleri geçerli olacaktır. Çalışmamızın başlangıcında ifade ettiğimiz üzere yeni sistematik, **<<kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır>>** şeklinde olduğuna göre, öncelikle VUK’nun 359. maddesinde hangi fiillerin ya da kaç fiilin düzenlendiğinin tespiti gerek ve şarttır.

VUK’nun 359. maddesi, benzerini 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun (SPK),³⁸ “Cezai Sorumluluk” başlıklı 47. maddesinde gördüğümüz, “Diğer kanunlara göre daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde” ve “...<<her bir alt bent kapsamına giren

³⁴ RG:08.02.2008-26781

³⁵ “Genel bir kanun olan TCK’ya karşın VUK’daki ceza hükümlerinin yer aldığı ‘dördüncü kitap’ ise özel bir ceza kanunudur. Bu haliyle vergi ceza hukuku, genel ceza hukuku karşısında ceza hukukunun tamamlayıcı parçasını teşkil etmektedir...”, Bkz. Şafak Ertan ÇOMAKLI, **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s. 43.

³⁶ Gereğinin tam metni için Bkz. <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0335.pdf> Erişim: 17.03.2010

³⁷ TCK md. 5

³⁸ RG: 30.07.1981-17416

fiillerden>> dolayı bir yıldan üç yıla kadar hapis ve iki bin günden beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar.” şeklinde her bir alt bendin ayrı bir suç olduğunu belirten düzenlemeye benzer bir düzenlemeye yer vermemektedir.

Bu durumda VUK'nun 359. madde hükmünde:

1. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, (a-1)
2. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, (a-1)
3. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, (a-1)
4. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, (a-2)
5. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, (a-2)
6. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlemek, (a-2)
7. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olanları kullanmak, (a-2)
8. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, (b)
9. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, (b)
10. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek, (b)
11. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmiş asıl veya suretlerini kullanmak, (b)
12. VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak, (c)

13. VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin Bakanlık ile anlaşması olmayan kişilerce basılmış halini bilerek kullanmak, (c)

üzere 13 ayrı fiilin ve dolayısıyla 13 ayrı suçun düzenlendiği sonucuna varılabilir mi? Bu sorunun cevabı doğal olarak hayır olmalıdır. Şöyle ki:

5728 sayılı Kanun gerekçesinde; *“Özellikle ekonomik hayata ilişkin düzenlemeler kapsamında oldukça sık bir şekilde idarî nitelikte ceza yaptırımlarına yer verilmektedir. Bu bağlamda yürürlüğe konan kanunlarda veya kanun hükmünde karamamelerde kazuistik (YN: Yasalarda boşluk bırakmamak, nesnel olmak, keyfiliği engellemek ve hukuk güvenliğinin sağlanması için yasaların, konuyla ilgili çıkabilecek tüm sorunları öngörmeye çalışarak düzenlenmesidir. Bu yöntemle hazırlanan yasalar çok fazla madde içerir ve hâkimin takdir yetkisini oldukça azaltır.) hükümlere yer verilmektedir. Bu kazuistik düzenlemeler arasında bir sistem birliğinin varlığından söz edilemez. Bunlar arasında bir ahenksizlik hâkim bulunmaktadır. Bu nedenle, idarî nitelikteki yaptırımlarla ilgili olarak genel bir kanun olarak Kabahatler Kanunu kabul edilmiştir.”* şeklindeki açıklamalar her ne kadar idari yaptırım gerektiren kabahatler ile ilgili ise de, gerekçede yer alan –ekonomik hayata ilişkin kazuistik düzenlemelerin- bir sistem birliği ve ahenk söz konusu olmadan suç ve ceza düzenlemesi içinde yer alıyor olması ironisini bir kenara koyarsak:

VUK'nun 359. maddesinde yer alan bu fiiller, biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturacak şekilde düzenlenmemiştir. Ancak maddenin düzenlenme şeklinde göre, tespit ettiğimiz söz konusu 13 fiil, (a), (b) ve (c) olmak üzere üç ayrı bentte toplanmıştır. Dolayısıyla maddenin düzenlemesi üç ayrı suç öngörmektedir. Burada tartışma olsa olsa (a) bendinin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinin iki ayrı suç oluşturup oluşturmayacağı yönünde olabilir.³⁹

Görüşümüze göre her ne kadar söz konusu 13 fiil, tek bir başlık halinde *“Kaçakçılık Suçları”* başlığı altında düzenmişse de, 13 ayrı fiil = 13 ayrı suç söz konusu değildir. Her ne kadar madde başlığı *“Suçları”* olarak çoğul ifade içermekte ise de kaçakçılık suçları adı altında (görüşümüze göre) 4 ayrı suç mevcuttur.

