

# Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri

**Yrd. Doç. Dr. SÜLEYMAN ÜSTÜN**  
Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
Vergi Hukuku Anabilim Dalı

**Arş. Gör. GÜLDEN ŞİŞMAN**  
Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
Vergi Hukuku Anabilim Dalı

## GİRİŞ

26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı "Türk Ceza Kanunu" 12 Ekim 2004 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış olup, ilgili kanunla 765 sayılı Türk Ceza Kanununun sistematik yapısı tamamen değiştirilmiştir. TCK'da yapılan bu düzenleme başta vergi mevzuatı ve diğer kanunlarda yer alan ceza normlarını da değiştirmiştir. Dolayısıyla, ceza hukuku anlamında bir uyumun ve yeknesaklığın sağlanması için ceza normu içeren bütün mevzuatın TCK'ya uyarlanması gerekmiştir. Yeni TCK'nın 5. maddesinde "Bu kanunun genel hükümleri ile özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hükmü ceza hukuku ile vergi hukukunun bağlama noktasını belirtmekte ve değişiklik yapılmasının bir gereklilik olduğunu vurgulamaktadır. Bu gerekliliğin bir sonucu olarak 5728 Sayılı "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>1</sup>" ile vergi ceza hukukuna yönelik bazı düzenlemelerde de değişiklikler yapılmıştır.

5728 sayılı Kanunun 271 ila 281'inci maddeleri kapsamında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli maddeleri değiştirilmiş ve özellikle ceza mahkemesinde yargılanan suçlara ilişkin düzenlemeler TCK paralelinde yeniden düzenlenmiştir.

İlgili düzenleme çerçevesinde öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" isimli dördüncü

kitap, ikinci kısmının üçüncü bölüm başlığı "Suçlar ve Cezalar" olarak; "İştirak" başlığını taşıyan 360. maddenin başlığı da "Cezadan indirim" olarak değiştirilmiştir. Şunu da belirtmekte fayda vardır ki yapılan değişiklik sadece madde başlıklarıyla sınırlı olmayıp birçok maddenin içeriğinde de değişiklikler yapılmıştır. İlgili düzenleme çerçevesinde vergi mahremiyetini ihlal suçunu düzenleyen VUK md. 5/6 ve 362, mükellefin özel işlerinin yapan memurlar başlıklı 363. madde, kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasına ilişkin 359. madde değişikliğe uğramıştır. 5728 sayılı Kanunla, VUK'ta yer alan ceza hükümleriyle TCK'da yer verilen hapis cezasının paraya çevrilmesi (TCK md. 50), hapis cezasının ertelenmesi (TCK md. 51) gibi hükümler uyumlaştırılmaya çalışılmış; iştirak, birleşme, pişmanlık ve ıslah konularında da düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca kamu menfaatini ihlal eden vergi suçlarının önüne geçmek amacıyla vergi cezalarının alt sınırında artış yönünde bir eğilim ortaya konulmuştur.

İlgili çalışmamızda suçun görünüm şekilleri ayrıntılı olarak irdelenecektir. Bu çerçevede teşebbüs, iştirak, birleşme ve tekerrür VUK'da yapılan değişiklikler ile TCK. hükümleri göz önünde bulundurularak eski ve yeni düzenleme karşılaştırılarak incelenecektir. Ağırlıklı olarak VUK. madde 359'a yer verilecektir. Öncelikle VUK'da yapılan atf nedeniyle TCK'nın ilgili hükmü göz önünde bulundurularak fail saptanacak, sonraki aşamada iştirak hükümleri eski ve yeni

1 08.02.2008 gün ve 26781 sayılı Resmi Gazete.

düzenleme çerçevesinde değerlendirilerek menfaat elde etme saikinın verilecek cezaya etkisi tartışılacaktır. VUK. madde 359'da düzenlenen suçlara teşebbüsün mümkün olup olmadığı değerlendirilirken, bu suçların hareket veya netice suçu olup olmadıkları konusuna da değinilecektir. Son olarak da bu suçlara verilecek ceza açısından önem arzeden birleşme ve tekerrür hükümleri irdelenecektir.

## I- Cezaya Etki Eden Unsurlar

### A-İştirak

İştirak bir tek kişi tarafından işlenebilecek bir suçun birden çok kişi tarafından işlenmesidir. Bir kimse tarafından işlenebilen bir suçun birden fazla kişinin önceden anlaşmaları ve işbirliği yapmaları neticesinde gerçekleştirilmesi halinde failer arasında iştirakin varlığından bahsedilir ve bu suretle işlenen suçlara iştirak halinde işlenen suçlar denir<sup>2</sup>. TCK md. 40'a 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. İştirakin varlığından söz edebilmek için birden çok kişi tarafından yapılan ve aralarında nedensel bağlantı bulunan birden çok hareketin varlığı, tüm şerikler açısından suça katılma kastı ya da iştirak iradesi ve karar verilen suçun işlenmesi gereklidir<sup>3</sup>. İştirak kuralları, asıl suçu düzenleyen hükmün içerisine failden başkalarını da dahil eden kurallar olup bu bakımdan asıl suçu düzenleyen kurallara göre tali ve ikincil niteliktedir. Bu nedenle şeriklerden birisi tipe uygun hareketi yapmadıkça ikincil ve tamamlayıcı nitelikteki iştirak kurallarının uygulanması ve diğer şeriklerin cezalandırılabilmesi mümkün değildir<sup>4</sup>.

