

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ KABAHATLERİNDE VE SUÇLARINDA İÇTİMA

*Yrd. Doç. Dr. Recep NARTER**

*Arş. Gör. Ercan SARICAOĞLU***

ÖZET

Ceza kanunlarında yapılan değişikliklerin ardından, VUK'un da dâhil olduğu ceza hükmü içeren diğer özel kanunlar, yenilenmelere paralel değişim süreci içine girdi. Bu kapsamda, vergisel idari düzeni ve kamu düzenini koruma beklentisi içinde vergi politikasının tamamlayıcısı olan suç ve ceza siyaseti, vergi kabahati ve vergi suçu ayırımını belirginleştirdi. Böylece vergisel anlamda ihlal niteliği taşıyan ve cezai yaptırıma bağlanan fiiller değerlendirilirken VUK ile KBK ve TCK arasındaki bağlantı önemli bir hal aldı. Fiil ile suç arasında ortaya çıkabilecek ihtimallere göre şekillenen içtima kurumunun izahında söz konusu bağlantı dikkate alınmalıdır. Çalışmamızda; vergi kabahati ve vergi suçuna neden olan fiillerde içtima; VUK hükümleri yanı sıra KBK, m.3 ve TCK, m.5'deki atıflar esas alınarak genel kabahatler ve suçlar için geçerli içtima hükümlerine göre ele alınmıştır. Ayrıca, her bir vergi kabahatinde ve vergi suçunda içtima nedeniyle ortaya çıkabilecek istisnai haller, özel/nitelikli içtima ilişkileri olarak değerlendirilip, vergi ceza hukukuna özgü durumlar olarak nitelendirilmiştir.

ANAHTAR KELİMELER: İçtima, vergi suçu, vergi kabahati, özel/nitelikli içtima ilişkileri.

ABSTRACT

Following the amendments in Turkish Penal Law, with other special laws partially regulating penal rules -including the Tax Procedure Law (TPL) – have been proceeding. In this respect expecting to preserve administrative and public order, the completer of crime and punishment policy highlighted the division of 'tax misdemeanor' and 'tax offence'. While scrutinizing the infringements of tax law for which criminal sanctions are envisaged, the links among the TPL, Turkish Misdemeanor Law (TML) and Turkish

* Karadeniz Teknik Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

** Karadeniz Teknik Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

Criminal Law (TCL) gained importance. These links, which are being shaped as a result of act and crime connection, should be taken into consideration to explain the joinder of offences. In this article, beside analyzing under TPL, the joinder of tax misdemeanors and tax offences is examined under the TML (article 3) and the TCL (article 5) basing on the references about general rules of joinder of offences. Additionally, as a subsequence of joinder of tax misdemeanor and tax offences derogations are described as special/qualified joinder rules and specific cases of tax criminal law.

KEYWORDS: Joinder of offences, tax offence, tax misdemeanor, special/qualified joinder rules.

I. GİRİŞ

Toplum düzenini sağlama amacıyla devletin egemenliği altında varlık kazanan hukuk sistemi, korunmaya gerekli hukuki değerlere karşı var olabilecek ihlalleri, yaptırım tehdidiyle hukuki düzene bağlamıştır.

Kişi ile devlet arasında kurulan ve kamu hizmetlerinin finansmanı için ihtiyaç duyulan fonların toplanmasında devlet için güvence teşkil eden vergi ödevi ilişkisinde, vergi hukukunun bazı ihlalleri suç olarak kabulü ile koruduğu hukuksal menfaat, hazine yararı kavramıyla özdeşleşen kamu yararıdır¹. Vergi ilişkisinin alacaklısı konumunda olmanın tanıdığı sıfatın yanında, verginin ödenmesi için verdiği emirlere riayeti sağlayacak otorite olması, Devlete, kanunlar aracılığıyla emrettiği ödevlerin yapılmaması halinde kişilere karşı “cezai münasebet” tesis etme hakkı tanır². Bu hal bir suçun varlığı anlamına gelir ve suç işlendiğinde artık devlet için cezalandırma zorunluluğu vardır³. Vergi kanunlarına aykırı davranışlar ve bunlara uygulanan cezalarla ilgilenen vergi hukuku bölümü vergi ceza hukukudur⁴.

1 ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara 2011, s.209.

2 ERMAN, Sahir, **Vergi Suçları**, İstanbul 1988, s.4; MUTLUER, Kamil, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul 2008, s.224.

3 DÖNMEZER, Sulhi/ ERMAN, Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.2, 12. Bası, İstanbul 1999, s.393.

4 ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, Ankara 1990, s.16; KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul 1989, s.15; KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Ankara 2011, s.466; MUTLUER, s.30; OKTAR, S.Ateş, **Vergi Hukuku**, İstanbul 2011, s.23; ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s.4; ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. Bası, Bursa 2011, s.1; ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 8.Baskı, Bursa 2012, s.282.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) yürürlüğe girmesiyle, ceza hükmü içeren diğer özel kanunlar gibi Vergi Usul Kanunu (VUK) da yeni kanunun düzenlemelerinden etkilendi⁵. Kabahat ve suç kavramlarındaki belirginleşmenin vergi ceza hukukunda geçerlilik kazanması kaçınılmaz oldu. Kabahatler Kanunu'nun (KBK) yürürlüğe girmesinden önce tartışma konusu olan ve farklı terimler altında ifade bulan ihlallerin⁶, vergi ceza hukuku başlığı altında değerlendirilmesinde yeni bir bakış açısı kazanıldı⁷. Vergi kanunlarının emrettiği bir takım ödevlerin yapılmaması ya da yasaklanan fiillerin gerçekleştirilmesi halinde, vergi idaresi tarafından idari yaptırım niteliğinde ceza uygulanırken, bazı ihlaller ceza hukuku anlamında suç⁸ sayılarak bunları işleyenler hakkında mahkemeler eliyle verilebilecek hürriyeti bağlayıcı cezalara hükmedilmesi, vergi kabahati ve vergi suçu ayırımına

-
- 5 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun yürürlüğe girmesiyle (1 Haziran 2005) beraber 765 sayılı eski Ceza Kanunu'nda öngörülen cürüm, kabahat ayırımı terk edilmiş; kabahatler Ceza Kanun'un kapsamı dışında bırakılarak 5236 sayılı Kabahatler Kanununda(RG, 31.03.2005, 1.Mükerrer Sayı,25772) ayrıca sayılmıştır. Bu duruma uyumun sağlanmasına yönelik olarak 2008 yılında 5728 sayılı “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile de genel ceza hukuku ile vergi ceza hukuku arasındaki uyumlaştırmaların sağlanmasına çalışılmıştır. Ayrıca vergi idaresi, Tahsilat Genel Tebliğ no: 442 ile idari para cezalarının uygulanmasına yönelik izahat yapmıştır. Ancak belli konularda kavramların netleşmediği konusunda itirazlar halen devam etmektedir. Bu husus için bkz. BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, 26. Bası, Ankara 2011, s.83; SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, 5.Bası, İstanbul 2009, s.213.
- 6 Kabahatler Kanunu'nun “Tanım” başlıklı 2. maddesine göre, kabahat deyiminden kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılmaktadır. Diğer yandan kabahatin toplum düzenini, genel ahlakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amacıyla cezalandırılan fiil olarak tanımlandığını da görmekteyiz. Bkz. YURTCAN, Erdener, **Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, İstanbul, 2005, s.2; Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin değerlendirilmesi açısından ayrıca bkz. BEKAR, Elif, **“Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi” İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.LXIX, S.1-2, s.1033-1050 (www.iudergi.com, 30.01.2013).
- 7 KARAKOÇ, s.469; Ayrıca 2008 yılında yapılan değişikliğe kadar, Türk Vergi Hukuku yazınında vergi suçlarının sınıflandırılmasına ilişkin tablo çalışması için bkz. ÇOMAKLI, Şafak Ertan, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara 2008, s.35.
- 8 Vergi suçu; vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlerindeki görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan, kanuni tarife uygun cezayı gerektiren fiillerdir. Tanım için bkz. BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Afyon 2006, s.68.

dayanak teşkil etti⁹. Böylece idari para cezası gerektiren vergi ihlallerinin, teknik anlamda kabahat olduğu mevzuatta yer bulmuş oldu¹⁰. Vergi kabahatlerinde, vergi sisteminin, hukukun öngördüğü şekilde yürütülmesi ve bu bağlamda vergi kaybına yol açılmasının önüne geçilerek idari düzenin korunması esas alınırken¹¹, vergi suçlarında kamu düzenini koruma beklentisi vardır¹². Ancak her iki ihlalin de cezalandırılmasının asıl hedefi kamu yararının gerçekleştirilmesi olup¹³, farklılık nitelendirmedir¹⁴. Bu nitelendirme farklılığı, vergi ödevi ilişkisinde “hazine yararı”, “vergisel idari düzenin korunması”, “dürüst mükellefin korunması” gibi cezalandırma amacını çerçeveye kavramların cezaların niceliksel olarak derecelendirilmesine ve kabahat-suç ayrımı ekseninde ele alınmasına neden olduğundan kaynaklanır¹⁵.

