

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARINDA İŞTİRAK VE İÇTİMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Muammer KOÇ

ARALIK – 2016

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARINDA İŞTİRAK VE İÇTİMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Muammer KOÇ

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Recep NARTER

ARALIK – 2016

TRABZON

ONAY

Muammer Koç tarafından hazırlanan ‘‘Vergi Kabahat ve Suçlarında İştirak ve İçtima’’ adlı bu çalışma 03.01.2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Osman PEHLİVAN (Başkan)

Doç. Dr. Suat Hayri ŐENTÜRK (Üye)

Yrd. Doç. Dr. Recep NARTER (Danışman)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım. .../.../....

Prof. Dr. Yusuf SÜR MEN
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Muammer KOÇ

01.12.2016

ÖNSÖZ

Vergi mükellefleri ve sorumluları, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için ön planda olan kişilerdir. Ancak bu kişilerin kabahat veya suç teşkil eden fiillerine başkaları tarafından iştirak edilmesi halinde iştirak edenlerin hukuki durumu sorun teşkil eder. İştirak edenlerin sorumluluğun niteliği ve onlara uygulanacak yaptırım, vergi ceza hukuku açısından irdelenmesi gereken bir konudur. Bunun gibi vergi ödevlerinin düzenli olarak yerine getirilmesinin sağlanması için konulan farklı hukuk normlarının aynı kişi tarafından tek bir fiille ihlali veyahut aynı kişi tarafından aynı hukuk normunun birden çok kez ihlali gibi durumlarda uygulanacak yaptırımın şekli ve miktarı mevzuatlardaki farklılıklar nedeniyle sorun oluşturabilmektedir.

Çalışmamızda, konuya ilişkin genel kanun niteliğindeki 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri, uygulamada öncelikli olan özel kanun niteliğindeki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hükümleri ile karşılaştırılmış, tartışmalı konularda öğretilerdeki farklı görüşlere yer verilmiştir. Ayrıca Danıştay ve Yargıtay'ın emsal içtihatlarından da faydalanılarak çözüm bulunması amaçlanmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında bilgi ve tecrübeleri ile beni yönlendiren değerli danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Recep NARTER'e ve kendilerini ihmal etmeme karşın bana desteklerini esirgemeyen aileme teşekkürlerimi sunarım.

Aralık, 2016

Muammer KOÇ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET.....	IX
ABSTRACT	X
KISALTMALAR LİSTESİ	XI
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ CEZA HUKUKUNDA KABAHAT VE SUÇA İLİŞKİN GENEL

BİLGİLER	3-12
1.1. Kabahat ve Suç Kavramı	3
1.1.1. Kabahatler	3
1.1.2. Suçlar	5
1.2. Kanunilik İlkesi.....	6
1.2.1. Kabahatlerde Kanunilik İlkesi.....	7
1.2.1.1. Vergi Kabahatlerinde Kanunilik İlkesi.....	8
1.2.2. Suçlarda Kanunilik İlkesi.....	9
1.2.2.1. Vergi Suçlarında Kanunilik İlkesi.....	12

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ KABAHAT VE SUÇLARINDA İŞTİRAK

2.1. Kavram ve Hukuki Nitelik.....	13
2.2. İştirakin Unsurları	15
2.2.1. Birden Fazla Fail Tarafından Yapılan Birden Çok Hareket.....	15
2.2.2. Hareketlerin Nedensellik Değerinin Bulunması.....	17

2.2.3. İştirak İradesi.....	18
2.2.4. Bir Suçun İcrasına Başlanması.....	19
2.2.5. Suçun Bütün Ortaklar İçin Aynı Olması.....	19
2.3. İştirak Şekilleri.....	21
2.3.1. Asli İştirak.....	21
2.3.1.1. Faillik.....	21
2.3.1.1.1. Doğrudan Faillik.....	22
2.3.1.1.2. Müşterek Faillik.....	22
2.3.1.1.3. Dolaylı Faillik.....	24
2.3.1.2. Azmettirme.....	26
2.3.2. Yardım Etme.....	29
2.3.2.1. Maddi Yardım.....	30
2.3.2.2. Manevi Yardım.....	31
2.4. Vergi Kabahatlerine İştirak.....	32
2.4.1. Vergi Kabahatlerine İştirak Şartları.....	34
2.4.2. Vergi Kabahatlerine İştirak Edene Verilecek Ceza.....	38
2.5. Vergi Suçlarına İştirak.....	40
2.5.1. İştirakte Menfaat Ölçüsü.....	41
2.5.2. Vergi Suçlarına İştirak Şekilleri.....	44
2.5.2.1. Faillik.....	44
2.5.2.1.1. Müşterek Faillik.....	44
2.5.2.1.2. Dolaylı Faillik.....	46
2.5.2.2. Azmettirme.....	48
2.5.2.3. Yardım Etme.....	51
2.5.3. Bağlılık Kuralı.....	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARINDA İÇTİMA.....	56-107
3.1. İctima Kavramı.....	56
3.2. Suçların İctimai Türleri.....	58
3.2.1. Bileşik Suç.....	58
3.2.2. Zincirleme Suç.....	61