Durum böyle ele alındığında, madde hükmünde bentler ve alt bentler halinde yer alan <<farklı>> fiiller, farklı suçları oluşturacağından birbirinden farklı fiiller=suçlar nedeniyle zincirleme (müteselsil) suç oluşmayacaktır. Zincirleme suç, ancak aynı fiilin bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda aynı suç kapsamında birden fazla işlenmesi durumunda söz konusu olabilecektir. Çünkü zincirleme suçta temel şartlardan bir tanesi de <<aynı suçun>> söz konusu olmasıdır.

³⁹ Örneğin DONAY, bu suçları, maddenin a.1 ve a.2 alt bentleri ile (b) ve (c) bendi olmak üzere dört kısımda ele almaktadır. Bkz. DONAY, s.126-150. ŞENYÜZ'de farklı bir yöntem getirmemekle beraber maddenin (a), (b) ve (c) bentlerini dikkate alarak *“Birinci, İkinci ve Üçüncü Grup Fiiller”* olarak maddede sayılan fiilleri üç ayrı fiil grubu halinde tasnif etmektedir. Bkz. ŞENYÜZ, s. 291-293. İki yazar arasındaki temel fark (a) bendinin iki ayrı alt bendinin ayrı fiil grubu olarak iki ayrı suç olup olmayacağı yönündedir. Ayrıca ŞENYÜZ ayırımında fiillerden ziyade bu fiil grupları için Kanunda öngörülen cezaları esas almaktadır. ASLAN da, A, B ve C grubu olarak üç ana grup altında topladığı suçları toplam 11 fiil ile ilişkilendirmektedir. Bkz. Memduh ASLAN, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Memduh ASLAN, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008, s.32, 33.

İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişinin, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacağını öngören fikri içtima, VUK'nun 359. maddesinde öngörülen farklı fiillerin işlenmesi durumunda, tek bir fiil söz konusu olmayacağından (kural olarak) uygulanamayacaktır. Örneğin defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemiş olması nedeniyle oluşan suç ile defterlere kaydı gereken hususların vergi matrahını azaltacak şekilde başka ortamlarda izlenmesi suçunun bir arada bulunduğu hallerde her iki suç da ayrı ayrı cezalandırılacaktır.⁴⁰

Bu sistematik içinde örneğin VUK'nun 359/a-1 hükmünde yer alan,

- Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

fiilleri ayrı ayrı değil tek bir suçu oluşturacaktır.

Anlatımımızı realize etmek anlamında bir örnek daha verecek olursak:

İhracatçı (A) A.Ş. 2008 yılında gerçekleşmiş bir aracı-ihracat işleminde, sahte fatura düzenleyerek işlemleri yürütmüş, ihraç edilmiş gösterilen malların girişleri için de aynı şekilde (B) Ltd. Şti.nden sahte fatura temin etmiştir.

Bu durumda, hem sahte fatura kullanan ve hem de sahte fatura düzenleyen (A) A.Ş. kanuni temsilcileri, VUK'nun 359/b maddesine göre tek bir suç ile yargılanacaklardır. Bu fiillerin aynı yıl yani 2008 yılında birden fazla kez tekrar edilmesi birden fazla suçun işlendiği anlamına gelmeyecek ancak burada fiili sayısındaki çokluk dikkate alınarak verilen cezada ağırlaştırma yoluna gidilecektir.

Aynı firma 2008 de işlediği bu fiilleri 2009 yılında da devam ettirirse ve örneğin 2010 yılında bu husus tespit edilerek davaya konu edilirse, 2008 yılında işlenen bu fiiller tek suç, 2009 yılında işlenen fiiler ise başka bir suç olarak ayrı suçlar şeklinde cezalandırılacaktır.