Hukuka aykırı görülen, devlet eliyle yaptırıma bağlanan fiillerin tespiti, kabahat ve suç olarak tasnifi, bu bağlamda takip edilen suç ve ceza siyaseti-

-
- 9 PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon 2011, s.86.
- 10 CANDAN, Turgut, “**Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler**”, (Ed: İ. Uluşan/F. Başaran Yavaşlar), T.C İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009, s.248.
- 11 “Küçük suçluluk olarak adlandırılan, kaynağını çoğunlukla dışta, ekonomik koşullarda bulan, azaltılması ve sadece adli olmayan tedbirlerle önlenmeleri mümkün bulunan suçların takibi, bütün Avrupa ülkeleri içinde sorun olarak algılanmış ve tedbir olarak bunların suç olmaktan çıkartılması ve haklarında yaptırım uygulanmasının idari mercilere bırakılması genel olarak öngörülmüştür.”(DÖNMEZER, Erman/ YENİSEY, Feridun, **Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği**, *Kriminoloji ve Ceza Hukuku*, (www.kriminoloji.com, 24.04.2013).
- 12 ŞENYÜZ, s.22; BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “**Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar**”, (Ed: İ. Uluşan/F. Başaran Yavaşlar), T.C İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009, s.286.
- 13 Bireyi esas alan bir hukuk sisteminde, kamu yararına ilave olarak dürüst mükelleflerin hukuki menfaatlerini koruma amacının da dikkate alınması gerekliliği de ifade edilmektedir. Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, s.286.
- 14 SABAN, s.212.
- 15 SARICAOĞLU, Ercan, “**Cezalandırma Amacının Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi**”, Umut Vakfı 3. Hukukun Gençleri Sempozyumu, Antalya, 11-12 Ekim 2012, s.2. (<http://www.umut.org.tr/UserFiles/File/hukukungencleri2012.tambildiriler/11Ekim-V-2.e.s.pdf>, 30.07.2013).

nin¹⁶ ürünüdür¹⁷. Vergilendirmede kamu yararını koruma amacı doğrultusunda izlenen suç ve ceza siyaseti, vergi politikası içinde uygulanan vergi tekniğinin¹⁸ tamamlayıcısı konumundadır. Vergi ceza hukukunun bazı kavram ve kurumlarının, genel ceza hukuku ilkelerine nazaran farklılık gösterebilmesi bu anlayışın tezahürüdür¹⁹.

Bu doğrultuda Türk Vergi Hukuku bağlamında içtima konusundaki bu çalışmamızda, öncelikle genel ceza hukuku kavramı olarak içtima müessesesine konunun daha anlaşılır kılınması bakımından genel hatlarıyla değinmeye çalışıp, ardından kabahat ve suç ayırımına paralel bir yol izleyerek, vergi kabahatlerinde ve vergi suçlarında içtima konularını ayrı başlıklar altında ele alacağız.

II. İÇTİMA KAVRAMI

Kanunun yaptırım tehdidi bağladığı, kanuni tipe uygun her netice, kural olarak ayrı ve bağımsız bir suçun oluşumuna neden olur. Fail hareketiyle meydana getirdiği netice sayısınca suç işlemiştir ve her bir suç için ayrı cezai müeyyideye maruz kalacaktır. Suçun oluşumu neticenin varlığıyla ilişkilidir. Neticenin birden fazla hareketten doğuyor olması birden çok suç olduğu anlamına gelmez. Kişi tek bir hareketle birden fazla netice meydana getirebilir, bu halde birden fazla suçun faili konumundadır ancak birden fazla hareketle tek bir neticeyi gerçekleştirmiş ise tek bir suçtan sorumlu olacaktır²⁰.

“Fiil²¹” ve suç arasında ortaya çıkabilecek dört ihtimal söz konusudur²².

¹⁶ Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin 15.07.2002 tarih 119/68 sayılı kararında; “Yasa koyucu idari para cezalarına ilişkin yasa kurallarını düzenlerken ceza politikası gereği bir takım tercihler ortaya koyarak yasal düzenlemeler yapabilir. Hangi eylemlerin idari para cezasını, hangilerinin adli para cezası ya da hapis cezası gerektirdiği ve bu cezaların miktarı konusunda yasa koyucunun takdir hakkı bulunmakla beraber bu tercih serbestisi, Anayasanın genel ve özel kuralları çerçevesinde olacaktır.” ifadelerine yer verilmiştir (Karar için bkz. GEREK, Şahnaz/ AYDIN, A. Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara 2005, s.286).

¹⁷ MAHMUTOĞLU, Fatih Selami, “**Suç-Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri**”, (Edt: İ. Uluşan / F. Başaran Yavaşlar), T.C İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009, s.31.

¹⁸ Kavram için bkz. TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi**, 2. Baskı, İstanbul 1977, s.54.

¹⁹ ŞENYÜZ, s.16.

²⁰ DÖNMEZER/ ERMAN, s.373; MUTLUER, s.254; KARAKOÇ, s.522; ERDEM, Tahir, “**Zincirleme (Müteselsil) Suç**”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs 2009, s.115.

²¹ Fiil kelimesi hareket, hareketin doğurduğu netice ve hareket ile netice arasındaki illiyet bağının toplamından oluşur. Ancak fiile anlam verilirken bu unsurlardan hangisinin te-

1) Bir fiil bir ihlale neden olmuştur. Bu halde içtima yoktur. Tek bir suç ve ceza vardır.

2) Bir fiil birden çok ihlale neden olmuştur. Bu duruma suçların içtima türlerinden biri olan fikri içtima (görünürde içtima)²³ denilmektedir. Faile en ağır cezayı gerektiren hüküm uygulanır²⁴. “Fikri içtima, tek bir fülle birden fazla farklı suçun işlenmesi” olarak tanımlanabilir²⁵. Yeni Ceza Kanunumuzun “Fikri İçtima” başlıklı 44. maddesi ile 765 sayılı mülga Ceza Kanununun 79. maddeleri paralel düzenlemeler içermektedir. Madde gerekçesinde “non bis in idem” kuralı gereği, kişinin bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olması halinde, bir defa cezalandırılabilmesi vurgulanmış, failin bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suç nedeniyle cezalandırılması gerektiği ifade edilmiştir. Fikri içtima da tek fiil nedeniyle birden fazla yargılanmaya ve cezalandırmaya yol açabilecek durumların önüne geçebilme amacı söz konusudur²⁶. Toplumsal düzeni bozan ihlal iradesi tektir²⁷. Bu nedenle tek fiille kanundaki çeşitli hükümlerin ihlalden ibaret olan suçların, fikri olarak toplanması yapılır²⁸. Kanunumuzun benimsediği bu sisteme rağmen doktrinde, suçun maddi unsurunu sadece hareket olarak kabul eden ve hareketin tek olması halinde ortada birden çok suçun olamayacağını iddia eden yazarlar, fikri içtima ile tek bir suçun varlığını kabul etmezler. Kanuni

mel alınacağı bir sorun teşkil eder. Hareketin veya neticenin teklifi üzerinden fikri içtima müessesine yaklaşım nedeniyle, bu konuda iki farklı görüş söz konusudur. Her iki görüşü de örnekler ile doğrulamak mümkün görünebilir. 5237 sayılı TCK madde gerekçesinde fiilden hareketin anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir. Doğaldır ki, bu husus bizlere sadece yorumlamada yol göstericidir. Nitekim kanuni bir zorunluluktan bahsedilemez.

22 DÖNMEZER/ ERMAN, s.373-374; MUTLUER, s.254.

23 Cali içtima, kazip içtima, şekli içtima gibi çeşitli isimlerde de kullanılır. İÇEL, Kayıhan, “**Fikri İçtima Üzerine Bir İnceleme**”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* (Ord. Prof. Dr. Halil Aslanlı’ ya Armağan), C.XXX, S. 1-2, 1964, s.172 (www.iudergi.com, 23.01.2013).

24 MUTLUER, s.254.

25 ÖZTÜRK, Bahri/ ERDEM, Mustafa Ruhan, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 13. Baskı, Ankara 2013, s.358.

26 ERDEM, s.122.

27 DÖNMEZER/ ERMAN, s.383. Fikri içtimanın hukuki niteliğine ilişkin görüşler için bkz. ÖZEN, Mustafa; “**Ceza Hukukunda Fikri İçtima**”, *TBB Dergisi*, S.73, 2007, s.135-136.

28 “Fikri içtimada çeşitli ihlallerin bir neticesi olmak üzere muhtelif suçlar vardır ve bu suçların birleştirilmesi tamamen fikri ve ideal bir mahiyet taşımaktadır. Yani diğer bir tabirle mevcut bulunan müteaddit suçlar arzu edildiği için birleştirilmektedir.” İÇEL, s.172.

tipe uygun ihlaller sayısınca suçun oluştuğunu kabul eden yazarlar ise, birden çok suça kanaat getirdikleri bu halde fikri içtimanın varlığını kabul ederler. Zaten sadece bu halde fikri içtima, suçların birleşmesi anlamını taşır²⁹.

3) Birden fazla fiil, bir ihlale neden olmuştur. Bu ihtimalde de suçların birleşmesi hali vardır. Bir suç işleme düşüncesiyle kanunun aynı hükmünün birden fazla ihlal edilmesi olan müteselsil(zincirleme) suç, kanuni tanımda yer alan bir suçun daha hafif suçu içinde barındırması muhtelit suç, biri diğerinin unsuru ya da ağırlaştırıcı nedeni olan iki suçun birleşmesi hali mürekkep suç türleri bu birleşme halinin örnekleridir³⁰.