3.2.2.1. Kavram ve Hukuki Nitelik.....	61
3.2.2.2. Zincirleme Suçun Unsurları.....	62
3.2.2.2.1. Aynı Suçun Değişik Zamanlarda Birden Fazla İşlenmesi	62
3.2.2.2.2. Aynı Suç İşleme Kararı.....	65
3.2.2.2.3. Suçun Bir Kişiye Karşı İşlenmesi.....	68
3.2.2.3. Zincirleme Suçun Sonuçları.....	70
3.2.3. Fikri İçtima.....	71
3.2.3.1. Kavram ve Hukuki Nitelik.....	71
3.2.3.2. Fikri İçtimanın Unsurları.....	73
3.2.3.2.1. Fiilin Tek Olması.....	73
3.2.3.2.2. Kanunun Çeşitli Hükümlerinin İhlal Edilmesi	76
3.2.3.2.2.1. Aynı Neviden Fikri İçtima	76
3.2.3.2.2.2. Farklı Neviden Fikri İçtima.....	77
3.2.3.3. Fikri İçtimanın Sonuçları	79
3.3. Vergi Kabahatlerinde İçtima.....	80
3.3.1. Genel Olarak.....	80
3.3.2. Kabahatler Kanunu'nda İçtima	81
3.3.3. Vergi Usul Kanunu'nda İçtima	82
3.3.3.1. Tek Bir Fiil İle Farklı Kabahat ve Suçların İşlenmesi	82
3.3.3.1.1. Tek Fiille Farklı Vergilerin Zıyaa Uğratılması	83
3.3.3.1.2. Tek Fiil İle Farklı Kabahatlerin İşlenmesi	84
3.3.3.1.3. Tek Fiil İle Hem Kabahat ve Hem de Suç İşlenmesi.....	88
3.3.3.2. Ayrı Fiillerle Farklı Kabahatlerin İşlenmesi	92
3.3.3.2.1. Ayrı Fiillerle Farklı Vergi Kabahatlerinin İşlenmesi.....	92
3.3.3.2.2. Ayrı Fiillerle Aynı veya Aynı Türden Birden Çok Vergi Kabahati İşlenmesi.....	93
3.3.3.3. Cezalarda İçtima	97
3.4. Vergi Suçlarında İçtima.....	98
3.4.1. Kaçakçılık Suçunda İçtima	98
3.4.1.1. Tek Bir Fiil İle Birden Çok Suç İşlenmesi	98
3.4.1.2. Ayrı Fiillerle Birden Çok Kaçakçılık Suçu İşlenmesi.....	100
3.4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunda İçtima.....	104
3.4.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunda İçtima.....	106

SONUÇ ve ÖNERİLER.....	108
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	111
ÖZGEÇMİŞ.....	116



ÖZET

Ceza hukukunda kural olarak ne kadar fiil gerçekleşmiş ise o kadar suç vardır ve faile o kadar ceza verilmesi gerekir. Ancak cezada orantılılık ve adalet ilkesi doğrultusunda iştirak ve içtima gibi suçun özel görünüş biçimleri de düzenlenmiştir. Faillerin bir kabahat veya suçta ortak hareket etmeleri suça iştiraki meydana getirir. Kabahat veya suçların bir failde toplanması ise suçların içtimanın konusuna girer.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu vergi kabahati ve vergi suçlarına ilişkin olarak özel hükümler içerdiği için iştirak ve içtima ilişkin olarak öncelikle bu hükümler uygulanacaktır. Bununla birlikte genel kanun niteliğinde olduğu için 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri de uygulamada yer bulmaktadır.

Kabahat ve suçun özel görünüş biçimlerinden olan iştirak ve içtima kavramlarının, vergi ceza hukuku açısından uygulama şekillerinin açıklanmasının amaçlandığı bu çalışmada öncelikle kabahat ve suça ilişkin genel bilgiler verilmiş, daha sonra iştirak ve içtima kavramları; KK, TCK ve VUK hükümleri karşılaştırılarak incelenmiştir.

Anahtar sözcükler: Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları, İştirak, İçtima.

ABSTRACT

In criminal law, the more act is realized the more crime exists as a law and it is necessary to punish the offender as well. However, forms of particular appearance as participation and conseil have been arranged in accordance with principle of proportionality and justice. To act together in an offence and crime by offenders brings about accompliceship. It is about joinder of offences to gather of offences and crimes in one offender.

Tax Procedure Law includes special provisions relating to tax offence and tax crimes. These provisions will be implement at first relating to participations and conseil. Provisions of Law of Offence and Turkish Criminal Law can be implement as they have characteristics of general law.

In this study, it is aimed to explain the manners of implementation of concepts of participation and conseil in terms of Tax Criminal Law which are forms of particular appearance of offence and crime. Firstly, general information related to offence and crime has been released, then concepts of participations and conseil have been analyzed by comparing provisions of Law of Misdemeanor, Turkish Criminal Law and Tax Procedure Law.

Keywords: Tax Criminal Law, Tax Offences, Tax Crimes, Participation, Conceil.