⁴⁰ Yargıtay daha 1993 tarihli bir kararında (Yeni TCK ve yeni VUK md. 359 öncesi), “sahte belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak fiilleri ile VUK'nun 359. maddesinde öngörülen diğer kaçakçılık fiilleri, örneğin defter ve belge gizlemek fiili birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduklarından her bir eylemin ayrı ayrı cezalandırılması gerekir” görüşünü ortaya koymuştur. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 04.03.1993 E:1993/1037 K:1993/1134 sayılı kararı. (Aktaran Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku -Vergi Kabahatleri ve Suçları**, Ekin Basım, 4. Basım, Bursa 2008, s.266, Dipnot: 260)

Ancak, 2008 yılında herhangi bir zamanda bu suç nedeniyle örneğin bir iddianame düzenlenmiş ise daha sonra bu fiiller aynı yılda işlenmeye devam etmişse işte o zaman iddianame düzenlemesinden sonraki fiiller için ikinci bir suçtan söz edilebilecektir.⁴¹

Örnekte konunun VUK yönünden ele alınmış hali böyle ise, özel belgede sahtecilik (fatura), gümrük ve gümrük işlemleri söz konusu olduğundan (örneğin Gümrük Beyannamesi – Konşimento) resmi belgede sahtecilik suçları ile elbette ayrıca 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu yönünden de durum ayrıca ele alınacaktır.

Buna göre özellikle belirtmek gerekir ki, VUK'nun 359. maddesinde birer suç olarak öngörülen, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiiline konu sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması hâlinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.⁴²

Bu durumda (*olası*) örnekler, özel belgede sahtecilik (TCK md. 207), özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek (TCK md. 208), resmi belgede sahtecilik (TCK md. 204), resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek (TCK md. 205), resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan (TCK md. 206), açığa imzanın kötüye kullanılması (TCK md. 209), şirket veya kooperatifler hakkında yanlış bilgi (TCK md. 164), dolandırıcılık (TCK md. 157), nitelikli dolandırıcılık (TCK md. 158), hileli iflas (TCK md. 161), taksirli iflas (TCK md. 162) suçlarıdır.⁴³

V. Vergi Hukukuna Münhasır Olarak Suçların İçtimaı

Her ne kadar çalışmamız temelde ceza mahkemesinde yargılanacak (vergi) kaçakçılık suçları ile ilgili ise de konu bütünlüğünü bozmama anlamında, vergi hukukuna münhasır olarak içtima ile ilgili VUK hükümlerinden kısaca söz etmekte de yarar bulunmaktadır. Şöyle ki:

- (Vergi) Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında VUK'nun 359. maddesinde yazılı cezaların uygulanması, aynı Kanunun 344. maddesinde yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.⁴⁴
- VUK uyarınca vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda VUK'nun 359. maddesine göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmayacaktır.⁴⁵

⁴¹ Bkz. Dipnot 21'e referans verilen metin.

⁴² TCK md. 212.

⁴³ Bu arada zaman zaman tekrar tartışıldığı için belirtmek gerekir ki fatura, TCK anlamında özel belgedir. Cezalandırma da buna göre yapılacaktır. Aynı yönde "...ceza hukukumuzda faturaya mahsus özel bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak faturanın da bir evrak olması nedeniyle, özel belgede sahtecilik (TCK.m.207), Özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek (TCK.m.208), faturada sahtecilik hallerini de kapsamaktadır..." ve devamı görüşler için Bkz. Oğuz Kürşat ÜNAL, "Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: X, Yıl: 2006, Sayı: 1, 2. ve ayrıca Bkz. Bekir BAYKARA, "Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi", **Vergi Dünyası**, Eylül 2005, Sayı: 289. Yine hatırlatmakta yarar vardır ki, sahte veya yanıltıcı belge, fatura ile sınırlı değildir. Bu anlamda, ücret bordroları, SGK işe giriş / işten çıkış / prim bildirgeleri, Gümrük Beyannamesi, banka dekontları, A.tr, konşimento, menşe şahadetnamesi, tahsilat ve tediye makbuzları, çek ve senetler, sözleşmeler, ilaç reçete ve fiyat kupürleri gibi her bir belge ayrıca ele alınmalıdır.