4) Birden fazla fiil, birden fazla ihlale neden olmuştur. Bu durumda suçların değil cezaların birleşmesi vardır. Her biri bağımsızlığını koruyan birden fazla suçun karşılığı olan birden fazla ceza toplanır, cezaların gerçek içtiması olduğu kabul edilir.

Suçların içtiması ve cezaların içtiması farklı kurumlardır. Çeşitli fiillerle birden fazla ihlale neden olunması halinde sorun cezanın nasıl belirleneceğidir. Cezaların içtimaı anlamına gelen bu durum, suçların nitelik ve bünyelerinde herhangi bir değişiklik meydana getirmez. Suçların içtiması, birden fazla fiilin bir ihlal meydana getirmesi veya bir fiilin birden fazla ihlale sebebiyet vermesi halidir. Bu durumlarda suçlar bağımsızlıklarını kaybederek kaynaşmakta, birleşmekte veya aralarında bağlantı kurulmaktadır³¹. Suçlarda içtima halinde çözüm bekleyen husus bir tek fülle meydana getirilen ihlaller sonucunda ortaya çıkacak çeşitli suçların tek bir suç teşkil edecek şekilde birleşip kaynaştırabilmesidir³². Diğer bir anlatımla cezalar içtima edilmekte, aksine içtima olunan suçlardan bazılarının cezaları, içtima nedeniyle verilmemektedir³³.

Dolayısıyla içtima, ceza hukukunda var olan “kaç fiil varsa o kadar suç, kaç suç varsa o kadar ceza vardır” genel kuralın istisnasıdır.³⁴ TCK’da “suçların içtimaı” bölümünde m.42 (bileşik suç), m.43/1 (zincirleme suç), 43/2-3

²⁹ İÇEL, Kayıhan/ ÖZGENÇ, İzzet/ SÖZÜER, Adem/ MAHMUTOĞLU, Fatih S./ ÜNVER, Yener, **Suç Teorisi**, İstanbul 1999, s. 422.

³⁰ ERMAN, s.37.

³¹ DÖNMEZER/ERMAN, s.374.

³² KARAKOÇ, s.523.

³³ ARTUK, M. Emin/GÖKCEN, Ahmet/YENİDÜNYA, A.Caner, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yeniden Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Ankara 2006, s.818.

³⁴ Bkz. 5237 sayılı TCK genel gerekçesi. ARTUK/GÖKCEN/YENİDÜNYA, s.817.

(aynı neviden fikri içtima) ve m.44 (farklı neviden fikri içtima) düzenlenmiş durumlar, genel kurala getirilmiş istisnaların norm kazanmış halleridir.

Vergi kanunlarına aykırı olan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunumuz tarafından cezai yaptırıma bağlanmış fiiller, vergi kabahatleri ve vergi suçlarıdır. VUK'da vergi kabahatleri olarak, Vergi Ziyat ve Usulsüzlük belirlenmiştir. Vergi Suçları; Kaçakçılık, Vergi Mahremiyetini İhlal, Özel Kişilerin İşlerini Görme olarak tipikliğe bağlanmıştır. Nitelik itibariyle kabahat olan vergi kabahatleri için Kabahatler Kanunu, vergi suçları için ise Ceza Kanunu uygulanabilir kanun hükmündedir. Nitekim Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin diğer kabahatler içinde uygulanacağına dair KBK, m.3 ve Ceza Kanununun genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren diğer kanunlardaki suçlar hakkında uygulanması gerektiğine ilişkin TCK, m.5 yorumlamaları uyarınca dikkate alınması gereken kanunlardır³⁵. Fakat VUK diğer kanunlara nazaran özel norm hükmünde olup öncelikle uygulanmalıdır³⁶.

III. VERGİ KABAHAHLERİNDE İÇTİMA

VUK içtima hususunda, ceza hukukunun içtima dair hükümlerini esas almıştır³⁷. Ancak konuyu vergi kabahatleri özelinde değerlendirirken, ceza hukukunun kabul ettiği içtima sisteminin değil, kabahatler için geçerli olan, mevzuatta öngörülen sistemin dikkate alınması gerekir³⁸. Bunun anlamı, vergi kabahatlerinde, Kabahatler Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin birlikte ele alınması zorunluluğudur³⁹. Ancak VUK'un özel norm niteliği göz ardı edilemez. Kabahatler Kanununun öngördüğü genel kurallara istisna, Vergi Usul Kanunumuzda özel içtima ilişkileri düzenlenmiştir⁴⁰. Dolayısıyla, özel içtima ilişkilerinin Kabahatler Kanununa çelişki görülmesinden ziyade, vergi hukukuna ait özel düzenlemeler olarak değerlendirilmesi gerekir.

³⁵ PEHLİVAN, s.86.

³⁶ ŞENYÜZ, s.221.

³⁷ MUTLUER, s.258.

³⁸ ŞENYÜZ, s.221; KARAKOÇ, s.523; MUTLUER, s.258.

³⁹ İçtima konusunda Kabahatler Kanunu yerine Vergi Usul Kanun hükümlerinin uygulanması gerektiği görüşü için bkz. BAYRAKLI, s.143.

⁴⁰ TAŞDELEN, Aziz, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara 2010, s.61.

A) Kabahatler Kanunda İçtima

Kabahatler Kanununda içtima 15. maddede düzenlenmiştir⁴¹.

1) Tek Fiil ile Birden Çok Kabahat İşlenmesi

Bir fiilin birden fazla kabahatin oluşumuna neden olması durumunda iki farklı değerlendirme yapılır. Birden fazla kabahate karşılık öngörülen yaptırımların hepsi idari para cezası ise, fikri içtima kuralı uygulanıp, en ağır idari para cezasını gerektiren kabahatin karşılığı, faile uygulanır. Ancak kanun, kabahatleri idari para cezası dışında başka bir yaptırıma daha bağlamışsa her bir yaptırım türü, kabahatler için ayrı ayrı değerlendirilecektir⁴².

2) Aynı Kabahatin Birden Fazla İşlenmesi

Kabahatler Kanununda yaptırıma bağlanmış neticenin birden fazla gerçekleştirilmesi anlamı taşıyan bu durumda, fail ihlal etmiş olduğu her bir kabahat için ayrı ayrı cezalandırılacaktır.

3) Bir Fiil ile Hem Kabahat Hem de Suç İşlenmesi

Bir fiil, hem ceza kanunundaki suç tipini ihlal edip hem de kabahatler kanunda yer alan neticenin gerçekleştirilmesine neden oluyorsa içtima kuralı uygulanır. Suç karşılığı öngörülen hürriyeti bağlayıcı ceza, kabahat karşılığı idari para cezasına nazaran “en ağır ceza” olma özelliği taşır⁴³. İçtima kuralı gereği yasama organı tercihini suç karşılığı yaptırımdan yana kullanmıştır.

41 Madde 15:

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

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

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

42 KARAKOÇ, s.524.

43 BAYRAKLI, s.142.

Ancak herhangi bir nedenden dolayı suçtan dolayı ceza verilememesi halinde, kabahat için kanunda öngörülen yaptırım uygulanacaktır⁴⁴.

B) VUK' da İçtima

1) Tek Fiilden Kaynaklanan Kabahat Çeşitliliği

Vergi hukuku ilişkisinin borçlu tarafı vergi mükellefi, ya da vergi idaresine karşı mükellef adına muhatap olan vergi sorumlusu ve kanuni temsilci fail konumunda,⁴⁵ tek bir fiile ile birden fazla vergi türünde vergi kaybına neden olabileceği gibi, tek fiille farklı kabahatlerin ihlalini de gerçekleştirmiş olabilir⁴⁶.

a) Tek Fiille Çeşitli Vergilerin Kayba Uğratılması

VUK, m. 335 gereğince, tek bir fiil ile farklı türden birden fazla vergi kaybına neden olunması halinde, her bir vergi türü için ayrı ayrı ceza kesilir. TCK, m.44'de "tek fiil ile kanundaki birden fazla farklı suçun ortaya çıkması halinde, sadece en ağır cezayı gerektiren suçun cezasının uygulanacağı" ifadesi ile yer bulan fikri içtima kuralı bu ihtimalde, vergi ceza hukuku için geçerli değildir⁴⁷. Vergi kabahatlerinde vergi kaybının önlenmesi, diğer bir deyişle hazinenin zarara uğratılmasını engellemek suretiyle, kamu yararı gözetilir. Her bir vergi türü ayrı ve bağımsız bir öneme haiz olup, her birinde ayrı bir vergisel idari düzenin korunması esas alınmıştır⁴⁸. Gelir vergileri için Gelir Vergisi Kanunu, harcama vergileri için Katma Değer Vergisi Kanunu içerdiği ayrı kurallar ile bu düzenin ayrı birer parçalarını oluşturur. Tek fiil ile her iki kanun hükümlerinin ihlali ile ortaya çıkacak vergi kayıpları, ayrı ayrı vergi cezalarıyla karşılaşacaktır. Örneğin, serbest meslek erbabı olarak bir avukatın belge düzenine ilişkin ödevi kapsamında belge düzenlemediğini varsayarsak, bu eylemi, hem gelir vergisi hem de katma değer vergisi bakımından vergi kaybına neden olacağından, avukatın tek fiili ile her iki yükümlülüğünü ihlal ettiğini görürüz. Başka bir örnekte, katma değer vergisi mükellefi olan bir kurumun satış faturalardan birisini deftere işleme-

⁴⁴ Bu hüküm genel olarak kabahatler ile suçlar arasında kabul edilmiş bulunan sistemi işaret eder. Vergi suçları özelinde değerlendirme "vergi kaçakçılığı suçunda içtima" bölümünde irdelenecektir.