Değişiklikten önce iştirak, VUK'da iştirak başlığı altında md. 360'da düzenlenmekteydi. Bu düzenleme çerçevesinde "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"

VUK'nun eski düzenlemesinde iştirak hükümlerini madde 359 ile sınırlandırmış, cezasının belirlenmesinde de menfaat kavramını esas almıştır. 5728 sayılı Kanunun 277 nci maddesi ile VUK'nun 360 ncı maddesi iştirak başlığı "Cezadan İndirim" olarak değiştirilmiş, 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 indirileceği" belirtilerek, bu düzenleme ile TCK'nın iştirake ilişkin hükümlerine atf yapılmıştır. Böylece vergi suçu, kaçakçılık suçu merkezinde toplanmak suretiyle, iştirak konusunun TCK'nın genel çerçevesi içinde çözümlenmesi amaçlanmıştır<sup>5</sup>. Bu değişiklik çerçevesinde VUK md. 359'da yer alan suçlardan birine iştirak edilmesi halinde şerikte eğer menfaat elde etme saiki<sup>6</sup> yok ise iştiraki düzenleyen TCK md. 37 devreye girecek ve öncelikle suçun faili belirlenecek, sonrasında da TCK md. 38 ve 39 çerçevesinde iştirakin nevi belirlenecektir. İştirakin nevi ve cezası belirlendikten sonra menfaat elde etme saiki olmadığı için cezanın yarısı indirilecektir. Burada şunu da belirtmekte fayda vardır ki VUK'nun 360. maddesinin yeni düzenlemesi sonucunda kaçakçılık suçunda "iştirak" uygulaması kaldırılmış değildir. Sadece bu konu ile ilgili hükümler VUK yerine TCK'da düzenlenmiş olup, VUK'ta maddi menfaatin olmaması durumunda indirim uygulanması ile ilgili özel bir hüküm getirilmiştir<sup>7</sup>.

İlgili madde çerçevesinde menfaat kavramının da ayrıca irdelenmesi gerekmektedir. Burada sözü edilen menfaat maddi bir menfaattir. Maddi menfaat kavramına para, taşınır veya taşınmaz maddi olarak değer ifade eden tüm kavramlar dâhildir. Örneğin başkasının defterinde muhasebe hileleri yapmak suretiyle o

2 OMAÇ Ramazan, Vergi ve Ceza Hukuku Açısından Suça İştirak, Vergi Sorunları, Sayı 193, Ekim 2004, s. 56.

3 SOYASLAN Doğan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2005, s. 476-477.

4 DEMİRBAŞ Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2006, s.441.

5 GERÇEK Adnan, Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu, vergidanişmani.com, ET. 28.01.2009.

6 Burada aranan menfaat maddi bir menfaat olup soyut manevi nitelikteki menfaat saiki VUK açısından cezalandırmak için yeterli olmayacaktır.

7 GERÇEK, agm.

kişinin kaçakçılık yapmasına neden olan muhasebecinin hareketi, bu kişi bir ücret karşılığı çalıştığı için, maddi menfaat temini olarak kabul edilip bu kişi iştirak hükümleri çerçevesinde fail olarak kabul edilecektir<sup>8</sup>. Bir başka örnekle daha da somutlaştırmak gerekirse maddi menfaat imalatçıların gerçekte emtia satışı yapmadıkları halde yapmış gibi gerçeğe aykırı fatura düzenleyip ihracatçılara vermeleri olayında, ihracatçı ve ona emtia satmış gibi gerçeğe aykırı fatura düzenleyip veren imalatçı için, haksız olarak iadesine sebebiyet verdikleri katma değer vergisi tutarıdır<sup>9</sup>. Yargıç önüne gelen olayda menfaat saiki olmadığına karar verirse iştirak için öngörülen cezanın yarısı indirilecektir. Bu indirim oldukça yüksek olduğundan yargıcın iştirak edende menfaat temini olup olmadığı konusunda hassas davranması gerekmektedir<sup>10</sup>.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle iştirakin TCK hükümleri çerçevesinde detaylı bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. İştirak, TCK'nın benimsediği sistematige göre üç başlık altında incelenebilir: Faillik (TCK md.37), Azmettirme (TCK md.38), Yardım Etme (TCK md.39)

### 1- Faillik

TCK md. 37/1, suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her birini fail olarak kabul etmiştir. Faili belirlemek için öncelikle suçun kanuni tanımında yer alan fiillerin tespit edilmesi gereklidir. VUK md. 359 hükmü suçun kanuni tanımlamasını yapmış ve ilgili suçun hangi fiillerle işleneceğini ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Bu düzenleme çerçevesinde kanuni tanımda yer alan fiiller şu şekilde sıralanabilir:

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

● 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 kaydedenler,

● Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenilmesi veya bu belgeleri kullanılması (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.)

● Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya defter sahifelerinin yok edilerek yerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmayarak veya belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenilmesi veya bu belgelerin kullanılması. (Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.)

● Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basılması veya bilerek kullanılması.

VUK md 359'da tanımlanan suç şekillerinden herhangi birini gerçekleştiren kişi ya da kişiler, suçun faili olarak kabul edilecektir. Örneğin sahte bir faturayı düzenleyen birden fazla kişi var ise biri fatura için kağıt temin etse, diğeri faturanın biçimini çizse, üçüncüsü de bu faturayı matbaasında bassa her üçü de eylemin asli faili olarak kabul edilecektir<sup>11</sup>.

TCK md. 37/2'de dolaylı faillik düzenlenmiştir. "Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kulla-

8 EDİZDOĞAN Nihat/TAŞ Metin/ÇELİKKAYA Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ankara 2007, s.159;

9 "... Sahte faturalar maddi karşılık söz konusu olmaksızın düzenlenemeyeceğine göre, bu maddi karşılığın niteliğinin bilinmesi gerekir. Faturayı kesenin suçta doğrudan katıldığı ve haksız vergi iadesinden pay aldığı kabulü halinde bu fiilin 213 sayılı Kanunun 338.maddesi kapsamında "kaçakçılığa iştirak" olacağı açıktır. Bu unsurların bulunmadığı da sabit görülmediği durumlarda ise faturanın komisyon karşılığı kesildiğinin ve bu fiilin de kaçakçılığa yardım suçunu oluşturduğunun kabulü gerekir..." D.7.D., 18.03.1993, 1992/5210 E., 1993/1181 K.,TC. Danıştay Başkanlığı Danıştay Bilgi Bankası.

CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara 1995, s.50.

10 DONAY Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, 2008, s. 158.

11 DONAY, s. 155.

nan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır." VUK md 359'da belirtilen suç fiillerinden birinin gerçekleştirilerek suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak kabul edilecek ayrıca araç olarak kullanılan kişinin kusur yeteneğinin olmaması halinde failin cezası artırılacaktır. Zira bu durumda sadece bir suç işlenmemekte kendisini yönlendirme yeteneği olmayan kişilerde istismar edilmektedir<sup>12</sup>. Örneğin tutulması zorunlu defterleri bir akıl hastasına tahrif ettiren kişi suçun faili olarak kabul edilecek ve faile verilecek ceza da artırılacaktır.

## 2- Azmettirme

Azmettirme, asli maddi faile suç işleme niyet ve kararını aldırma, suç işleme hususunda niyeti bulunmayan kişiyi yönlendirmek ve ona suç işleme kararı aldırma suretiyle suçun icra hareketlerinin gerçekleşmesini sağlamaktır<sup>13</sup>. Başka bir ifade ile azmettirme, belli bir suçu işleme hususunda henüz bir fikri olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemeye ikna edilmesi olup, izlenen suç politikasının gereği olarak azmettiren suçun kanundaki cezası ile cezalandırılacaktır<sup>14</sup>.

Azmettirme başlıklı TCK md. 38'de şu hükme yer verilmiştir:

"Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.

Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme hâlinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi hâlinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz"<sup>15</sup>.

Azmettirenin belli olmaması hâlinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine onbeş yıldan yirmi yıla kadar

hapis cezasına hükümlenabilir. Diğer hâllerde verilecek cezada üçte bir oranında indirim yapılabilir.

Bu madde hükmü çerçevesinde vergi suçu işleme konusunda aklında en ufak bir fikir olmayan kişiyi bu suçu işlemeye yönlendiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. Örneğin, bir kişinin diğerini defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapması hususunda azmettirmesi halinde azmettiren asli fail gibi cezalandırılacaktır. Azmettiren, alt soy-üst soy ilişkisinden kaynaklanan nüfuzunu kullanmış ise bu durumda cezası üçte birden yarısına kadar artırılacaktır. Suça azmettirilenin çocuk olması halinde de altsoy üstsoy ilişkisinin varlığı aranmaksızın cezası artırılacaktır. Azmettirenin belli olmadığı bir durumda bunun kim olduğunu ortaya çıkaran failin cezasında indirim yapılacaktır.

## 3- Yardım Etme

Yardım etme, bir başkasının kasten işlemekte olduğu bir suçun icrasının kasten desteklenmesi olup, failin suç teşkil eden fiili işlerken bir başkası tarafından desteklendiğinin, kendisine yardım edildiğinin farkında olması gerekli değildir<sup>16</sup>.

Yardım etme TCK md. 39'da şu şekilde düzenlenmiştir:

"(1) 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.

(2) Aşağıdaki hâllerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur:

a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.

b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.

12 ÖZGENÇ İzzet, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi Genel Hükümler, Ankara 2005, s. 492.

13 ŞEN Ersa, Yeni Türk Ceza Kanunu Cilt I, İstanbul 2006, s. 122.

14 ÖZGENÇ, Gazi Şerhi, s. 524.

15 İlgili fıkra gereği çocukların suça azmettirilmesi halinde cezanın artırılabilmesi için alt soy üst soy ilişkisi aranmamasının hukuki dayanağı azmettirme olgusunun tek başına bir haksızlık ifade etmesidir. ÖZMEN Remzi, Notlu-Gereğeli-Karşılaştırmalı 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Ankara 2004, s. 148.

16 ÖZGENÇ, Gazi Şerhi, s. 531.

c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.”

İlgili madde çerçevesinde yardım etme kavramı maddi ve manevi yardım olmak üzere iki başlık altında incelenebilir. Maddi yardımla failin hareketlerine katkıda bulunulması, araç sağlama ve suçun icrasını kolaylaştırma olarak iki şekilde mümkündür. Manevi yardım ise failin hareketlerine yönelik maddi bir katkı değil azmettirmede olduğu gibi manevi bir katkı olup teşvik, kuvvetlendirme, vaat ve yol gösterme olarak ortaya çıkar<sup>17</sup>.

Suç işlemeye azmettiren farklı olarak burada failde esasen mevcut olan bir suç işleme düşüncesi vardır ve bu suçun işlenmesine belirtilen şekillerde yardım edilmektedir<sup>18</sup>.

Örneğin bir muhasebecinin, vergi ödemeyi düşünmeyen ve bunun için bir takım yollar arayan arkadaşı veya müşterisine muhteviyatı itibariyle sahte gider belgeleri düzenlemesini, muhasebe kayıtlarında bir sorun çıkarsa kendisinin yardım edeceğini söylemesi kişinin suç işleme kararını güçlendirmekte ve kişiyi teşvik etmektedir. Burada fail suç işleme konusunda teşvik edilmekte ve faile suçun nasıl işleneceği konusunda yol gösterilmektedir. Dolayısıyla manevi bir yardımın varlığından söz edebilir. Vergi ödemek istemeyen kişiye suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek örneğin ikinci bir defterin nasıl tutulacağını anlatmak<sup>19</sup> halinde de manevi yardım etme hali gerçekleşecektir.

Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak isteyen bir kişiye basma işini gerçekleştirecek makinenin bulunması halinde de maddi yardımın varlığından bahsetmek mümkün olacaktır.

## B-Teşebbüs

Teşebbüs, elverişli hareketlerle suçun icrasına başlayıp elinde olmayan nedenlerle suçun tamamlanamaması halidir. "Teşebbüs icra hareketi ile tamamlanma arasında söz konusu olur"<sup>20</sup>. Suçun tanımında belirtilmiş olan fiilin icrasına başlanmış olmakla birlikte bu suçun icrasına ilişkin hareketler tamamlanmamış ya da suçun tanımında belirtilen netice gerçekleşmemiş ise suç teşebbüs aşamasına kalmış demektir<sup>21</sup>.