⁴⁴ VUK md. 359

- Vergi ziyayı cezasında, cezayı gerektiren tek bir fiil ile başka türden birkaç vergi ziyayı uğramış ise her vergi yönünden ayrı ayrı ceza kesilecektir.⁴⁶ Ancak, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilecek, usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da neden olduğu sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyayı uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile karşılaştırılmasına ve noksan kesilen cezanın tamamlanmasına engel değildir.⁴⁷
- Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya (genel) usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilecektir.⁴⁸
- VUK’nda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile yine VUK’nun 359. maddesinde ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.⁴⁹

Görüldüğü üzere, VUK düzenlemesi, suçta içtima yanında ceza hukuku anlamında terkedilmiş olan cezalarda içtima hükümlerine (kısmen de olsa) yer vermektedir. Konu idari yaptırımlar olduğunda, VUK’nun TCK ve Kabahatler Kanunu kadar ahenkli olmadığı bir kez daha ortaya çıkmakta ise de çalışmanın bütünlüğünü bozmama anlamında (aşağıdaki bölüm istisna olmak üzere) burada ayrıntıya girilmeyecektir.

VI. Suçların İctima Müessesesi İle İlgili Düzenlemeler, Vergi Hukukuna Münhasır Olarak Hala Ahenk İçermemektedir

5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁵⁰ ile yapılan değişiklikler ile “*birçok kanun*”, ceza adalet sistemimizi oluşturan temel ceza kanunları olan, Türk Ceza Kanunu, Kabahatler Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu ve Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun’a uyumlu hale getirilmiştir. Bu anlamda VUK’nda da birçok düzenleme yapılmıştır.

Ancak;

- Türk Ceza Kanunuyla özel suç tanımlarına yer veren diğer kanunlar arasındaki ilişki, Anayasamızda güvence altına alınan hukuk devleti, adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olarak “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*” şeklinde belirlendiği,⁵¹

⁴⁵ VUK md. 340

⁴⁶ VUK md. 335

⁴⁷ VUK md. 336

⁴⁸ VUK md. 337

⁴⁹ VUK md. 340

⁵⁰ RG:08.02.2008-26781

⁵¹ TCK md. 5

- Türk Ceza Kanununun izlemiş olduğu suç ve ceza siyaseti ilkeleri dikkate alındığında kanunun suç ve ceza teorisine ilişkin kabul ettiği normatif hükümlerin ceza hükmü içeren diğer kanunlar bakımından da etkilerini doğuracağı,
- Yaptırım sisteminde, on dokuzuncu yüzyıl ceza hukuku anlayışının kalıntısı olan “*asli ceza - fer’i ceza*” ayırımı kaldırıldığı,
- Suçlar arasındaki “*cürüm*” ve “*kabahat*” ayırımı terk edildiği,
- Özellikle ekonomik çıkar amaçlı suçlarda suçun işlenmesiyle bir çıkar elde edildiği kesin olarak öngörülmekle birlikte, bunun miktarının belirlenemediği durumlara özgü olarak hapis cezasının yanı sıra adli para cezası da öngörüldüğü,
- Anayasada da belirtildiği gibi; hangi fiillerin suç oluşturduğunun kanunda açık bir şekilde belirlenmesi gereği ve bu düşüncenin bir sonucu olarak, ancak bir kanuni tanımda belirlenen muayyen fiillerin, ceza yaptırımını gerekli kılabileceği, bu bakımdan, belirli bir kanuna yollamada bulunmak suretiyle soyut olarak bu kanuna aykırı davranışların ceza yaptırımına bağlanması, suçta kanunilik ilkesiyle bağdaşmayacağı,
- Haksızlık oluşturan bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, izlenen suç politikasının etkili olduğu; ancak, bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, bunun esasen haksızlık ifade etmesi gerektiği hususunun göz önünde bulundurulması ve haksızlıklar arasında bir tasnif yapılması durumunda; bu tasnifte, hukuka aykırı olan fiilin ifade ettiği haksızlığın içeriğinin esas alınması gereği yönünden esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılmasının, bir nitelik farkı oluşturmadığı, bu ayırımın haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmayıp, haksızlıklar arasında sadece bir işlem farklılığı doğurduğu,
- Kabahatleri suç olmaktan ve ceza kanunlarının kapsamı dışına çıkarma eğiliminin bir sonucu olarak, çeşitli hususlarda düzenleme getiren özel kanunlarda bazı fiiller karşılığında idarî yaptırımların öngörüldüğü, bu fiiller karşılığında, genellikle parasal nitelikte bir yaptırım öngörüldüğü; ancak, bu parasal yaptırımların, bir ceza hukuku yaptırımı olan “*adli para cezası*” değil; idarî yaptırım olarak “*idarî para cezası*” niteliği taşıdığı, esasen, her ikisi de belli bir miktar paranın kişiden alınıp devlet hazinesine intikalinden ibaret gibi görünürse de; adli nitelikteki para cezası ile idarî nitelikteki para cezası arasında, karar veren merci, yaptırımın infaz sureti, yaptırıma bağlanan kanunî neticeler bakımından önemli farklılıklar bulunduğu,
- Bu nedenle, idarî nitelikteki yaptırımlarla ilgili olarak genel bir kanun olarak Kabahatler Kanunu’nun kabul edildiği, bu Kanunda, idarî yaptırımları gerektiren fiiller yani kabahatler açısından kanunilik ilkesi, zaman bakımından uygulama ve sorumluluk