⁴⁵ ÇOMAKLI, s.113.

⁴⁶ MUTLUER, s.258; KARAKOÇ, s.525.

⁴⁷ MUTLUER, s.258; KARAKOÇ; s.525; ŞENYÜZ, s.225; BAYRAKLI, s.114.

⁴⁸ TAŞDELEN, s.61.

miş olması durumunda, hem kurumlar vergisini hem de katma değer vergisini kayba uğratmış olur. Her iki kayıp nedeniyle ayrı ayrı ceza sorumlusudur. Ancak bu örneği daha geniş yorumlayanlar kurumlar vergisi yanında gelir vergisinin de kayba uğratıldığını iddia etmektedir. Söz konusu faturanın işlenilmemesi ilk bakışta kurumlar ve katma değer vergisini kayba uğratmış gibi görüyor olsa da, bu kayıp ortakların gelir vergisine de yansımaktadır. Bu görüşte olanlar tek fiil ile üç vergi türünün kayba uğratıldığını düşünmektedir⁴⁹.

Yasama organı, farklı vergi türleri itibariyle birden fazla vergi kaybına neden olmuş tek fiili, tek bir kabahat altında birleştirip içtima kurallarının uygulanmasını yerinde bulmamış, her bir vergi kaybı için ayrı ayrı ceza kesilmesi gerektiğini hükme bağlamıştır⁵⁰. VUK, m.335, KBK, m.15/1 de yer alan kuralın istisnasıdır. Bu hal, vergi sisteminin kendine özgü yapısının vergi ceza hukukundaki yansımalarından birisi olarak değerlendirilebilir⁵¹.

VUK, m.331 vergi cezalarını, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerine karşılık olarak ikiye ayırdığı halde, VUK, m 335’de sadece vergi ziyayı ile ilgili düzenleme vardır. Usulsüzlük kabahatinin bu kapsamda değerlendirilmeme nedeni, bu kabahatlerde vergi kaybı ihtimali var olabilmesinin yanında vergi kaybına neden olunmamasının da mümkün olmasıdır⁵². Tek fiil ile usulsüzlük alt başlığı altında değerlendirilen 1. derece usulsüzlük, 2. derece usulsüzlük ve özel usulsüzlük kurallarının ihlalinde (1. derece usulsüzlük ile 2.derece usulsüzlüğün ya da bunlar ile özel usulsüzlükler arasında) özel içtima kuralı yoktur. Dolayısıyla Kabahatler Kanun’da yer alan genel kural geçerli olacak, miktar itibariyle ağır olan idari para cezası, tek fiilin karşılığı olarak yaptırıma bağlanacaktır⁵³.

b) Tek Fiil ile Farklı Kabahatlerin Birlikte İşlenmesi

VUK, m.336 gereğince, tek fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri birlikte işlenmesi halinde, bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır olanın cezası kesilir. Ancak usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi kaybına neden olduğu sonradan anlaşılırsa, önceden kesilmiş olan usulsüzlük cezasının vergi kaybı nedeniyle kesilecek vergi ziyayı cezasıyla karşı-

⁴⁹ MUTLUER, s.259.

⁵⁰ PEHLİVAN, s.98; BİLİCİ, s.97; KARAKOÇ, s.525; TAŞDELEN, s.62.

⁵¹ TAŞDELEN, s.61.

⁵² MUTLUER, s.258.

⁵³ TAŞDELEN, s.63; BEKAR, s.1048.

laştırılmasına ve noksan kesilen cezanın tamamlanmasına engel olmaz. Birden farklı kabahatin oluşumuna neden olan tek fiilin varlığı halinde Türk Ceza Kanundaki fikri içtima kuralları aynen uygulanacaktır. Kabahatler Kanunu 15/1 de yer bulan kanun hükmüne paralel bir durum söz konusudur. Örneğin, süresi geçtiği halde ticari kazançla ilgili beyannamesini vermeyen mükellef A, bu fiille vergi kaybına neden olmuşsa hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük (1. derece) kabahati işlemiş olacaktır. Bu durumda mükellef A hakkında içtima kuralları uygulanıp miktar itibarı ile en ağır olan ceza hangisi ise o kesilecektir⁵⁴. Farklı iki kabahat işlenilmiş olmasına rağmen, daha az cezayı gerektiren vergi kabahati diğerinin içinde eriyerek, yalnızca ağır olan ceza faile kesilmektedir⁵⁵. Tek fiilin usulsüzlük kabahatiyle birlikte ayrıca vergi kaybına da neden olmuş olması bu neticeyi doğurur. Fikri içtima kuralı uygulanırken kabahatlerin niteliği değil, ceza miktarının ağırlığı ölçüt alınmaktadır⁵⁶.

Kanun, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerini ayrı tipikliğe bağlayarak düzenlemiştir. Doktrin, usulsüzlük kabahatinin tasnifinde kanun sistematikliği dışında, 1. derece usulsüzlük ve 2. derece usulsüzlükleri “genel usulsüzlük” başlığı altında incelemiştir⁵⁷. İçtima konusunda, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri arasında var olan içtima kuralı (VUK, m.336) genel usulsüzlük kabahati olarak değerlendirilen fiiller içindir. Özel usulsüzlük kabahatlerinde ayrı bir düzenlemeye gidilmiş ve fikri içtima bu halde kabul edilmemiştir. VUK, m.353 ile özel usulsüzlük kabahati ile vergi kaybına yol açılması halinde ayrı ayrı ceza kesileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, bu halde tek fiil ile neden olunan birden farklı kabahat, birden fazla cezanın muhatabı konumundadır.

2. Ayrı Fiillerle Farklı Vergi Kabahatlerinin İşlenmesi

a) Ayrı Ayrı Fiillerle Birden Fazla Vergi Kabahatinin İşlenmesi

VUK, m.337 maddesine göre, ayrı ayrı işlenmiş vergi ziyayı veya usulsüzlük kabahatlerinde ayrı ayrı cezaya hükmolunur. Fiillerin birbirinde ayrıldığı hallerde suçların içtiması söz konusu değildir. Kişi ayrı fiillerle farklı vergi türlerinde kayba neden oluyorsa her bir vergi kaybı için ayrı ceza kesil-

54 BİLİCİ, s.96.

55 KARAKOÇ, s.526.

56 TAŞDELEN, s.62; ŞENYÜZ, s.226; MUTLUER, s.260; Ayrıca diğer bir görüş için bkz. MUTLUER, s.261.

57 TAŞDELEN, s.124.

lecektir. Aynı zamanda ayrı fiillerle vergi ziyasına veya usulsüzlük kabahatine neden olan fail, hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük kabahatinden sorumlu olacaktır⁵⁸.

b) Ayrı Fiillerle Aynı Vergi Kabahatinin Birden Çok İşlenmesi

Aynı vergi kabahatinin, ayrı birden fazla fiille işlenmesi ayrı ayrı ceza kesilmesine neden olur (KBK, m. 15/2; VUK, m.337/1). Bir takvim yılı içinde birden fazla vergi ziyayı kabahati işleyen fail her biri için ayrı ayrı ceza muhatabıdır⁵⁹. Bu halde içtima söz konusu olmamaktadır. Özellikle nitelik itibariyle zincirleme suç olarak görülebilecek bu durum karşısında kanun, hukuki birleşme sistemini kabul etmemiştir. Bu genel kurala rağmen kanunda 2 özel istisna hali mevcuttur⁶⁰. Öncelikle, usulsüzlük kabahatinde vergi kaybı yoktur. Bir takvim yılı içinde aynı türden usulsüzlük fiilleri (genel usulsüzlük) birden fazla işlenirse, sonraki fiiller için dörtte bir oranında ceza öngörülmüştür. Örneğin, İşletme sahibi mükellef A, yıl boyunca her ay vermesi gereken KDV beyannamesini vermemiştir. 1. derece genel usulsüzlük kabahatini 12 kez işleyen fail A' ya, birinci fiil nedeniyle tam, geri kalan 11 fiilin her biri için tam cezanın dörtte biri oranında ceza kesilecektir⁶¹. Kanunun açık ifadesi gereği sadece VUK, m.352 de sayılan vergi kabahatleri için bu istisna geçerlidir. Özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin ise bir takvim yılı içinde her bir belge nevine göre kesilecek cezanın toplamı kanunda belli edilen tutarı aşmamaktadır hükmü, kesilecek cezalara ilişkin üst bir sınır çizmiştir (VUK, m. 353)⁶².