Tanımdan da anlaşılacağı gibi, teşebbüs, kasıtlı suçlarda söz konusudur. Taksirli suçlarda teşebbüs olmaz.

Teşebbüs derecesinde kalan bir suçtan söz edebilmek için fiilin bazı özelliklere sahip olması gerekmekte olup bu özellikler şunlardır<sup>22</sup>:

- Suçun işlenmek istenmesi
- Suçun kasten işlenebilen bir suç olması
- Gerçekleştirilen fiilin icra hareketi niteliğinde olması
- Gerçekleştirilen fiilin neticeyi meydana getirmeye elverişli olması<sup>23</sup>
- Neticeli bir suçun veya icra hareketleri kısımlara bölünebilen sırf hareket suçunun bulunması
- Suçun icra hareketine başlanmış olmakla birlikte bu hareketlerin tamamlanamamış veya kanuni tanımdaki neticenin gerçekleşmemiş olması

TCK. teşebbüs aşamasında kalmış fiilleri de cezalandırmaktadır. Ancak bu genel bir düzenleme niteliğindedir ve bazı suçlar için tipiklik öngörülmüş olup, tamamlanmamış bir suç tipiklik gerçekleşmediği için cezalandırılmayacaktır<sup>24</sup>.

17 HAKERİ, s. 335-336.

18 ARSLAN Çetin/AZİZAĞAOĞLU Bahattin, Yeni Türk Ceza Kanunu Şerhi, Ankara 2004, s. 172.

19 DONAY, s. 157.

20 ARTUK, Mehmet Emin/GÖKCEN, Ahmet/YENİDÜNYA, A.Caner, 5237 Sayılı Kanuna Göre Hazırlanmış Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2006, s. 77.

21 ARTUK/GÖKCEN/YENİDÜNYA, 5237 Sayılı Kanuna Göre Hazırlanmış Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 77.

22 ARTUK/GÖKCEN/YENİDÜNYA, s. 77-78.

23 Suça teşebbüste kullanılan araç suçun kanuni tanımında öngörülen neticeyi meydana getirmeye elverişli olmalıdır. Ancak elverişlilik sadece kullanılan araç bakımında değil suçun konusu da dahil olmak üzere bütün fiil yönünden bulunmalıdır., KOYUNCU Ali, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun Uygulayıcı Gözüyle Yorumu Genel Hükümler, Ankara 2006, s. 203.

24 HAKERİ Hakan, Ceza Hukuku, İstanbul 2007, s. 307.

Tamamlanmış bir suçun ceza hukuku açısından değerlendirilmesi çok zor değildir, çünkü neticenin gerçekleşmesi halinde suçun tanımlanmaması problem olmamaktadır. Ancak teşebbüs aşamasında kalmış bir suçun tanımlanmasında bir takım sorunlarla karşılaşılmaktadır. Özellikle vergi suçlarına teşebbüsü düzenleyen VUK'nun 358. maddesinin 4369 sayılı kanun ile kaldırılmış olması ve bu nedenle vergi suçlarına teşebbüsün kaldırıldığına ilişkin görüşlerle, VUK md. 359'da düzenlenen suçların hareket suçu olduğu, dolayısıyla da teşebbüsün olanaksız olduğu yönündeki görüşler kafaları iyice karıştırmıştır.

Öncelikle şu hususu belirtmekte fayda vardır; VUK md. 358'in kaldırılmış olması bir takım vergi suçlarına teşebbüsün mümkün olmadığı anlamına gelmemektedir. Çünkü vergi suçları devlete karşı işlenen suçlar olup suç neticesinde kamu menfaati zedelenmektedir. Dolayısıyla teşebbüsün de cezalandırılması gereklidir. Bununla birlikte, vergi kanunlarındaki ceza hükümleri, TCK'ya göre özel kanun niteliğindedir. VUK'da yer alan adli nitelikteki suçların failleri ceza mahkemesinde yargılanacaktır ve suçlar hakkında aksine hüküm bulunmadığı sürece TCK'nın genel hükümleri uygulanacaktır. VUK'da düzenlenen suçun niteliği teşebbüse uygun ise TCK'nın teşebbüs hükümlerine başvurmak mümkündür.

VUK md. 359'da sonuç unsuru olarak vergi ziyanının aranmamasının bu suçu şekli suç veya sırf hareket suçu haline getirdiği, dolayısıyla da teşebbüsün mümkün olmadığı ileri sürülmektedir.

Bu suçlar sırf hareket suçu veya neticesi harekete bitişik suç olarak nitelendirildiğinde, bu suçlara teşebbüsün olanaksız olduğunu söylemek mümkün olacaktır çünkü hareket ile birlikte sonuç da aynı anda gerçekleşecektir. Ancak bu görüş suçun oluşumu için zarar öngörülmesi halinde kabul görebilecek bir görüştür<sup>25</sup>.

Sırf hareket suçlarında, teşebbüs ancak hareketin parçalara ayrılması halinde mümkündür<sup>26</sup>. VUK'nun 5904 sayılı Kanunla değişmeden önceki 359. madde-

sinin b fıkrasının 2 nolu bendinde yer alan "Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılması veya sahte olarak basılması" fiili, parçalara ayrılabilir, dolayısıyla suç yolu vardır ve teşebbüs mümkündür<sup>27</sup>.

VUK md. 359'da yer alan suçların tamamlanabilmesi için zarar aranmaktadır. Dolayısıyla her suç tipi için olmasa da bazı suçlar için teşebbüsün mümkün olduğu söylenebilir. İlgili madde çerçevesinde başka örnekler de verilebilir:

VUK md.359 a/1 'de "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 kaydedilmesi" suç olarak tanımlanmıştır.

Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak için icra hareketlerine başladıktan sonra ve henüz tüm hileleri gerçekleştirmeden yakalanma halinde, icra hareketleri başlamış ancak sonuç gerçekleşmediği için teşebbüs mümkündür denilebilir<sup>28</sup>.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi suçu sırf hareket suçu değildir. Vergi matrahının azalması sonucunu isteyen bir netice suçudur. Suçun tüm unsurlarıyla oluşumu fiilin ileride vergi matrahının azalması sonucunu doğurabilecek nitelikte olması gereklidir<sup>29</sup>. Dolayısıyla da teşebbüsün mümkün olduğu söylenebilir.

VUK md. 359 2/c' ye göre "Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullanılanlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır". Bu suç tipine teşebbüs olanağı vardır. Şöyle ki bu suç bir hareket suçu olmakla birlikte bir tek hareketten oluşan bir suç değildir. Bu suçun ger-

25 DONAY, s. 152.

26 BAYKARA Bekir, Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün Müdür ?, Yaklaşım Dergisi, Sayı 106, Ekim 2001.

27 BAYKARA, agm; BAYKARA Bekir, Hapis Cezasını Gerektiren Vergi Suçlarında Dava Zamanaşımı Ve Zamanaşımının Başlangıcı, Vergi Dünyası, Sayı 270, Şubat 2004.

28 DONAY, s. 152.

29 OK Nuri/GÜNDEL Ahmet, Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, 2002, s. 342.

çekleşmesi için birbirini takip eden birçok eylemin yapılması gereklidir. Belge basma işi, sipariş alma, bilgisayarda dizayn yapma, filme alma, pozlama, filmi makineye takıp basma gibi hareketlerden oluşmakta olup, bu durumda belge basma işinin herhangi bir aşamasında, henüz basma işlemini gerçekleştirmeden yakalanan kişi, vergi suçuna teşebbüsten yargılanır, hüküm giyer<sup>30</sup>.

VUK md. 359/a-2'de yer alan "*Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi*" suçu da niteliği itibariyle teşebbüsü mümkündür. İcra hareketlerinin tamamlanamaması ya da tamamlanmakla beraber neticenin meydana gelmemesi, diğer bir ifade ile defter, kayıt ve belgelerin veya defter sayfalarının yok edilememesi olasılığı her zaman mümkündür<sup>31</sup>.

İcra hareketleri bölümlere ayrılabilen sırf hareket suçunda her bölüm ayrı ayrı teşebbüsü oluşturacak niteliktedir. Dolayısıyla ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçlarında teşebbüsün mümkün olmadığını söylemek doğru bir tespit değildir. Bununla beraber vergi suçlarının devlet aleyhine işlenen suçlar olması, korunan menfaatin kamu menfaati olması, bu suçların devlet otoritesini zaafa uğratma ihtimali olan tehlike suçları olması ve VUK md. 359'da sayılan suçların tamamlanması için zarar aranmaması nedeniyle de teşebbüsün varlığını kabul etmek gereklidir.

### C- İçtima

Vergi Ceza Hukuku'nda en çok uygulama alanı bulan Ceza Hukuku prensiplerinden biri de birleşmedir. Bir fiilin değişik ihlallere sebebiyet vermesi veya birden fazla fiilin tek ihlal teşkil etmesi ve tek suç gibi cezalandırılması durumuna suçların birleşmesi denir<sup>32</sup>.

Bir tek hareketle birden fazla suç ortaya çıkabileceği gibi; birden fazla fiilin bulunmasına rağmen kanun bunları tek suç kabul etmesi söz konusu olabilmekte ya da birden fazla fiil ile birden fazla ihlal ortaya çıkmakta ve kanun bunları ayrı ayrı suç olarak kabul etmektedir.

TCK' da genel kural "kaç tane fiil varsa o kadar suç ve kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır" şeklinde ifade edilir. Ancak TCK' da düzenlenen bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima bu kuralın istisnalarını oluşturmaktadır.

### 1- Fikri İçtima-Tek Fiil İle Değişik Hükümlerin İhlal Edilmesi

"*Maddi neticenin tek olması, yani dış dünyada meydana gelen değişikliğin tek olması, ihlalinin dolaşımıyla meydana gelen suçun da tek olması sonucunu doğurmamaktadır. İşte bu noktada ne yapılacağı meselesi fikri içtima müessesesinin doğumuna neden olmuştur*<sup>33</sup>". Fikri içtimanın ilk şartı, bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşumuna sebebiyet vermektir. İhlal edilen kanun hükümleri aynı kanunda düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenmiş olabilir. Fikri içtimanın varlığı için diğer bir şart da dış dünyada meydana gelen neticenin tek olması ancak bu netice ile çeşitli ihlallere neden olunmasıdır. VUK md. 359'da yer alan muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi hem vergi kaçakçılığı suçunun oluşumunu hem de evrakta sahtekârlık suçunun oluşumunu sağlamaktadır. 765 Sayılı mülga Türk Ceza Kanunu<sup>34</sup> uygulamasında sahtecilik suçlarında özel bir içtima kuralı öngörülmediğinden sahte olarak düzenlenen resmi ya da özel belgenin mesela Vergi kanunlarınca düzenlenmesi öngörülen belgelerden olması halinde, bir fiil ile iki ayrı kanun ihlal etmekte, dolayısıyla da suçu işleyen kişinin, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılması gerekmektedir. Ancak Yeni TCK. madde 212'de yer alan "*Sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması hâlinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükümlenir*" hükmü nedeniyle ilgili kişiye hem VUK. hem de TCK'nin öngördüğü ceza ayrı ayrı verilecektir<sup>35</sup>.