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
AÜHFD.	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM.	: Anayasa Mahkemesi
Bkz	: Bakınız
C.	: Cilt
CD.	: Ceza Dairesi
CHKD.	: Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi
CGK.	: Ceza Genel Kurulu
D.	: Daire
Dan.	: Danıştay
DVDDGK.	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
DVDDK.	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	: Esas
EÜHFD.	: Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Hk.	: Hakkında
KDV.	: Katma Değer Vergisi
KK.	: Kabahatler Kanunu
K.	: Karar
m.	: Madde
SPK.	: Sermaye Piyasası Kanunu
TAAD.	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBB.	: Türkiye Barolar Birliği
TCK.	: Türk Ceza Kanunu
vb.	: Ve benzeri
VUK.	: Vergi Usul Kanunu
Yar.	: Yargıtay
YCGK.	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

Devletin varlığını sürdürebilmesi için egemenlik gücüne dayalı olarak konulan kurallar çerçevesinde kişilere yüklenen vergi ödevlerinin düzen içerisinde yerine getirilmesinin sağlanması; vergi hukukunun konusunu oluşturur. Vergi hukuku, vergilerin niteliklerini, çeşitlerini, alınma şekillerini, vergi yükümlülerinin hak ve ödevlerini düzenler. Vergi ceza hukuku da, devletle bireyler arasında kurulan bu vergi ilişkisinin hukuk kurallarına uygun bir şekilde zamanında ve gereği gibi gerçekleşmesi için hukuka aykırı davranışları tanımlayan ve yaptırımlarını düzenleyen alt hukuk dalıdır.

Vergi ceza hukukunda genel olarak vergiye ilişkin kamu düzenini ağır bir şekilde ihlal eden hukuka aykırı fiillere vergi suçu denilmektedir. Kamu düzeninin hukuka aykırı fakat ağır olmayan fiillerle ihlali durumunda ise vergi kabahati söz konusu olmaktadır. Vergi ceza hukukunun öncelikli kaynağı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu olmasına karşın bu hukuk dalında, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu genel kanun niteliğiyle uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim VUK'un 362. maddesinde olduğu gibi doğrudan TCK'ya atıf yapılan düzenlemeler de mevcuttur.

Genel kanun niteliğindeki TCK ve KK'da, suçun özel görünüş biçimlerinden olan iştirak ve içtima hakkında düzenlemeler bulunmaktadır. Özel kanun niteliğindeki VUK'da da bu düzenlemelere paralel veya vergi hukukunun özel niteliğinden kaynaklı olan farklı hükümler bulunabilmektedir. Bunun yanı sıra orta ve hafif nitelikte vergi ziyayı ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerine iştirak edilmesinde olduğu gibi bazı hallerde VUK'da açık hüküm bulunmaması nedeniyle uygulamada çelişkiler ve tartışmalar oluşabilmektedir. Bu çalışmamızın amacı da iştirak ve içtima konu olabilecek vergi kabahat ve suçlarını örnekseme yoluyla inceleyerek hem öğretisel görüşleri hem de yüksek yargı organlarının içtihatlarını ortaya koyarak çözüm aramaktır. İştirak ve içtima ilişkin ayrıntılı düzenlemeler TCK ve KK'da mevcut olduğundan ve bu kanunların da vergi ceza hukukunda uygulanması gerekli genel kanun niteliğinde bulunması nedeniyle öncelikle ceza hukuku açısından bu kurumlardan bahsedilmiştir. Akabinde ise vergi ceza hukuku

açısından iştirak ve içtimaa özel kanun niteliğinde olan VUK açısından değinilmiş, karşılaştırmalı değerlendirmeler yapılarak özellikle tartışmalı olan hususlar belirlenmiştir.

Üç bölümden oluşan çalışmamızın ilk bölümünde, kabahat ve suçun tanımı yapılmış, bu noktada özellik arz eden kanunilik ilkesi hem kabahat hem de suçlar açısından açıklanmıştır. Kanunilik ilkesinin vergi kabahatlerine ve suçlarına yansımaları irdelenmiştir.

İkinci bölümde, iştirak kavramının hukuki niteliği ve unsurları açıklanmış, iştirak şekilleri hakkında ayrıntılı bilgiye yer verilmiştir. Daha sonra ise vergi kabahatleri ve vergi suçları açısından özellik arz eden durumlar uygulamaya ilişkin örneklerle ortaya konulmuş, iştirak edene uygulanacak yaptırım hakkında bilgi verilmiştir.

Üçüncü bölümde, içtima kavramı ve türleri açıklandıktan sonra vergi kabahatleri ve vergi suçları açısından özel olarak içtima ilişkisi halleri belirlenerek inceleme yapılmış, tek bir fiille hem kabahat hem de suç işlenmesinin yanı sıra zincirleme suç ve fikri içtima oluşturan fiillerin yaptırımlarının niteliği ve miktarı konusunda açıklamada bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ CEZA HUKUKUNDA KABAHAT VE SUÇA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1. Kabahat ve Suç Kavramı

Vergi ceza hukukunda kabahat ve suç, mevzuatta belirtilen kurallara aykırı davranılması sonucu oluşan fiillere verilen isimdir. Genel olarak kuralların ihlali oluşturan fiillerin ağırlığına göre kabahat ve suç olarak ikiye ayrılmaktadır.¹ 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu'nda suçlar arasında cürüm ve kabahatler ayrımı yapılmaktayken, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda cürüm ve kabahat ayrımı kaldırılmıştır. Eski ceza kanunlarında geçen cürüm ifadesi suç olarak anlaşılmalıdır. Yeni TCK'da bir suç türü olarak kabahatlere yer verilmemiştir. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ise kabahatlere ilişkin mevcut eksikliği gidermiştir.²

1.1.1. Kabahatler

Arapça kökenli bir sözcük olan kabahat, genel olarak uygunsuz hareket yakışıksız davranış anlamına gelmektedir.³ Günlük dildeki anlamıyla kabahat, hukuk normundan ziyade ahlak, din ve adabı muâşeret gibi diğer toplumsal düzen kurallarının ihlali olarak anlaşılır. Hukuki anlamda kabahat ise kanunlarca muhafaza edilmiş hukuk düzeninin ihlalidir.⁴ Kabahat kavramının ceza hukukuna özgü anlamı orta çağdan bu tarafa tartışılmakta ve açıklanmaya çalışılmaktadır.⁵ Suçlar ile kabahatler arasında nitelik değil, ağırlık ya da nicelik farkı bulunmaktadır. Hangi fiillerin kabahat, hangi fiillerin suç olduğu

¹ Fatih Selami Mahmutoglu, **Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009, s.42.

² İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.101.

³ Elif Bekar, "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, LXIX (1-2), 2011, s.1033.

⁴ Ayhan Kılıç, "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği", **TAAD**, 18, 2014, s.302.

⁵ Mahmutoglu, a.g.e., s.2.

kanun koyucunun yaptığı tercih sonucu belirlenir. Kanun koyucunun bu belirlemesi, bazı hareketlerin sosyal düzeni büyük ölçüde sarsmayacağı düşüncesine dayanır. Dolayısıyla fiillerin kabahat olarak nitelendirilmesi tamamen göreceli olup, kesin ve bilimsel bir ölçüye dayandığını kabul etmek mümkün değildir.⁶

Kabahatler, mülga 765 sayılı TCK'da suç olarak sayılmıştı. Dolayısıyla öngörülen cezalara hâkim tarafından karar verilmesi uygun görülmüştü. Ancak zamanla, yargı organlarının artan iş yükü, personel yetersizliği ve fiillerin yaptırımlarının yeniden yorumlanma ihtiyacı, kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması düşüncesini ortaya çıkarmıştır. Nitekim bu düşüncenin sonucu olarak kabahatlere 5237 sayılı TCK'da yer verilmemiş, idari yaptırım öngören ayrı bir KK kabul edilmiştir.⁷

KK'nın 2. maddesinde kabahat, kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık durumu olarak ifade edilmiştir. Kanunun 4. maddesine göre, hangi fiillerin kabahat oluşturduğu kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir. Kanunun 7. maddesine göre kabahat, icrai veya ihmali davranışla işlenebilir. İhmali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icrai davranışta bulunma hususunda hukukî yükümlülüğün varlığı gereklidir. Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.

Kabahatler sadece KK'da düzenlenmemiştir. Ancak KK, diğer kanunlarda düzenlenen kabahatler açısından genel kanun niteliğindedir. Bu kanunlardan biri de vergi kabahatlerini barındıran 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. Vergi kabahatleri, kanun ihlallerinin vergi suçları kadar ağır olmadığı haller için düzenlenmiştir. Burada asıl amaç vergisel idari düzen korunarak hazinenin zarara uğramasını engellemektir. Vergisel idari düzen, vergi ödevlerini yerine getirmesi gereken kişilere bazı davranışlarda bulunmayı veya bazı davranışlardan kaçınmalarını emreder. Bu emirlere uymayan kabahatçiler de

⁶ Sema Ayatar Kızılyar, "Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı", <http://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/17-Sema-AYATAR-KIZILYAR.pdf>, s.1648. (26.01.2016)

⁷ Kılıç, a.g.m., s.303.

idari yaptırımlarla cezalandırılırlar.⁸ Vergi hukukun kendine özgü özellikleri nedeniyle vergi kabahatlerini düzenleyen VUK'un KK'dan farklı düzenlemeler içerebildiği görülmektedir.

Vergi ceza hukuku açısından vergi kabahatleri korunan hukuki yarara, ağırlıklarına ve amaçlarına göre vergi ziyai kabahatleri, genel usulsüzlük kabahatleri ve özel usulsüzlük kabahatleri olarak farklı kabahatlere ayrılmıştır.⁹

1.1.2. Suçlar

Suç, sorumlu bir kimse tarafından, olumlu veya olumsuz bir hareketle meydana getirilen ve ceza yaptırımını öngören bir kanunda yer alan tarife uygun bulunan hukuka aykırı bir fiil olarak tanımlanabilir.¹⁰ Ceza hukukunun konusunu oluşturan suç; ceza kanunlarının yasaklamış olduğu ve başkasının hakkını ihlal eden bir fiildir. Karşılığında ceza öngörülen icrai veya ihmali harekettir.¹¹

Suçun genel tanımının ceza kanunlarında yapılmadığı görülmektedir. Esasen böyle bir tanıma ihtiyaç yoktur. Çünkü her suç tipikliği ile birlikte ilgili ceza kanununda belirtilmek zorundadır. Bu yönüyle suç toplum tarafından onaylanmayan davranışların, kanun tarafından düzenlenip, yaptırıma bağlanmasıdır.¹²

Hukuk düzeninde, tüm suçları tek ceza kanununda toplamak mümkün değildir. Hukuk sistemimizde suçlar genel nitelikli TCK yanında bazı özel kanunlarda düzenlenmiştir. Vergi suçları da VUK'da düzenlenmiştir. Bu yönüyle VUK, tamamlayıcı ve yan ceza kanunu niteliğindedir.¹³

VUK'un 359. ve 363. maddeleri arasında düzenlenen kurallara aykırılık halleri vergi suçu olarak kabul edilmiş, yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile bununla

⁸ Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s.5.