58 KARAKOÇ, s.527.

59 KARAKOÇ, s.527.

60 TAŞDELEN, s.63.

61 BİLİCİ, s.97. Bu halin tekerrür hükümlerinde incelenmesi gerektiğine dair bkz. ŞENYÜZ, s.148.

62 "... 85 ayrı müşteriye verilen otopark hizmeti için perakende satış fişi düzenlemediği tespit edilmiş kişiye, düzenlenmeyen perakende satış fişi dikkate alınarak (85X35.000.000) 2.975.000.000 yerine 213 sayılı VUK, m.353/2-2 hükmüne göre her bir belge nevine ilişkin kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamının 1.700.000.000 lirayı aşamayacağı dikkate alınarak bu miktar ceza kesilmiştir. Ceza kesilmesine dayanak alınan tutanakta aynı nitelikte birden fazla belgenin düzenlenmesine ilişkin tek bir tespit bulunduğundan, tek bir tespite göre yalnızca tek bir usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken, 85 ayrı usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği kabul edilerek ceza tutarının toplamı üzerinden kesilen cezada hukuka uygunluk görülmemiştir." Dan. 3.D. 22.5.2003 Tarih, E. 2003/890, K. 2003/3199 (www.kazancı.com).

VUK, m. 215 ve 219 maddelerine aykırı fiiller aynı takvim yılında işlenmiş olmak şartıyla, her incelemede, inceleme tarihine kadar olan fiiller tek fiil sayılır. (VUK, m. 352/6)⁶³. Kanuni bir karine kabul edilen bu hal ikinci bir istisnadır. Bu düzenleme TCK'nın kabul ettiği hukuki birleşme sistemini benimsemiştir. Faile tek bir usulsüzlük nedeniyle ceza verilir, aynı takvim yılı içinde gerçekleştirdiği diğer fiillerden ötürü, birinci cezaya ek kanunda gösterilen nisap oranında artırım yapılır.

IV. VERGİ SUÇLARINDA İÇTİMA

Vergi kayıp ve kaçacağını önlemek için alınan idari-mali tedbirlerin yeterli olmadığı durumlarda ceza hukukuna has müeyyidelere müracaat edilir⁶⁴. Nitekim hukuka aykırılıkları bakımından vergi kabahatlerine nazaran “daha ağır” nitelikte olduğuna kanaat getirilen, vergilendirme alanından doğmuş olmakla birlikte kamu düzenini önemli ölçüde tehdit ve ihlal eden bazı fiiller, kanun koyucu tarafından hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına bağlanmıştır⁶⁵. Ceza hukuku anlamında suç teşkil eden vergi suçlarında içtima konusu izah edilirken, VUK hükümleri yetersiz kalmaktadır. Vergi kabahatlerinde içtima hususunu irdelerken KBK, m.3 gereği genel norm Kabahatler Kanunu değerlendirme kapsamına alıp, VUK’nda yer alan özel içtima durumlarının varlığına işaret etmiştik. Nitekim VUK’ nun düzenleme altına aldığı içtima dair özel hükümler vergi kabahatleri için geçerlidir. Vergi suçlarında ise doğrudan ceza kanunun esas alınması gerekir⁶⁶. Ceza kanunumuzun genel hükümlerinde izah bulan içtima konusuna paralel, niteliklerinde barındırdıkları özel hususları da göz önünde bulundurarak her bir vergi suçu tipinde içtima konusunu ele alacağız.

A) Kaçakçılık Suçunda İçtima

Tek fiille birden çok suçun işlenmesi halinde, TCK genel hükümleri dairesinde fikri içtima müessesinin işletilmesi gerekir. Bunun anlamı en ağır olan cezanın kesilmesi zorunluluğudur. Örneğin, sahte belge düzenleme fiili, tipiklik yönünden hem vergi kaçakçılığı suçu (VUK.m.359/b), hem de özel

⁶³ TAŞDELEN, s.63.

⁶⁴ BİLİCİ, Ali/ EROĞLU, Nurettin, *Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu*, Ankara 2005, s.669.

⁶⁵ ERDEM, Tahir, “Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme (Müteselsil) Suç”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 2009, s.114.

⁶⁶ Aynı yönde bkz. MUTLUER, s.255; KARAKOÇ, s.528; YİĞİT, Uğur, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul 2004, s.53.

belgede sahtecilik suçunun (TCK. m.207) unsurlarındandır⁶⁷. Vergi kaçakçılığı için kanun on sekiz aydan üç yıla kadar, özel belgede sahtecilik suçu için bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngörmüştür. Tek fiil ile her iki kanunu ihlal eden fail en ağır cezayı gerektiren vergi kaçakçılık suçuyla cezalandırılacaktır⁶⁸. Fikri içtima bakımından en ağır cezayı gerektiren suçun belirlenmesinde, söz konusu çeşitli ceza hükümlerindeki somut cezalara bakılır. Hâkimin takdiri sonucu ortaya çıkacak cezaların karşılaştırılması yapılmaz⁶⁹.

1. Vergi Kaçakçılığı Suçuyla Vergi Kabahatlerinin İçtması

Vergi Usul Kanununun 340. maddesi gereği, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez⁷⁰. Görülüyor ki Vergi Usul Kanunu, vergi cezaları bakımından vergi kabahatleri ile ceza yargılamasına tabi suçları bir arada tutmamıştır⁷¹. Nitekim bir yandan idari yaptırım gerektiren ve idari organlar tarafından verilen cezalara maruz kalacak vergi kabahatleri ile yargılama faaliyeti neticesinde suç karşılığı verilen hürriyeti bağlayıcı cezalara muhatap vergi suçlarının içtima edilerek infaz edilmesi beklenemez⁷². Gerçekleştirilen fiil nedeniyle hem suç karşılığı hapis, hem de kabahat karşılığı idari para cezasına hükmedilebilecektir. Bu hal KBK. m.15/3'e çelişki olarak değerlendirilip, özel içtima kuralı olarak görülebilir⁷³. Ancak vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen 359. maddede hareket seçimlik olarak belirlenmiş olmasına rağmen somut olarak bir netice öngörülmemiştir. Bu fiillerin toplumsal kamu düzenini ihlal ederek zarar verdiği

⁶⁷ Özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere sahte fatura düzenlenmiş olmasına göre eylemin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmasına rağmen özel evrakta sahtecilik suçundan ceza verilmesinin hatalı olduğuna ilişkin bkz. Yar. 11 CD. 19.12.2005 Tarih, E. 2005/2983 K. 2005/13918 (www.kazancı.com).

⁶⁸ ŞENYÜZ, s.475. Genel-özel norm ilişkisinde, özel norm olması nedeniyle VUK'un uygulanacağına dair bkz. KARAKOÇ, s.531; YİĞİT, s.54; BAYRAKLI, s.140.

⁶⁹ ŞENYÜZ, s.475.

⁷⁰ Aynı zamanda VUK, m.367/4'e göre 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. VUK, m.359/ sona göre, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez.

⁷¹ ERGİNAY, s.103.

⁷² YİĞİT, s.53; KARAKOÇ, s.530.

⁷³ ŞENYÜZ, s.478.

muhakkaktır. Ancak sırf hareket suçu olması nedeniyle bu suç vergi ziyai kabahatinden ayrılır⁷⁴. Vergi ziyayında vergilendirme ile ilgili ödev niteliği taşıyan davranışların yapılmaması nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere verginin geri verilmesi neticesi aranır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı ile vergi ziyayı oluşturan “fiil” aynı değildir⁷⁵. Bu iki fiil karşılığı uygulanan yaptırımlar sebep, sonuç, hukuksal dayanak, amaç ve usul açılarından da farklıdır⁷⁶. Fiilin aynı olmaması, tek fiil ile işlenen farklı suçlarda en ağır cezaya mahkûm edilme sonucu doğuran fikri içtimanın bu halde uygulanmamasını haklı kılar. Fikri içtima, fiilin tek, neticenin tek fakat tek neticenin farklı suçlar ortaya çıkarılması halinde uygulanır⁷⁷. Kanun koyucu bu duruma doktrinsel tartışmalara mahal vermeyecek bir şekilde, yasa ile kesinleştirmiştir. Vergi kaçakçılığı sayılan hallerde vergi ziyayı da gerçekleştirmişse, kaçakçılık suçundan soruşturma yapılmasının yanı sıra vergi ziyayı cezası ağırlaştırılmış şekliyle, 3 kat uygulanacaktır (VUK, m.340/2, m.344/2)⁷⁸. Farklı fiil ve unsurlar ihtiva eden vergi ziyai kabahati ve vergi kaçakçılığı suçu için, hem adli yargılama

74 Bazı yazarlar, vergi kaçakçılığı suçu için sırf hareket suçu yerine neticesi harekete bitişik suç tanımlamasını tercih etmektedir. VUK, m.359’da, netice suç tanımının bir unsuru değildir. Dolayısıyla harekete bağlı bir netice aranmamıştır. Bu nedenle sırf hareket suçu nitelendirmesi daha doğrudur. Bkz. ERDEM, **Kaçakçılık**, s.117.

75 TAŞDELEN, s.66, ayrıca vergi kaçakçılığında vergi ziyayı neticesi aranmadığına dair bkz. Yar. 11.CD. 19.12.2005 Tarih, E. 2005/2983 K.2005/13918 ve 11 CD. 21.06.2010 Tarih, E.2010/4959 K.2010/7048 (www.kazancı.com).

76 OĞURLU, Yücel, “**İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı**”, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.III, S.I, 1999, s.189.

77 ŞENYÜZ, s.474.