esaları, zamanaşımı, idarî yaptırımların hukukî niteliği, çeşitleri ve sonuçları, bu yaptırımların yerine getirilmesi rejimi gibi konular, bir sistematik çerçevesinde düzenlendiği; ayrıca, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yolunun da düzenlendiği, Kabahatler Kanununda idarî yaptırımlarla ilgili olarak belirlenen genel hükümler nedeniyle, bu hükümlerin özel kanunlarda tanımlanan kabahatler hakkında da uygulanması gerektiği,

- 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun (KK),⁵² idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde; diğer genel hükümlerinin ise idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı,⁵³ kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlığın anlaşılması gerektiği,⁵⁴
- **KK'nun içtima hükümlerine göre;**⁵⁵ bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verileceği, bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idari para cezasından başka idari yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verileceği; aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verileceği; kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari yaptırım kararı verilmeye kadar fiilin tek sayılacağı,
- Yine aynı hükme göre, bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği, ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanabileceği,⁵⁶
- VUK'nun, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı gibi düzenlemelerinin esasen kabahat nitelikli fiilleri ve buna karşı uygulanacak idari para cezalarını düzenlediği,⁵⁷ hatta bu nedenle VUK'nun önceleri kaçakçılık suç ve cezasını düzenleyen 344. maddesi başlığının "*Vergi Ziyayı ve Suçu*" olarak sonrada 5728 sayılı Kanun ile "*Vergi Ziyayı Cezası*" olarak değiştirildiği,

⁵² RG: 31.03.2005 – 25772 (M)

⁵³ KK md. 3

⁵⁴ KK md. 2

⁵⁵ KK md. 15

⁵⁶ KK md. 15

⁵⁷ Zaten bu nedenlerdir ki KK ve 5728 sayılı Kanun sonrası birçok yazar kitaplarının adında ya da ilgili içerik başlıklarında suç ve kabahat ayırımına yer vermeye başlamıştır. Örneğin Doğan ŞENYÜZ, kitabının 2008 yılında yapılan gözden geçirilmiş 4.baskısında kitap adını **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)** olarak değiştirirken Süheyl DONAY, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları** adlı kitabında bu tür fiilleri İdari Vergi İhlalleri başlığı altında kabahat ifadesi kullanmadan ele almaktadır. Esasen "*Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*" ifadesi, zaten suç olmayanlar (yani kabahatler) ceza mahkemesinde yargılanmayacağı için kendi içinde ironiktir. VUK'nun 359. maddesi başlığı olan "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*" ifadesi başına (Vergi) konularak tanımlama yapmak bundan sonrası için daha doğru görünmektedir.

hususları dikkate alındığında; başlıkta neden “*Suçların İçtimaı Müessesesi İle İlgili Düzenlemeler, Vergi Hukukuna Münhasır Olarak Hala Ahenk İçermemektedir*” şeklinde bir ifade kullandığımız da ortaya çıkmaktadır.

İdari yaptırım olarak VUK’nda yer alan ve esasen gerek içeriği ve gerekse yaptırımı nedeniyle, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı fiilleri birer kabahattir. Ancak Kanunun 359. maddesi vergi ziyasına neden olan bazı fiilleri sayma suretiyle ayırmış ve bunlar için hem ağırlaştırılmış bir idari yaptırım=kabahat (ziyaya uğratılan verginin 3 katı) hem de bir suç öngörmüştür.