⁹ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 8. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s.9.

¹⁰ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt 1, 12.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1997, s.307.

¹¹ Nur Centel ve diğerleri, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2005, s.3.

¹² Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.174.

¹³ Şenyüz, a.g.e., s.10.

birlikte veya ayrı olarak adli para cezası öngörölmüştür. Bu bağlamda kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ile mükelleflerin özel işlerini yapmak vergi suçlarını oluşturur.¹⁴

1.2. Kanunilik İlkesi

Kanunilik, kişinin kendi özgürlüğünün sınırlarını önceden bilerek davranışlarının sonuçlarının ne anlama gelebileceği öngörebilmesidir. Kanunilik ilkesi bu açıdan özgürlüğün güvencesidir.¹⁵ Suçların veya cezaların kanunla düzenlenmesi anlamının yanında, temel hak ve özgürlükleri ihlal edici ceza kanunlarının yapılmaması gerekliliği de bu ilke kapsamındadır.¹⁶ Temel hak ve özgürlüklere yapılacak müdahalelerin sınırlarının ve nedenlerinin önceden belirlenmesi için suç ve cezanın açıkça ortaya konulması gerekir. Diğer yandan, öncesinde kanunda düzenlenmemiş bir fiilden dolayı kişiler hakkında cezalandırma amaçlı kamu davasının açılması, hâkime bu konuda yetki verilmesi, ceza adaletinin keyfi uygulamalara terk edilmesine yol açar.¹⁷

Hukuk devleti ceza hukukuyla topluma oluşturan bireyleri korumanın yanında, egemenlik gücünü keyfi ve aşırı kullanmasını engellemek zorundadır. Başka bir deyişle, bireyi, ceza hukukuna karşı da korumalıdır.¹⁸ Hukuk devleti kamu düzeninin korunması ile bireyin ve toplumun gelişimini de amaçlar. Bireyin hangi davranışının suç teşkil ettiği ve bu davranış karşısında yaptırımların neler olduğunu önceden bilmesi gerekmektedir. Bu bireyin keyfi uygulamalara karşı güvencesidir. Bireyin sahip olduğu bu güvence suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile sağlanır.¹⁹

Suç ve cezada kanunilik ilkesine göre, yürürlükte bulunan bir kanunda açık olarak suç olduğu belirtilmeyen bir davranıştan dolayı kimseye ceza veya güvenlik tedbiri uygulanamaz.²⁰ Kanunilik ilkesi, suç oluşturan fiillerin kanunda açık şekilde belirtilmesi gereğinin yanında, bu fiiller karşısında uygulanacak yaptırımın türü ve miktarının da

¹⁴ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s.71.

¹⁵ Kayıhan İçel ve Süheyl Donay, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, Genel Kısım 1. Kitap, İstanbul: Beta Yayınları, 2005, s.75.

¹⁶ Centel ve diğerleri, a.g.e., s.46

¹⁷ Faruk Erem ve diğerleri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s.158.

¹⁸ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s.56

¹⁹ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s.240.

²⁰ Demirbaş, a.g.e., s.107.

belirtmesini zorunlu kılar. Bu yüzden suç işlediği tespit edilen kişi, kanunda açıkça düzenlenmeyen bir ceza veya güvenlik tedbirine maruz bırakılamaz. Bunun yanında yargı organları, düzenlenenden daha hafif veya daha ağır bir yaptırıma da hükmedemez.²¹

Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi, sadece ceza hukukunda değil aynı zamanda bir kamu hukuku dalı olan vergi hukukunda da geçerlidir. Çünkü burada da mükellef olan bireylerin haklarının korunması gerekmektedir.²²

1.2.1. Kabahatlerde Kanunilik İlkesi

KK'nın 4. maddesinde kabahatlerin kanuniliğinin kapsamı düzenlenmiştir. Buna göre, hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsamı ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Buna karşın, kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı ancak kanunla belirlenebilir. Böylece suçlar hakkında kanunilik ilkesi mutlak olarak uygulanırken, kabahatler açısından idarenin genel ve düzenleyici işlemlerde kabahatin içeriğini doldurmasına imkân tanınmıştır.²³ Kabahat fiilinin kanunla düzenlenmesi zorunlu değilken, kabahate ilişkin yaptırımın mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.²⁴

Kabahate ilişkin yaptırımların türü, süresi ve miktarı mutlaka kanunla düzenlenecektir. İdareye bu tür bir belirleme yapma imkânının verilmesi ekonomik hayatın hızla değişen ve gelişen koşullarına bağlanabilir. Nitekim yasama organının ağır işlemesi nedeniyle ekonomik ve teknik koşullara geç uyum sağlaması söz konusu olabilir. Her ne kadar kapsamı ve koşulları kanunla belirlenen çerçeve normun idare tarafından doldurulması mümkün ise de, bu imkân hiçbir zaman çerçeve normun kapsamından daha fazla olamayacaktır. Kabahatler hukukunda kanunilik ilkesi gereğince kıyas da mümkün değildir. Dolayısıyla idare kıyas yoluyla kanunun çerçevesi dışına çıkamaz, kanunilik ilkesine aykırı oluşturacak şekilde kabahat sayılan fiil yaratamaz.²⁵

²¹ Özgenç, a.g.e., s.105.

²² Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s.216.

²³ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011, s.57.