78 Eksik beyanın yasal defterlere kaydı gereken hasılatların el defterine kaydedilmesinden doğması halinde VUK, m.359 kapsamında bulunan bu eylem nedeniyle vergi ziyayı cezasının üç kat kesileceğine ilişkin bkz. Dan. 3.D. 16.05.2005 Tarih, E.2004/2395, K.2005/1244. ve ayrıca Dan. 3.D 14.06.2005 Tarih, E. 2004/628, K. 2005/1444; Dan. 3.D. 6.5.2008 Tarih, E. 2007/3848, K. 2008/1404; Dan. VDDGK, 12.2.2010, E.2009/470, K. 2010/60 (www.kazancı.com).

hem de idari takibat yapılacak ve ceza verilecektir⁷⁹, dolayısıyla bu durum non bis idem⁸⁰ ilkesinin uygulama alanında değildir⁸¹.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, non bis idem ilkesini içeren İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 7. protokol 4. maddesi, bireyin çifte cezalandırılmama veya yargılanmama hakkını korur. Mahkeme, çifte cezaya sebep olduğu iddia edilen suçların esaslı unsurlarının aynı olması halinde, önüne gelen olayı bu kapsamda değerlendirir. Vergi kaçakçılığı suçunda hapis cezası ile cezalandırılan fillerin aynı zamanda vergi ziyayı kabahatine de sebep olması halinde, ortaya çıkan adli ceza ile idari ceza arasındaki çifte cezalandırma meselesine ilişkin Ponsetti davasında mahkeme konuyu ele almıştır. Bu davada yasal süresi içinde beyanname verilmeme fiilinden dolayı kayba uğratılan verginin katları oranında vergi cezası kesilmiş ve ayrıca vergi kaçakçılığı suçundan adli para cezası ve hapis cezasına hükmedilmiştir. Mahkeme vergi kaçakçılığı suçunun kusura dayalı (bilerek) olarak uygulandığını, kaçakçılık suçunun unsurlarının diğer mali suçların unsurlarından farklı olduğunu ve dolayısıyla aynı suçu düzenlemeyen farklı iki madde nedeniyle verilen yaptırımların ihlal anlamı taşımadığını ifade ederek başvuruyu kabul edilmez bulmuştur. Dolayısıyla aynı fiil için öngörülen vergi cezası ve hapis cezası için suçun unsurlarının aynı olması halinde ancak çifte cezadan bahsedilebilecektir⁸². Vergi mevzuatımızda yer bulan ve kabahatler kanununa çelişki gibi görünen, aynı olmayan fiil ve unsurlar içeren vergi kabahatleri ile vergi suçlarının birleşmemesi dolayısıyla bu ilkeye aykırılık anlamı taşımaz.

Kanun koyucu vergi kaçakçılığı nedeniyle uygulanacak yaptırımların vergi ziyayı veya usulsüzlük cezalarına engel olamayacağını açıkça doğrudan hükme bağlayarak, fikri içtima müessesinin mali nitelikli cezaları kapsayacak bir şekilde uygulanmasının önüne geçmiştir⁸³.

⁷⁹ Sanığın defter ve belgeleri ibraz etmeyerek gizlemesi şeklinde gerçekleştirilen eylemi ile vergi kaybına neden olduğunun kabulü ile hukuki durumunun bu doğrultuda ortaya koyulması gerektiğine ilişkin, bkz. Yar. 11 CD. 4.6.2008 Tarih, E. 2008/3633, K. 2008/5612 (www.kazancı.com).

⁸⁰ Non bis in idem ilkesinde “aynı fiil” kavramına ilişkin bkz. ÖZEN, Mustafa, “**Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi**”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XIV, S.1, 2010, s. 392.

⁸¹ HIZLI, Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara 1984, s.32.

⁸² YALTI, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul 2006, s.159-160. Ayrıca bkz. Rosenquist,, JB ve Manasson davaları. YALTI, s.160.

⁸³ KARAKOÇ s.531; YİĞİT, s.53.

2. Vergi Kaçakçılığında Zincirleme Suç

Ayrı fiillerle birden çok kaçakçılık suçu işlenmesi durumunda uygulanacak cezaya ilişkin iki görüş hakimdir.

Birinci görüş, vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli suçtur. VUK, m. 359 da sayılan hareketlerden hangisi gerçekleşirse gerçekleşsin suç oluşacaktır. Kanunda bentler halinde sayılan hareketlerden birkaçını işleyen fail, ihlal ettiği bent sayısınca değil, tek kaçakçılık suçunun cezasıyla cezalandırılmalıdır. Örneğin; hem defter ve belgeleri yok edenler, hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler hakkında iki farklı vergi kaçakçılığı suçundan değil, tek suç nedeniyle hüküm kurulması gerekir. Ancak bu hal mahkeme için asgari cezanın üzerinde hüküm kurmaya neden olabilecek somut bir durumdur⁸⁴.

İkinci görüş, TCK ile VUK birlikte ele alınmalıdır. Bu durumda, VUK, m.359 (a) bendinde sayılan fiiller için on sekiz aydan üç yıla, (b) bendine işlenen fiiller için üç yıldan beş yıla, (c) bendinde yer alan fiiller için ise iki yıldan üç yıla hapis cezası öngörülmüştür. Yeni ceza kanunumuzun 43. maddesine 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. Bu 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” denmektedir⁸⁵.

Dolayısıyla birinci görüş, bu halde tek bir cezadan hüküm kurulmasını ve mahkemenin takdiri çerçevesinde yapılacak artırıma bir neden teşkil ettiğini öne sürmekte, ikinci görüş ise zincirleme suça ilişki kurallarının uygulanmasını doğru bulmaktadır.

Burada ikili bir ayırımın yapılması gerekir. Seçimlik hareketli suç olmanın getirdiği nitelik nedeniyle VUK, m.359 da “veya” ibaresi kullanılarak yer almış hareketlerin birkaçını birlikte işleyen fail tek suç ile cezalandırılmalıdır⁸⁶. VUK, m.359 da (a), (b), (c) fıkralarında belirtilen her bir suç kategorisinde, her bir fıkranın aynı konuya ilişkin “fiilleri” seçimlik hareketler olarak değerlendirilir⁸⁷. Dolayısıyla bu hallerde tek suçtan bahsedilecektir.

⁸⁴ Birinci görüş için bkz. KARAKOÇ, s.529; MUTLUER, s.256-257.

⁸⁵ İkinci görüş için bkz. MUTLUER, s.257; KARAKOÇ, s.529.

⁸⁶ ERDEM, **Kaçakçılık**, s.118.

⁸⁷ “Seçimlik hareketlerden her hangi birisinin gerçekleştirilmesi suçun oluşumu için yeterlidir. Seçimlik hareketli suçlardan birkaç tanesinin ya da hepsinin yapılmış olması halin-

Aynı zamanda bu fiiller zincirleme suçun oluşumu bakımından kendi içinde “aynı suç” olarak görülmelidir⁸⁸. Diğer şartlarında varlığı halinde zincirleme suça ilişkin hükümler esas alınmalıdır. Örneğin, VUK, m.359 (b) fıkrasındaki fiilleri aynı vergilendirme döneminde değişik zamanlarda ihlal eden fail için zincirleme suça ilişkin hükümler uygulanmalıdır. Ancak Yargıtay kararlarında böyle bir yorumun benimsenmediğini gözlenmektedir⁸⁹. Nitekim Yargıtay içtihatlarında, sahte belge düzenlemek ve kullanmak fiillerini farklı iki suçun unsurları olarak kabul edip, VUK, m.359/b-1’de seçimlik hareket olarak belirlenmiş fiilleri işleyen faillerin, iki defa mahkûm edilmesinin doğru olacağına hükmedilmiştir. Kanaatimiz bu durumda tek suç nedeniyle hüküm kurulma gerekliliğidir. Eğer diğer şartlarda var ise zincirleme suç için değerlendirme yapılmalıdır. Yargıtay’ın birden fazla sahte fatura kullanılması durumunda zincirleme suç hükümlerini uygulamayan yerel mahkeme kararlarını bozması aslında vergi kaçakçılığı suçunda teselsülü kabul ettiğini aşikâr kılar⁹⁰. Ancak izah bulması gereken konu, aynı suç tipinde düzenlenen seçimlik hareketlerin birkaçının birlikte işlenişinin tek suç olarak kabul edilmemesi ve aynı suç olarak değerlendirilip zincirleme suç kapsamına alınmamasıdır.

Suçun temel ve nitelikli şekli aynı suçu ifade eder⁹¹. Aynı cezaya maruz kalacak ve birbirine alternatif olarak belirlenmiş, aynı neticeyi koruyan hareketlerin, içeriğinde de farklı unsurlar barındırmadığını düşündüğümüzde aynı suç olarak değerlendirilmesi daha uygundur. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun seçimlik hareketlerin işlenişini tek suç olarak görmesi ceza hukukunda görüşünü ortaya koymuştur⁹². Bu kararın gerekçesinde izah edilen

de birden fazla suçtan değil, tek suçtan bahsedilir. Ancak seçimlik hareketli suçlardan bahsedebilmek için söz konusu fiillerin aynı konuya ilişkin olması gerekir.” Yar. CGK. 2.3.2010 Tarih, E. 2009/9-259, K. 2010/47 (www.kazanci.com).