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkıldığında, bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilecektir. Bu durumda ceza mahkemesinde yargılama gerektirmeyen yani suç olmayan / kabahat olan fiillerde (ziya uğratılan verginin bir katı vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller dâhil) idari yaptırım baştan idare tarafından uygulanacak ancak VUK’nun 359. maddesinde ayrıca düzenlendiği için hem kabahat ve hem de suç sayılan fiiller suç olarak yargılamaya konu olacağından idari yaptırım (ziya uğratılan verginin üç katı ceza dâhil) uygulanamayacaktır. Ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanmamışsa bu durumda kabahat olarak idari yaptırım uygulaması yapılabilecektir.

Ancak doğal olarak görüşümüzü destekler nitelikte çeşitli görüşler olduğu gibi,⁵⁸ aksi yönde de görüşler mevcuttur.⁵⁹ Ancak aksine görüş öne sürenlerin hukuki gerekçelerden ziyade finansal nedenlere dayandığı da bir gerçektir. Elbette KK’nun, VUK’nun kabahatlere ilişkin hükümlerini ilga ettiğini söylemek çok iddialı olacaktır ama en azından ortada bir ahenk bulunmadığını ve VUK’nun idari yaptırımlar öngören (kabahatler) hükümlerinin Temel Ceza Kanunları ile uyumlu olmadığını, bu yönde 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin tam amacına ulaşmadığını da kabul etmek gerekir. Üstelik bir yandan ziya uğratılan verginin üç katı idari ceza uygulayıp bir diğer yandan da oldukça uzun sayılabilecek hapis cezaları ile bireyi cezalandırmak, “*verginin teknik ve özel bir konu*” olduğu gerekçesiyle de izah edilebilecek bir durum değildir.

Üstelik çoğu zaman bu ahenksizliğin yanında bir de “*muhasabe hilesi yapmak*” gibi belirsiz fiiller eklendiğinde, bir yandan kabahatleri suç olmaktan ve ceza kanunlarının kapsamı dışına çıkarma eğiliminden söz edilirken aksine kanun yapılması, bir diğer yandan da hangi fiillerin suç oluşturduğunun kanunda açık bir şekilde belirlenmesi gereği ve bu düşüncenin bir sonucu olarak, ancak bir kanuni tanımda belirlenen muayyen fiillerin, ceza yaptırımını gerekli kılabilmesi, bu bakımdan, belirli bir kanuna yollamada bulunmak suretiyle soyut olarak bu kanuna aykırı davranışların ceza yaptırımına bağlanması, suçta kanunilik ilkesiyle bağdaşmayacağından söz edip belirsiz ve tanımsız fiiller yaratmak hukuka uygun görünmemektedir.

⁵⁸ Aynı yönde ayrıntılı görüşler için Bkz. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, “*Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri*”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2008, Özel Sayı, s. 78.

⁵⁹ Karşı görüşlere örnek olarak, “*Vergi usul Kanununun özel kanun olduğu noktasından hareketle Kabahatler Kanununun Vergi usul Kanunundaki birleşme hükümlerini ortadan kaldırdığı veya ilga ettiği söylenemez. Yazarın görüşü esas alındığında kabahate ceza verilebilmesi suçluluğa ilişkin yargılama ne kadar uzun sürse bile, sonucun beklenmesinin gerektirir. Bu durumda kabahatin infazını mümkün kılmak açısından mal varlığının yargılama sonucuna kadar bekletilmesi gerekir ki, kanun koyucunun amacının bu olduğunu söylemek zordur.*” şeklindeki görüş gösterilebilir. Bkz. ŞENYÜZ, s. 139, Dipnot 173.

Oysa VUK'na benzer hükümler içeren, SPK'nun, "Cezai Sorumluluk" başlıklı 47. maddesi, yukarıda da belirttiğimiz üzere, "Diğer kanunlara göre daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde" şeklinde başlamakta ve alt bentler halinde sayılan fiillerin "...<<her bir alt bent kapsamına giren fiillerden>> dolayı bir yıldan üç yıla kadar hapis ve iki bin günden beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar." şeklinde her bir alt bendin ayrı bir suç olduğu belirtilmektedir. Bir başka ifade ile madde hükmündeki her bir fiil ayrı ayrı suç olarak cezalandırılacak, ancak diğer kanunlarda daha ağır bir ceza öngörülmüşse bu durumda diğer kanunlar uygulanacaktır. Bizce yine isabetli bir şekilde madde hükmünde, "Gerçeğe aykırı defter ve kayıt tutan, hesap açan veya bunlarda her türlü muhasebe hilesi yapan ya da gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayanlar, Türk Ceza Kanununun belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır." hükmü bulunmaktadır.