²⁴ Veli Özer Özbek ve diğerleri, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.49.

²⁵ Zeynel Kangal, **Kabahatler Hukuku**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 6.

KK 4/1. maddesi gereğince kanunda hangi fiilin kabahat olduğu açıkça hükme bağlanabileceği gibi, kanun tarafından kapsam ve koşulları belirtilen çerçeve hüküm idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurularak bir fiil kabahat sayılabilecektir. Örnek olarak bir kanun hükmü ile kamu güvenliği ve genel sağlık açısından anız yakılması konusunda idare kurulları tarafından yasaklama yetkisi verilmesi ve verilen böyle bir yasaklama kararına aykırı davrananlara idari yaptırım uygulanacağına dair hüküm bulunması verilebilir. İdari kurullar, böyle bir kanun hükmü gereğince bir yerleşim yerinde anız yakılmasını yasaklayabilir. Bu yasağa rağmen anız yakılması fiilleri kabahat sayılarak idari yaptırım uygulanabilecektir.²⁶

1.2.1.1. Vergi Kabahatlerinde Kanunilik İlkesi

KK'nın 3/1. maddesine göre KK, özel kanunlarla düzenlenmiş tüm kabahatler açısından genel kanun niteliğindedir. KK'nın genel kanun niteliğinde bulunması nedeniyle, aksine hüküm bulunmamak kaydıyla vergi kabahatleri bakımından da uygulanması gerekir. KK'nın 4/1. maddesine göre kabahat karşılığı olan yaptırımın türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir. KK'nın kabahatlerin kanunda düzenlenmesini zorunlu görmemiş, fakat mutlaka kanuna dayanmasını ve uygulanacak yaptırımın da kanun tarafından belirtilmesini şart koşmuştur.²⁷ Bu doğrultuda vergi kabahatleri ve idari para cezalarının da kanunda düzenlenmesi ve bunu uygulama yetkisinin idareye bırakıldığının açıkça gösterilmesi gerekir. Nitekim bu yaptırımlar, yargı yolu açık olsa da idarenin doğrudan doğruya bir işlemi ile idare hukukuna özgü usullerle verilen ve uygulanan yaptırımlardır.²⁸

Vergi kabahatleri açısından kanunilik ilkesi, vergi kabahat ve idari yaptırımlar için belirlilik, kıyas yasağı, örf ve âdete başvurulamama ve aleyhe düzenlemenin geçmişe yürütülemezliği gibi unsurları da içermektedir. Bu nedenle yasaklanan fiiller ve bu fiiller için kesilecek cezaların kanunda belirtilmesi zorunludur. Düzenlenen kanun maddelerinin açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması, muğlâk ifade içermemesi gerekmektedir. Kıyas yoluyla vergilendirme yapılamayacağı gibi, kabahat de yaratılamaz. Vergi kabahatleri

²⁶ Hüsnü Aldemir, **Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanununun Yorumu**, Ankara: Kartal Yayınevi, 2007, s.799.

²⁷ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.77.

²⁸ Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s.303.

açısından örf ve adet hukukunun da uygulama yeri yoktur. Yine kabahate ilişkin fiilden sonra yapılan yeni düzenlemeyle kabahatli aleyhe durum yaratılamaz.²⁹

KK 4. maddesine paralel olarak vergi kabahatlerine ilişkin fiillerin bir kısmının kanunda doğrudan yer aldığı, bir kısmının da Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esasları belirleme yetkisi çerçevesinde vergi idaresince belirlendiği görülebilmektedir. Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetkiyi çıkarttığı genel tebliğlerle kullanmaktadır. Örneğin VUK'un 257. maddesi gereğince Maliye Bakanlığı'na kabahat fiili getirip kaldırabilme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın bu şekilde belirlediği ödevlere aykırılık VUK'un 355/4. maddesi gereğince özel usulsüzlük kabahati olarak cezalandırılacaktır.³⁰

Vergi kabahatlerinin belirlenmesi bakımından, idareye düzenleme yetkisi verilmesinin doğru bir uygulama olmadığı öne sürülmüştür. Buna göre her türlü vergilendirmenin kanuna dayanması gerekliliği yanında vergi ceza hukuku alanında kanunilik ilkesinin de katı bir şekilde uygulanması zorunlu olmalıdır. Dolayısıyla vergi kabahatlerinin kesinlikle idarenin genel düzenleyici işlemlerine bırakılmaması gerektiği belirtilmiştir.³¹

1.2.2. Suçlarda Kanunilik İlkesi

Suçlarda kanunilik ilkesi, evrensel bir ilkedir ve Anayasa'mızda da kendine yer bulur.³² 1982 Anayasa'sının 38. maddesinde belirtildiği gibi kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunların suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur. İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir yaptırım uygulayamaz. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7. maddesinde de "Hiç kimse, işlendiği zaman milli ve devletlerarası hukuka göre suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı mahkûm edilemez" hükmü mevcuttur.

²⁹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.79.

³⁰ Şenyüz, a.g.e., s.14.

³¹ Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 15, 2013, s.1278.

³² Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.11.

Kanunilik ilkesinin ceza hukukunun hukuk devletine uygunluğunun bir garantisi olduğu ifade edilmiştir.³³ Nitekim TCK'nın 2. maddesinde belirtildiği gibi kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez. İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanamaz.