88 Eylemler arasında aynı suç işleme kararı (sübjektif bağlantı) bulunması gerektiğine ilişkin Yar. CGK 23.02.1999 Tarih, E. 1999/6-15, K. 1999/27 (www.kazanci.com).

89 Yar. 11. CD. 29.11.2004 Tarih, E. 2003/7289, K. 2004/8818; 26.03.2003 Tarih, E.2002/13025, K.2003/545; 24.1.2005 Tarih, E. 2003/17064, K. 2005/26 (www.kazanci.com).

90 Örnek için bkz. Yar. 11CD. 14.04.2011 Tarih, E. 2011/2279 K.2011/2033 (www.kazanci.com).

91 “Suçun temel ve nitelikli şekilleri “farklı suç” değil “aynı suç” olarak değerlendirilmelidir. Tek bir fiille aynı hükmün ihlalinde fikri içtimam değil gerçek içtima ya da zincirleme suça ilişkin değerlendirme yapılması gerekir.” Yar. CGK 8.7.2008 Tarih, E. 2008/1-99, K. 2008/185 (www.kazanci.com).

92 Bkz. dipnot, 83. Ceza Genel Kurul kararının “vergi kaçakçılığı suçu” özelinde yansımalarının olması gerekir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi şu ana kadar verdiği kararlarda VUK,

kanaatin dayanağı altında, aynı kategorideki fillerin birkaçını işleyen fail tek vergi kaçakçılığı suçuyla mahkûm edilmesi gerekir. Ancak özellikle zaman aralığı bakımından kanundaki "... değişik zamanlarda ..." ifadesinin karşılanması halinde zincirleme suçtan bahsedilebilmesi gerekir⁹³. Zincirleme suç, manevi unsurlar açısından ortak bağ bulunan suçların hukuken tek suç olarak görülmesidir⁹⁴. Bir takvim yılı içinde değişik vergi dönemlerinde, VUK, m.359 (a), (b), (c) her bir kategoride yer alan kaçakçılık fiillerini işleyen failin (seçimlik hareketli olan fiillerden herhangi birisini), zincirleme kaçakçılık suçundan sorumlu olması vergi ceza hukuku prensiplerine daha uygundur. Fiillerin zaman bakımından birbirinden ayrıldığı bu durumlarda zincirleme suçta kanaat getirilmelidir.

Diğer taraftan VUK, m.359 (a), (b), (c) fıkralarında düzenlenen farklı kategorilerdeki fiillerin gerçekleştirilmesi halinde birden fazla suç oluşacaktır. Sadece aynı alt kategorideki filleri, seçimlik hareketli olması nedeniyle aynı suç olarak değerlendirip, tekrarlanmasında zincirleme suçun varlığına işaret edebiliriz. Örneğin, altın ticareti yapan X muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğinde VUK m. 359 (a) fıkrasına göre kaçakçılık suçunun faili olacaktır. Bu şahıs aynı takvim yılı içinde VUK, m.359 (b) fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenleme eylemini de gerçekleştirirse, her iki fiili iki farklı suç oluşturacak ve gerçek içtima uygulanacaktır. Aynı suçun tekrarı niteliğinde olmayan bu durumda, zincirleme suç hükümlerini uygulama imkânı bulunmayacaktır. Ancak aynı takvim yılı içinde sahte belge düzenleme fiili yinelenirse, (b) bendindeki fiillerin tekrarı durumu gerçekleşmiş olacağı için zincirleme suç yönünden yeniden değerlendirme yapılabilecektir⁹⁵. Bu alt kategorilerde fiilleri aynı suç içerisinde, temel suç veya temel suçun nitelikli hali olarak değerlendirilmesini haklı kılacak kanuni veri/düzenlenme biçimi yoktur⁹⁶. VUK, m.359 (a), (b), (c) fıkralarında sayılan fiiller nitelik itibariyle vergi kaçakçılığı suçu üst başlığı altındaki farklı suç tip kategorilerini oluşturur. Aynı kategorideki suçlar için dahi zincirleme

m.359 daki seçimlik hareketli fillerin işlenişinde birden çok suçun varlığına işaret etmektedir.

⁹³ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 05.03.2002 Tarih, 25/179 sayılı kararında, bir takvim yılı içinde değişik vergi dönemlerinde işlenen suçların (zincirleme) müteselsil suçu ve her takvim yılındaki eylemlerin aynı suçları oluşturacağı görüşünü benimsemiştir. Yargıtay'ın, bu konuda aynı görüşe atıf yapan farklı kararları da vardır. Bkz. ERDEM, s.121.

⁹⁴ BAYAR, Ahmet Hamdi, "Zincirleme Suçun (TCK madde 43/1) Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması", *Adalet Dergisi*, S. 42, Ocak 2012, s.111.

⁹⁵ ERDEM, *Kaçakçılık*, s.120.

⁹⁶ Bkz. Dipnot, 87.

suça imkân tanımayan Yargıtay, bu halde de ayrı ve bağımsız suça ilişkin içtihatla bulunmuştur⁹⁷. Farklı cezai müeyyideyle ayrıca sayılmış ve tipikliğe kavuşturulmuş bu fiillerin, farklı eylemlerle işlenişinin ayrı ve bağımsız suçlar olarak görülmesi kanaatimizce yerinde bir karardır. Aynı fiil için aynı unsurları ihtiva eden suçlarda inceleme konusu yapılan fikri içtima konusunu bu durumda değerlendirilmesi gereksizdir. Fiilleri ve unsurları farklı suç tiplerinin ihlali söz konusudur.

Burada üzerinde durulması gereken diğer bir konu zincirleme suç olarak değerlendirilen fiillerde diğer şartlarında gerçekleşmiş olması gereğidir⁹⁸, özellikle müteselsil suçta takvim yılı esasının kabul edilmiş olması dikkate değerdir⁹⁹.

b) Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda İçtima

Tek fiil ile birden fazla suç işleyen fail fikri içtima müessesesinin muhatabıdır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda, kanun tarafından mükellefe ait bir takım mali bilgileri açıklamama ödevi altında bırakılan kişilerin bu ödevlerine aykırı eylemleri nedeniyle cezalandırılma durumu söz konusudur. Mükellefe ait bir imalat sırrını, mükellefin rakibi olabilecek 3. bir kişiye belli bir maddi menfaat karşılığı veren, bilgileri ifşa etmeme yükümlülüğü altındaki fail, tek fiili ile hem vergi mahremiyetini ihlal hem de rüşvet suçunu işlemiş olacaktır. Bu halde fikri içtima kuralı gereği en ağır cezayı gerektiren suç olan rüşvet suçu nedeniyle cezalandırılacaktır¹⁰⁰. Fail bu sırrı elde etmek için ayrıca başka bir suç işlemiş ise gerçek içtima gereği bu suçtan dolayı da ayrıca cezalandırılması gerekecektir.

TCK, m.43 gereği fail, tek suç işleme icrası kapsamında, birden fazla ke-re, aynı mağdura karşı, ona ait sır veya gizli kalması gereken bilgileri ifşa ederse zincirleme suç söz konusu olur. Aynı şekilde birden fazla kişiye ait sır veya gizli kalması gereken bilgilerin tek bir fiille ifşa edilip kullanılması da

⁹⁷ Kararın değerini azaltmamakla beraber maddenin önceki düzenleme biçimi döneminde 04.03.1993 tarihinde verilmiş bir kararında Yargıtay. 11 CD. “sahte belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak fiilleri ile VUK, m. 359 da öngörülen diğer kaçakçılık fiilleri, örneğin defter ve belge düzenlemek (VUK, m. 359/2) fiili birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduklarından her bir eylem ayrı ayrı cezalandırılması gerekir.”(Karar için bkz. ŞENYÜZ, s.477).

⁹⁸ Ayrıntı için bkz. ERDEM, **Kaçakçılık**, s.113-122.

⁹⁹ ŞENYÜZ, s.476; ERDEM, **Kaçakçılık**, s.120; “Aynı fiillerin farklı takvim yılında işlenmesi halinde birbirinden ayrı suç oluşacaktır.” Bkz. Yar. 11. CD. E. 2007/3968, K. 2007/5181 (www.kazancı.com).

¹⁰⁰ KARAKOÇ, s.532.

bu kapsamda değerlendirilir¹⁰¹. Bu durumda ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır.

c) Yükümlünün Özel İşlerini Yapma Suçunda İçtima

VUK, m. 363, yükümlünün özel işlerini yapma suçunun cezası konusunda TCK, m.257 atıf yapmaktadır¹⁰². Dolayısıyla bu suçta fikri içtima önem arz etmez. Suç için öngörülen ceza miktarının tespitinde, ceza kanununun esas alınmış olması en ağır cezanın tespitini gereksiz kılar. Burada üzerinde durulması gereken nokta, yükümlünün özel işlerini yapan failin aynı zamanda kaçakçılık suçunun işlenmesine de katılması halinde ne olacaktır. Bu durumda yükümlünün özel işlerini yapmaktan fail konumunda yargılanacak olan kişi, aynı zamanda kaçakçılık suçuna iştirak (katılma) nedeniyle de cezalandırılacaktır¹⁰³.