Bununla birlikte VUK md. 340'da yer alan "*Bu kanunda yazılı vergi ziyat cezası ve usulsüzlük ceza-*

30 BAYKARA, agm.

31 OK/GÜNDEL, s. 348.

32 GÖKÇEN/ARTUK/YENİDÜNYA, s. 32.

33 HAKERİ, s. 396.

34 13/11/2005 tarih ve 25642 S.R.G. de yayımlanan 04/11/2004 tarih ve 5252 sayılı kanunun 12. maddesi ile, 1 Haziran 2005 tarihi itibariyle tüm ek değişiklikleriyle birlikte yürürlükten kaldırılmıştır

35 GÜLTAŞ Veysel, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları, Ankara 2008, s. 209.

ları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

*Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.*" hükmü ile içtima kurallarını uygularken idari vergi suçları ve adli vergi suçları arasında ayırım yapılmış ve bu suçlar için içtima hükümlerinin uygulanması yasaklanmıştır.

Örneğin 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 kaydedenler, hem VUK. md. 359'u ihlal etmekte hem de VUK md. 344'ü ihlal ederek vergi ziyana neden olmaktadır. Ancak VUK. md. 340 gereği vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile md. 359 ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekrür hükümleri bakımından birleştirilemeyecektir. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde takibata maruz kalacaktır.

Bu hususu bir başka örnekle daha somutlaştırmak mümkündür. Örneğin mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlemlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacaklardır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilecektir.

VUK md. 340/2 hükmü Kabahatler Kanunu md. 15/3 ile çelişmektedir. Kabahatler Kanununa göre bir fiil hem suç hem de kabahat olarak tanımlanmış ise sadece suç nedeni ile yaptırım uygulanacaktır. Ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısı ile yaptırım uygulanması söz konusu olacaktır. Ancak madde 340 gereği her iki suç da ayrı

ayrı cezalandırılacaktır. Bu halde içtima kurallarının uygulanması söz konusu olmayacaktır.

## **2-Bileşik Suç**

Kanunda bağımsız bir suç olarak tanımlanan fiil, bir başka suçun temel şekline veya daha ağır cezayı gerektiren nitelikli şekline ilişkin unsurunu oluşturuyor ise bu gibi durumlarda bir başka suçun unsurunu oluşturan fiilden dolayı faile ayrıca ceza verilmeyecektir<sup>36</sup>. "*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçta bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz*" (TCK md 42).

Kanunun iki ayrı suçu müstakil bir hükümde kaynaştırdığı hallerde faile ayrı ayrı ceza verilmeyecek ortaya çıkan yeni suça veya ağırlaştırıcı sebebe ilişkin hükmün uygulanması ile yetinilecektir<sup>37</sup>. Vergi Suçları içerisinde bileşik suç tanımına uyan bir örneğe rastlanılmamıştır.

## **3-Zincirleme Suç-Birden Çok Fiil İle Birden Fazla İhlale Sebebiyet Verilmesi**

*"Her neticenin ayrı bir suç teşkil etmesinin ve failin kaç netice meydana getirmiş ise, o kadar suç işlemiş sayılarak her birinden dolayı ayrı ve bağımsız cezalara çarptırılmasının istisnalarından biri müteşsil suç veya kesintili suç adı da verilen zincirleme suçlardır"*<sup>38</sup>.

Zincirleme suç halinde aynı suçun birden fazla işlenmiş olması sözkonusu olup bu suçlar bir suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmekte ve suçlar arasında subjektif bir bağ bulunmaktadır. Zincirleme suçun subjektif koşulu işlenen birden fazla suç arasında bir suç işleme kararının icrası kapsamında manevi bir bağın varlığıdır<sup>39</sup>. Müteaddit defa işlenen bu suçların diğer bir özelliği de mağdurun aynı kişi olmasıdır.

TCK md. 43 çerçevesinde "*(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.*"

36 ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2007, s. 498.

37 HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2008, s. 345.

38 HAKERİ, s.345.

39 ÖZGENÇ, s. 501.



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

VUK md. 359/a-1 Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılmasını, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılmasını veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesini,

Aynı maddenin a-2 bendi, defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesini veya gizlenmesini veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesini veya bu belgelerin kullanılmasını suç olarak düzenlemiştir. Vergi kaçırma amaçlı olarak gerçekleştirilen bu fiiller vergi mükellefleri tarafından bir yıl içinde, (Ödenecek verginin matrahının mükellefin bir yıllık gelirinin safi tutarı olmasından yola çıkılmaktadır) aynı suç işleme kararı ile müteaddit kereler gerçekleştirilmekte olup suçun mağduru da devlettir. Bu suç bir yıl içinde müteaddit defalar işlenirken tek bir amaç vardır, o hesap döneminde ödenecek verginin matrahını azaltmak. Dolayısıyla burada TCK md. 43 gereği zincirleme suç hükümleri uygulanacak tek bir cezaya hükmedilecek ancak ceza dörtte birden, dörtte üçe kadar arttırılacaktır.

#### **D- Tekerrür**

Tekerrür, bir suçtan dolayı mahkûm olan kimsenin cezasını tamamen çektikten ya da ceza kanuni nedenlerden biriyle düşükten sonra, belli bir süre içinde bir ya da birçok suç işlenmesi durumudur<sup>40</sup>.

VUK.'nun 4369 sayılı kanunla değişik 339. maddesinde, vergi ziyamı gerektiren suçlar ve usulsüzlük suçlarını mükerrer işleyenlere, bunların gerektirdiği cezaların belli oranlarda arttırılmak suretiyle uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

İlgili madde hükmü gereğince "*Vergi ziyama 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 yirmi beş oranında arttırılmak suretiyle uygulanır.*" Bu hüküm çerçevesinde idari vergi ihlallerinde tekerrürden dolayı vergi cezasının artırılması söz konusu olmakta sonraki suçların cezasının tekerrür hükümleri uyarınca artırılabilmesi için, önceki suçun cezasının kesinleşmiş olması gerekmektedir<sup>41</sup>. Bu nedenle tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, önceki cezanın tarh ve tebliğ olunması yeterli değildir. Burada cezanın kesinleşmiş olmasından maksat, cezanın artık uyuşmazlığa konu edilemez ve tahsil edilebilir hale gelmesidir. Bir başka anlatımla, önceki cezanın tekerrüre esas alınabilmesi için cezanın dava açılmayarak kesinleşmiş olması yahut cezayı onayan yargı kararının kesinleşmiş bulunması veya uzlaşmış olması gerekir. Önceki kesinleşmiş cezanın tahsil edilmiş olup olmamasının ise tekerrür uygulaması açısından önemi yoktur<sup>42</sup>.