Kanunilik ilkesi ile hâkimin, fiilleri suç sayma ve cezalandırma yetkisi sınırlandırılmış, dolayısıyla keyfilik önlenmiş olur. Kişiler, hangi fiillerin suç teşkil ettiğini önceden öğrenme güvencesine sahip olurlar.³⁴ Dolayısıyla fiilin işlenmesinden önce mevcut bir kanun olmadan suç ve ceza yaratılamaz. Suç ve cezanın kanunda düzenlenmesi, zaman itibarıyla fiilden önce olmalıdır.³⁵

Kanunilik ilkesi suçlarda ve cezalarda kanunilik olarak ifade edilmektedir. Bu yönüyle ilkenin iki yönü bulunur. İlki, kanunsuz suç olamayacağıdır. Kanunsuz suç olamayacağı için, fiil işlemeden önce bir kanun ile düzenlenmediği sürece bir suçun işlendiğinden söz edilemez. İkinci ise kanunsuz ceza olamayacağıdır. Buna göre önceden kanunla belirtilmiş suçun cezasının miktarı ve türü de mutlaka kanunda açıkça düzenlenmelidir.³⁶

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin beş temel sonucu vardır. İlki suça ilişkin düzenleme içeren ceza kanunları belirli ve açık olmalıdır. Buna belirlilik ilkesi de denir. Kanun koyucu, kanun maddelerinde genişletilmeye elverişli, birden fazla anlama gelebilecek ibareler kullanmaktan kaçınmalıdır. Suça ilişkin ibarelerin açık olmaması, herkese göre farklı anlamlar verilebilmesi durumunda keyfilik meydana gelebilir.³⁷

İkinci sonuç kıyas yasağıdır. Medeni hukukta kanunda bulunan boşlukların hâkim tarafından doldurması, hukuk yaratılması imkânı vardır. Buna karşılık ceza hukukunda hâkimin boşluk doldurma yetkisi yoktur. Ceza hukukunda yorum kabul edilmekle birlikte,

³³ Özbek ve diğerleri, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.65.

³⁴ Özbek ve diğerleri, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.66.

³⁵ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.12.

³⁶ Özbek ve diğerleri, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.66.

³⁷ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.14.

yorum sınırın aşan kıyas yasaktır. Kıyas, ceza hukuk açısından değerlendirildiğinde, kanunda açık bir şekilde suç olarak tanımlanmamış olan bir fiilin, bununla benzerlik gösteren suç olarak düzenlenmiş başka bir fiil ile kıyas edilerek değerlendirilmesidir.³⁸ Ceza hukukunda kıyas, kanunda açıkça suç olarak düzenlenmeyen bir fiilin cezalandırması sonucunu doğurur. Dolayısıyla kıyas suçta kanunilik ilkesine aykırıdır.³⁹ Kıyasın, fiili işleyen lehine veya aleyhine olması önem taşımaz. TCK'da kıyas yasağı ibaresi bulunduğu için ister lehe olsun, ister aleyhe olsun kıyasın her türlü yasaktır.⁴⁰

Kanunilik ilkesinin üçüncü sonucu ceza hukukunda örf ve adet hukukunun doğrudan doğruya bir kaynak niteliği taşıyamayacağıdır. Gelenek hukukunun suç yaratması, mevcut cezayı artırması mümkün değildir.⁴¹ Örf ve adet hukukunun ceza hukukunda tek işlevi; kanun koyucunun bir fiili suç haline getirmesi ve bir kanuni düzenlemenin ne şekilde anlaşılması gerektiği konusunda yardımcı olmasıdır.⁴²

Ceza kanunlarının geçmişe yürüme yasağı kanunilik ilkesinin dördüncü sonucudur. Kanun koyucu tarafından getirilen ceza kanunları geçmişe etkili olarak uygulanamazlar. Nitekim hiç kimse yürürlükteki hukukta suç olarak tanımlanmayan bir fiilden dolayı cezalandırılmaz. İşlenen fiilden sonra yürürlüğe giren kanun nedeniyle bir kişinin cezalandırılması, ceza kanunun kişi aleyhine geri yürütülmesi mümkün değildir. Bunun tek istisnası, işlenen fiilden sonra fail lehine düzenleme getirilen ceza kanunudur. Eğer, failin suç oluşturan fiili veyahut cezası daha sonra yürürlüğe giren kanunlarla kaldırılıyor veya azaltılıyorsa, fail bu durumdan yararlanacaktır. Bu nedenle bu ilkeye aleyhe uygulama yasağı da denilebilir. Hemen belirtmek gerekir ki, geçmişe yürüme yasağı maddi ceza hukuku açısından geçerlidir. Dolayısıyla ceza yargılaması hukuku açısından derhal uygulama prensibi bulunmaktadır. Fiil işlendikten sonra ceza yargılaması usulü açısından değişiklik yapılmışsa fail, yeni usule göre yargılanacaktır.⁴³

Kanunilik ilkesinin beşinci sonucu ise idarenin düzenleyici işlemleriyle suç yaratamayacağıdır. Nitekim TCK'nın 2/2. maddesinde "idarenin düzenleyici işlemleriyle

³⁸ Özgenç, a.g.e., s.117.

³⁹ Özgenç, a.g.e., s.118.

⁴⁰ Özbek ve diğerleri, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.69.

⁴¹ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.23.

⁴² Özbek ve diğerleri, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.67.