Nitelik itibarıyla bu suç zincirleme suçun uygulanmasına mani bir durum teşkil etmez. Örneğin, yükümlünün hata dilekçesini yazıp, ardından dava dilekçesini hazırlayan fail, aynı kanun hükmünü iki ayrı fiille birden fazla ihlal ettiği için zincirleme suça göre yargılanacaktır¹⁰⁴.

V. SONUÇ

Konun koyucu, suç politikası gereği yaptırımlardaki niceliksel farklılıklar üzerine tasnif ettiği kabahat ve suç ayırımı üzerinden bireyleri düzene davet eder. Özellikle son yıllarda “ekonomik düzen” üzerinden şekillenen toplumsal yapı ve düzenin korunması bağlamında vergi kabahatleri ayrı bir önem arz etmeye başlamıştır¹⁰⁵. Bu doğrultuda vergi kanunlarının emrettiği maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi, kabahat veya suç adı altında bireylerin sorumluluğuna neden olur.

¹⁰¹ KARAKOÇ, s.532.

¹⁰² MADDE 257

(1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir (Değişik ibare: 6086 - 8.12.2010 / m.1) “menfaat” sağlayan kamu görevlisi, (Değişik ibare: 6086 - 8.12.2010 / m.1) “altı aydan iki yıla kadar” hapis cezası ile cezalandırılır.

¹⁰³ BAYRAKLI, s.141.

¹⁰⁴ KARAKOÇ, s.533.

¹⁰⁵ TAŞDELEN, Aziz, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 59, S. 4, 2010, s.770.

Non bis in idem kuralı gereği, aynı fiil için birden fazla yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının hem iç mevzuat, hem de uluslar arası mevzuata korunan bir ilke olması, “içtima” hükümlerinin değerlendirilmesinde temel norm olmuştur.

Kabahatler Kanun’da var olan tek fiil ile kabahat ve suça neden olan failin sadece suç nedeniyle sorumlu olacağı hükmü karşısında, Vergi Usul Kanunumuz vergi kabahatleri ve vergi suçlarını birleştirmeyerek kendine özgü bir yapı ortaya koyar. Vergi kabahatine neden olan fiil ile suça neden olan fiili aynı görmeyen kanun koyucu, farklı yaptırım türlerine bağlanmış fiillerin birleşmemesini ve her birinden ayrı ceza verilmesini uygun bulmuştur. Unsurları farklı fiillere karşılık hem suç karşılığı ceza verilmesi hem de idari yaptırım uygulanması non bis idem ilkesine aykırılık anlam taşımaz.

Vergi ziyayı cezasını gerektiren tek bir fiil ile farklı türden birden fazla vergi kaybına neden olduğu durumlarda kişi her vergi çeşidi bakımından ayrı ayrı cezalandırılacaktır. Buna karşılık bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatini birlikte işleyen fail sadece miktar bakımından ağır olan cezayla sorumludur. Ancak usulsüzlük kabahatiyle vergi kaybına neden olduğu anlaşılırsa, önceden kesilmiş usulsüzlük cezası sonradan vergi ziyayı cezası kesilmesine veya noksan kesilen cezanın tamamlanmasına engel olmaz. Söz konusu içtima hali (genel) usulsüzlük olarak belirlenen kabahat için geçerlidir. Özel usulsüzlükler vergi ziyayı kabahati ile birleşmez.

Ayrı ayrı işlenmiş olan vergi ziyayı veya usulsüzlük kabahatlerinden dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Fiillerin ayrıldığı bu hallerde, içtima söz konusu değildir.

Vergi suçlarında içtima ceza kanununa paralel biçimde değerlendirilir. Vergi Usul Kanun’da yer olan suç tipleri, TCK, m.5 yollaması ile genel hükümler açısından ceza kanuna tabiidir. Tek fiil ile birden fazla kaçakçılık suçunu işleyen fail, fikri içtima gereği, en ağır cezayı gerektiren suçtan sorumludur. Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahati birleştirilerek tek suç altında değerlendirilmez. Vergi kaçakçılığı suçu altında (a), (b), (c) alt kategorileri içinde düzenlenen –her bir alt kategori kendi içinde bir bütün olarak kabul edilmeli- seçimlik hareketlerin birden fazlasını işleyen fail, tek vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu olmalıdır. Ancak aynı alt kategorinin içinde yer almakla birlikte, fiillerin zaman bakımından birbirinden ayrıldığı durumlarda, zincirleme suçtan bahsedilmesi gerekir. Öte yandan farklı alt kategoride düzenlenen fiillerin birlikte işlenmesi halinde ise “gerçek içtima” dan yani, birbirinden bağımsız birden çok suçun varlığından bahsetmek doğru olur. Vergi suçu olarak tipikliğe bağlanmış diğer suçların da, ceza kanununun genel hükümlerine göre değerlendirileceği aşikârdır.

Sonuç olarak yürürlükte bulunan mevzuatın yeni şekillendirilmesine rağmen, henüz netleşmemiş bazı hususların varlığı, konuyla ilgilenenleri çelişki varsayımı üzerinde yoğunlaştırmaktadır. Ancak mesele genel kanun-özel kanun ilişkisi içerisinde ele alındığında; içtima konusunda, vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler ile diğer kanunlar arasında var olan istisnai durumların, “özel / nitelikli içtima ilişkileri” olarak değerlendirilmesi isabetli olacaktır.

KAYNAKÇA

- ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukuku**, 7.Baskı, Bursa 2011
- ARTUK, M. Emin/ GÖKCEN, Ahmet/ YENİDÜNYA, A. Caner, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yeniden Gözden Geçirilmiş 2. bası, Ankara 2006.
- BAYAR, Ahmet Hamdi, “**Zincirleme Suçun (TCK madde 43/1) Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması**”, *Adalet Dergisi*, S. 42, Ocak 2012, s.110-128.
- BAYRAKLI, H. Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Afyonkarahisar 2006.
- BEKAR, Elif, “**Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi**”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. LXIX, S.1-2, s.1033-1050 (www.iudergi.com, 30.01.2013).
- BİLİCİ, Ali/ EROĞLU, Nurettin, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Ankara 2005.
- BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, 26. Bası, Ankara 2011.
- CANDAN, Turgut, “**Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler**”, (Edt: İ. Ulusan / F. Başaran Yavaşlar), T.C İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009, s.246-285.
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara 2008.
- DÖNMEZER, Erman/ YENİSEY, Feridun, **Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği**, *Kriminoloji ve Ceza Hukuku*, (www.kriminoloji.com, 24.04.2013).
- DÖNMEZER, Sulhi/ ERMAN, Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.2, 12. Bası, İstanbul 1999.
- ERDEM, Tahir, “**Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme (Müteselsil) Suç**”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 2009. s.113-127.
- ERDEM, Tahir, “**Zincirleme (Müteselsil) Suç**”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs 2009, s.114-127.
- ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, Ankara 1990.
- ERMAN, Sahir, **Vergi Suçları**, İstanbul 1988.
- GEREK, Şahnaz/AYDIN, A.Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara 2005.
- HIZLI, Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara 1984.

İÇEL, Kayıhan, “**Fikri İçtima Üzerine Bir İnceleme**”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası (Ord. Prof. Dr. Halil Aslanlı’ ya Armağan)*, C.XXX, S. 1-2, 1964 (www.iudergi.com, 23.01.2013).

İÇEL, Kayıhan/ ÖZGENÇ, İzzet/ ÖZÜER, Adem/ MAHMUTOĞLU Fatih Selami/ ÜNVER, Yener, **Suç Teorisi**, İstanbul 1999.

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, 1989.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 2.Bası, Ankara 2011. ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. Bası, Bursa 2011.

MAHMUTOĞLU, Fatih Selami, “**Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri**”, (Edt: İ. Ulusan / F. Başaran Yavaşlar), T.C İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009, s.27-49.

MUTLUER, Kamil, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul 2008.

OĞURLU, Yücel, “**İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve idari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı**”, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.III, S.I, 1999, s.143-194.

OKTAR, S. Ateş, **Vergi Hukuku**, İstanbul 2011.

ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara 2011.

ÖZEN, Mustafa, “**Ceza Hukukunda Fikri İçtima**”, *TBB Dergisi*, Sayı73, 2007, 132- 145.

ÖZEN, Mustafa, “**Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi**”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XIV, S.1, 2010, s.389-417.

ÖZTÜRK, Bahri/ ERDEM, Mustafa Ruhan, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 13. Baskı, Ankara 2013.

PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon 2011.

SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, 5.Bası, İstanbul 2009.

SARICAOĞLU, Ercan, “**Cezalandırma Amacının Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi**”, Umut Vakfı 3. Hukukun Gençleri Sempozyumu, Antalya, 11-12 Ekim, 2012

(<http://www.umut.org.tr/UserFiles/File/hukukungencleri2012.tambildiriler/11Ekim-V-2.e.s.pdf>, 30.07.2013).

TAŞDELEN, Aziz, “**Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler**”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 59, S. 4, 2010, s.767-795.

TAŞDELEN, Aziz, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara 2010.

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi**, 2. Baskı, İstanbul 1977.

YALTI, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul 2006.

YAVAŞLAR, Funda Başaran, “**Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar**”, (Edt: İ. Ulusan / F. Başaran Yavaşlar), T.C İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009, s.285-298.

YİĞİT, Uğur, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul 2004.

YURTCAN, Erdener, **Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, İstanbul 2005.