Adli vergi suçlarında TCK'nın 58 md. uygulanacaktır. İlgili maddeye göre önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi hâlinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekli değildir.

Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı;

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

b) Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adlî para cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl, geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz.

(3) Tekerrür hâlinde, sonraki suçla ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adlî para cezası öngörölmüşse, hapis cezasına hükümlenir.

40 EDİZDOĞAN/TAŞ/ÇELİKKAYA, s. 35.

41 OLUŞ-ÖZBALCI Mali Hukuk Bürosu, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2007, s. 904-905.

42 DOĞRUSÖZ, Bumin, Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası, 20.11.2008 Tarihli Referans Gazetesi, ET.01.02.2009.

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

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

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

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

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

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

Tekerrür hükümlerinin uygulanması için öncelikle önceden işlenen suçtan dolayı verilen hükmün kesinleşmesi gereklidir. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekli değildir. Tekerrür hükümlerinin esas alınması için diğer bir şart yeni bir suç işlenmesidir. Bu madde çerçevesinde kasıtlı suçlar ile taksirli suçlar arasında tekerrür söz konusu olmayacaktır. İlk suç eğer vergi suçu ise bu suç da ancak kasten işlenen bir suç olduğu için ikinci suçun da kasten işlenen bir suç olması gerekecektir<sup>43</sup>. Sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında da tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır.

Kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçları hariç olmak üzere; yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler de yine tekerrüre esas alınmayacaktır.

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli olan diğer bir şart da süre şartıdır. 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 adlî para cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl içinde işlenen suçlara tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Bununla birlikte bir mahkûmiyetin tekerrüre esas teşkil edebilmesi için varlığını korumuş olması lazımdır<sup>44</sup>. Kanunda yapılan düzenleme ile suç olmaktan çıkarılmış bir fiil ve ceza mahkûmiyetini tüm sonuçlarıyla ortadan kaldıran genel affa uğramış bir mahkûmiyet tekerrüre esas alınmayacaktır.

## SONUÇ

26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı "Türk Ceza Kanunu" 12 Ekim 2004 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış olup, ilgili kanunla 765 sayılı Türk Ceza Kanununun sistematik yapısı tamamen değiştirilmiştir. Bu çerçevede "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı" ile birçok kanun maddesinde değişiklik yapılmış bazıları da kaldırılmıştır. Türk Ceza Kanununun genel nitelikli bir kanun olması nedeniyle diğer kanunlarda yer alan suç ve cezalar da bu uyumlaştırma hareketinden nasibini almıştır. Oradaki değişiklikler diğer kanunlarda yer alan suç ve cezaları da etkilemektedir. Bu çerçevede VUK'da da bir takım değişiklikler olmuştur. Ceza Kanunu'nun 5. maddesinde "Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hükmü bu değişikliklerin dayanak noktası olmuştur. İlgili çalışmamızda değişiklikler çerçevesinde ceza mahkemesinde yargılanan suçlarda iştirak, teşebbüs, birleşme ve tekerrür kavramları irdelenmiştir.

Kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasına ilişkin 213 sayılı VUK'nun 359. maddesi de değişikliğe uğramıştır. Suçlar ve Cezalar olarak, "iştirak" başlığını taşıyan VUK 360. maddenin başlığı da "Cezadan indirim" olarak değiştirilmiştir.

İştirak bir tek kişi tarafından işlenebilecek bir suçun birden çok kişi tarafından işlenmesidir. TCK md. 40'a göre suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişi-

43 DONAY, s. 161.

44 EREM Faruk/DANIŞMAN Ahmet/ARTUK Mehmet Emin, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 1997, s. 658.

ne iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır.

213 sayılı VUK'nun eski düzenlemesinde, iştirak hükümlerinin uygulanması 4369 sayılı Kanunla mülga 360'ıncı maddesinde düzenlenmiş ve cezasının belirlenmesinde de menfaat kavramını esas almıştır. 5728 sayılı Kanunun 277 nci maddesi ile VUK 360 ncı maddesinin "iştirak" başlığı "Cezadan İndirim" olarak değiştirilmiş, 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 indirileceği belirtilerek bu düzenleme ile TCK'nın iştirake ilişkin hükümlerine atıf yapılmıştır. Bu değişiklik çerçevesinde VUK md. 359'da yer alan suçlardan birine iştirak edilmesi halinde şerikte eğer menfaat elde etme saiki yok ise iştiraki düzenleyen TCK md. 37 devreye girecek öncelikle suçun faili belirlenecek, sonrasında da TCK md. 38 ve 39 çerçevesinde iştirakin nevi belirlenecektir.

Tamamlanmış bir suç ceza hukuku açısından sorun teşkil etmemektedir. Ancak teşebbüs aşamasında kalmış bir suçun cezalandırılıp cezalandırılmayacağı ya da kanunda yer alan suç tiplerinin teşebbüse müsait olup olmadığı konusunda bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır. Vergi suçlarına teşebbüsü düzenleyen VUK'nun 358. maddesinin 4369 sayılı kanun ile kaldırılmış olması VUK md. 359'da vergi ziyayı sonuç unsuruna yer verilmemiş olması nedeniyle vergi suçlarına teşebbüsün mümkün olmadığı görüşlerine yoğunluk kazandırmıştır.

Kanaatimce VUK md. 358'in kaldırılmış olması bizi vergi suçlarına teşebbüsün mümkün olmadığı sonucuna ulaştırmaz. TCK md. 5'in "Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hükmü gereğince TCK'nın teşebbüsü düzenleyen genel hükümlerinden yararlanmamız gerekir. VUK.'da düzenlenen suçun niteliği teşebbüse uygun ise TCK'nın teşebbüs hükümlerine başvurmak mümkündür.