Söz konusu SPK düzenlemeleri de aynen VUK'nun 359. maddesinde olduğu gibi 5728 sayılı Kanun ile bu hale getirilmişken, SPK'nda izlenen sistemin VUK'nda neden uygulanmadığı sorusu cevaplanamamaktadır.

VII. Sonuç

Yazının kaleme alındığı tarih itibariyle geçerli mevzuata göre,

- Yaptırımını idari olan, vergi ziyai, özel usulsüzlük ve usulsüzlük fiilleri birer kabahat olarak vergi suçları ile içtima edilmeyecektir.
- Vergi suçlarının düzenlendiği VUK'nun 359. maddesi, birden fazla fiili ve dolayısıyla birden fazla suçu düzenlemektedir. Kural olarak madde metninde yer alan her bir suç içtima tabidir. Ancak fikri içtima, zincirleme suç veya bileşik suç oluşabilen özel durumlar da vardır.
- Yargıtay vergi suçu yönünden özellikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarında takvim yılını esas alarak zincirleme suç uygulaması yapılacağı görüşündedir.
- Vergi suçu kapsamında bulunan fiiller, özellikle TCK md. 212'de yer alan şekilde başka bir suçu daha oluşturuyorsa bu suçlar "gerçek içtima" kurallarına göre ayrı ayrı cezalandırılacaktır.
- VUK içerdiği özel ceza düzenlemesi yani VUK md. 359 yönünden TCK'nın genel hükümlerine tabidir.
- VUK içerdiği kabahat ve suç düzenlemeleri yönünden, Temel Ceza Kanunları ile (tüm çabalara rağmen) ahenkli bir yapı göstermemektedir.
- Aynı hukuka aykırı fiilin, hem ziyaa uğratılan verginin üç katı para cezası ve hem de hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasının, üstelik bir de amme alacağının korunması yöntemlerinin⁶⁰ istisnasız uygulandığı dikkate alındığında vergi ve vergi ceza hukuku anlamında cezaların "korkutma-önleme" ve "korkutma-uslandırma"

⁶⁰ 6183 sayılı AATUHK md.9-36.

amaçlarından ziyade “tasfiye” amacına⁶¹ hizmet ettiğini ifade etmek yanlış olmayacaktır. Bir başka deyişle yürürlükteki mevzuat, görüşümüze göre bir koyundan birden fazla post çıkarmaya yöneliktir.

Hukuk devletlerinde, yasama organının neyin suç olduğu ve nasıl ne miktarda cezalandırılacağı konusunda münhasıran yetkili olması, bu yetkinin sınırsız olması şeklinde kabul edilmesini önlemektedir. Görüşümüze göre, konu vergi uygulamaları olduğunda, suç (+ kabahatler) ve ceza arasındaki oran ölçsüz hale gelmiş olup, adalete uygun düşmemektedir.⁶²

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

⁶¹ Cezaların “tasfiye” veya “yok etme” amacı, suçlu için uslandırıcı amaçların gerçekleşmesinin imkânsız bulunduğu hallerde, toplumun korunması açısından suçlunun toplum dışına çıkarılması olarak ifade edilebilir. Eski dönemlerde oldukça cazip olan bu amaca yönelik en güzel örnek idam cezasıdır. Ayrıntılar için Bkz. DÖNMEZER-ERMAN, Cilt-2, s.565.

⁶² Anayasa Mahkemesi'nin 03.12.1992 tarih ve E:1992/45 K:1992/51 sayılı kararında yer alan, “Suç ile ceza arasındaki oranın adalete uygun bulunup bulunmadığını, o suçun toplum hayatında yarattığı etkiye ve kamu vicdanında aldığı tepkiye göre takdir etme zorunluluğu vardır. / Bu oransallık bağının bulunması, hukuk devleti ilkesinin ve adalet anlayışının bir gereğidir. / Yasakoyucu, cezaların türünü seçerken ve sınırlarını belirlerken mutlak adalet ölçülerini izlemek zorundadır. Ceza kendiliğinden haklı olmalıdır. / Cezaların, suçların ağırlık derecelerine göre önleme ve iyileştirme amaçları da gözönünde tutularak adaletli bir ölçü içinde konulması, ceza hukukunun temel esaslarından” şeklindeki gerekçenin çalışmamıza konu olay açısından da dikkate alınması gerektiği görüşündeyiz.