Çünkü vergi suçları devlete karşı işlenen suçlar olup suç neticesinde kamu menfaati zedelenmektedir. Dolayısıyla tehlike suçu sınıfında yer alan bu suçlarda teşebbüsün de cezalandırılması gereklidir. VUK'nun teşebbüse ilişkin 358. maddesinin kaldırılması, VUK'da yer alan adli nitelikteki suçların faille-

rinin ceza mahkemesinde yargılanması nedeniyle aksine hüküm bulunmadığı sürece teşebbüs konusunda TCK'nın genel hükümlerinin uygulanması sonucu- na ortaya çıkarmaktadır.

VUK md. 340'da vergi ziyayı cezaları ve usulsüzlük cezaları ile VUK md.359 ve diğer kanunlarda yer alan cezaların tekrerrür açısından birleşmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla adli vergi suçlarında TCK md. 58 uygulanacaktır. İlgili maddeye göre önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi hâlinde, tekrerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekli değildir. Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi hâlinde, tekrerrür hükümleri uygulanır.

765 sayılı mülga Türk Ceza Kanununun Birinci Kitap Yedinci Babda "Suç ve Cezaların İçtimayı" başlığı altında 68'inci maddeden başlayarak 80'inci maddeye kadar suç ve cezaların içtimayı düzenlenmiştir. 68 ve 77'nci maddeler arasında cezaların içtimayı, 78, 79 ve 80'inci maddelerde ise suçların içtimayı hükme bağlanmıştır. Hemen belirtelim ki, 5237 sayılı yeni TCK da cezaların içtimayı düzenlenmemiş, bu husus 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunun 99 ve 107 maddelerinde düzenlenmiştir. 5237 sayılı TCK sadece suçların içtimasını Genel Hükümler başlıklı Birinci Kitap İkinci Kısım Beşinci Bölüm içerisinde 42, 43 ve 44'üncü maddelerde düzenlemiştir.

Ceza hukukunun genel ilkelerinden biri de, kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç var ise o kadar ceza gerektiğidir. Ancak kanun koyucu, bazı durumlarda iki ayrı suçun unsurlarını içeren yeni bir suç tipi yaratıp, faili sadece bu yeni suçtan sorumlu tutarak veya yasanın aynı hükmünün birden fazla kez ihlâl edilmesi hâlinde faile bir ceza verip, bu cezada bir miktar artırım yaparak yahut tek fiil ile birbirinden bağımsız birden fazla suç tipinin ihlâli hâlinde en ağır cezayı gerektiren suçtan faili sorumlu tutarak bu kurala istisna getirmiştir. Bu üç istisnai sırasıyla Bileşik Suç, Zincirleme Suç ve Fikri İçtimadır.

Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz.

Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, zincirleme suçtan bahse-

dilir ve fail için bir cezaya hükmedilir. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, zincirleme suça ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence, cinsel saldırı, çocukların cinsel istismarı ve yağma suçlarında zincirleme suça ilişkin madde hükümleri uygulanmayacaktır.

Fikri içtima bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşumuna sebebiyet vermez. İhlal edilen kanun hükümleri aynı kanunda düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenmiş olabilir. Fikri içtimanın varlığı için diğer bir şart da dış dünyada meydana gelen neticenin tek olması ancak bu netice ile çeşitli ihlallere neden olunmasıdır. İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.

Adli vergi suçlarında TCK'nın birleşmeye ilişkin ilgili hükümleri uygulanacaktır. Ancak VUK md. 340'da yer alan hüküm gereği vergi ziyayı cezaları ve usulsüzlük cezaları ile VUK md.359 ve diğer kanunlarda yer alan cezaların birleşmesi söz konusu olamayacaktır.

#### KAYNAKÇA

ARSLAN, Çetin/AZİZAĞAOĞLU Bahattin, Yeni Türk Ceza Kanunu Şerhi, Ankara 2004.

ARTUK, Mehmet Emin/GÖKCEN, Ahmet/YENİDÜNYA, A.Caner, 5237 Sayılı Kanuna Göre Hazırlanmış Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2006

BAYKARA, Bekir, Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür ?, Yaklaşım Dergisi, Sayı 106, Ekim 2001.

BAYKARA, Bekir, Hapis Cezasını Gerektiren Vergi Suçlarında Dava Zamanaşımı Ve Zamanaşımının Başlangıcı, Vergi Dünyası, Sayı 270, Şubat 2004.

CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara 1995

DONAY, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, 2008

TC. Danıştay Başkanlığı Danıştay Bilgi Bankası. DEMİRBAŞ, Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2006

DOĞRUSÖZ, Bumin, Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası, 20.11.2008 Tarihli Referans Gazetesi, ET.01.02.2009.

EREM, Faruk/DANIŞMAN, Ahmet/ARTUK, Mehmet Emin, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 1997, s.658.

EDİZDOĞAN, Nihat/TAŞ, Metin/ÇELİKKAYA, Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ankara 2007

GERÇEK, Adnan, Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu, vergidanismani.com, ET. 28.01.2009.

GÜLTAŞ Veysel, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları, Ankara 2008

HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku, İstanbul 2007

OMAC, Ramazan, Vergi ve Ceza Hukuku Açısından Suça İştirak, Vergi Sorunları, Sayı 193, Ekim 2004

HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2008

KOYUNCU, Ali, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun Uygulayıcı Gözüyle Yorumu Genel Hükümler, Ankara 2006

OK Nuri/GÜNDEL Ahmet, Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, 2002

OLUŞ-ÖZBALCI Mali Hukuk Bürosu, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2007

ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi Genel Hükümler, Ankara 2005

ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2007

ÖZMEN, Remzi, Notlu-Gerekçeli-Karşılaştırmalı 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Ankara 2004.

SOYASLAN, Doğan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2005

ŞEN, Ersan, Yeni Türk Ceza Kanunu Cilt I, İstanbul 2006