⁴³ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.29.

suç ve ceza konulamaz” şeklinde açıkça belirtmiştir. Bu ilke suçlar açısından mutlak olarak uygulanırken, kabahatler açısından esneklik tanınmıştır. KK’nın 4. maddesinde belirtildiği gibi kanun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabilir.⁴⁴

1.2.2.1. Vergi Suçlarda Kanunilik İlkesi

Vergi suçlarında kanunilik ilkesi, vergi suç ve cezalarının kanunda belirtilmesi ve yine kanunla değiştirilip kanunla kaldırılması anlamına gelir. Vergiler gibi vergi suçları da ancak kanunla konulabilir veya değiştirilebilir. Bu kişinin devlete karşı güvencesidir.⁴⁵

Kanunilik ilkesi, VUK’da vergi suçları olarak düzenlenen kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapma suçları açısından da mutlak olarak uygulanır. Nitekim TCK’nın 5. maddesi gereğince TCK’nın genel hükümleri VUK açısından da uygulanacaktır. Dolayısıyla TCK’nın 2. maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesi, belirtilen suçlar açısından da uygulama yer bulur. Kanunilik ilkesinin suçlar açısından getirdiği beş temel sonuç, vergi suçları açısından da geçerlidir.

⁴⁴ Özbek ve diğerleri, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.75.

⁴⁵ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.70.

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ KABAHAT VE SUÇLARINDA İŞTİRAK

Ceza hukukunda suçun özel görünüş biçimlerinden olan iştirake öncelikle ceza genel hukuku açısından değinilecek daha sonra vergi kabahat ve suçları açısından iştirakin özel niteliği incelenecektir.

2.1. Kavram ve Hukuki Nitelik

Suçta iştirak, bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kimse tarafından işlenmesi halidir. Bu kişilerin bir işbirliği içerisinde olması gerekir. İştirak başka bir anlatımla suç ortaklığıdır ve iştirakin özünde yasa dışı bir anlaşma bulunur. Belli bir veya birkaç suç için birleşme, bir araya gelme durumu söz konusu olmaktadır.⁴⁶

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu sisteminde iştirak genel bir ağırlatıcı neden olarak düzenlenmemiştir. Suçların birden fazla kimse tarafından işlenmesi, tek bir kişi tarafından işlenmesinden daha basittir ve bu durum daha tehlikeli bir hal oluşturur. Dolayısıyla suçların iştirak halinde işlenmesi ağırlatıcı hal olarak öngörülebilir. Örneğin TCK'nın 102/3-d, 106//2-c ve 109/3-b. maddelerinde suçun birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi ağırlatıcı hal olarak düzenlenmiştir. Ancak iştirakin ağırlatıcı hal olarak düzenlendiği suçlarda uygulanabilmesi için birden fazla kişinin ortaklığının yanı sıra, bunların müşterek fail olması gerekir.⁴⁷ Suça iştirak eden ortaklardan birisi yardım eden diğeri müşterek fail konumunda ise ağırlatıcı hal uygulanmayacaktır.

İştirakin hukuki sorun olarak ortaya çıkmasının nedeni; birden fazla kişinin aynı suçu işlemek kastıyla birlikte hareket etmesi halinde tek suç mu yoksa birden fazla suç mu gerçekleştiği sorunundan kaynaklanmaktadır. Geleneksel düşünce, suçun tekliğini yani bölünemeyeceğini öne sürer. TCK'da, iştirak halinde işlenen suç tek suç olarak kabul

⁴⁶ Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.438

⁴⁷ Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.438.

etmiştir. Her failin iştirak konusu fiili birbirini tamamlamaktadır. İştirake ilişkin hükümler asıl kuralı genişleterek tamamlayan hükümlerdir. Hangi fiillerin asıl kuralı ne derecede genişleteceği suç ve cezaların kanuniliği gereği iştirak hükümlerinde düzenlenmiştir.⁴⁸

Kasten yaralama, hırsızlık, hakaret, yağma gibi bir kişi tarafından işlenebilen suçlara tek failli suçlar; tefecilik, rüşvet, yasa dışı örgüt kurma gibi birden fazla failin zorunlu olarak katılması gereken suçlara da çok failli suçlar denir. Çok failli suçlar birden fazla kişinin faaliyetlerinin birleşmesi ile meydana geldiği için fail sayısının çokluğu kurucu unsurdur. Failler arasındaki iş birliği suçun işlenmesini kolaylaştırmakta, failler daha rahat ve kolay hareket etmektedirler. Çok failli suçlara, kanunun öngördüğü zorunlu faillerin yanı sıra üçüncü kişilerin de katılmaları mümkündür. Suça azmettirme, yardım etme veya tesadüfen katılma halinde, suça iştirak kuralları bu kişiler hakkında da uygulanacaktır.⁴⁹ Genel suça iştirak kurumu ile çok failli suçların birbirine karıştırılmaması için çok failli suçlara muhtemel iştirak de denir.⁵⁰

Suçta katılanların cezalandırılmasında üç sistem ortaya çıkmıştır. Eşitlik sistemine göre tüm failler o suç için öngörülen ceza ile cezalandırılırlarken⁵¹; ikilik sisteminde, suçun oluşumuna daha az katkıda bulunanlar daha az ceza ile cezalandırılacaklardır. 765 sayılı mülga TCK bu sistemi benimsediğinden fer'i faillerin asli faile göre cezalarında indirim öngörülmüştür. Üçüncü sistem ise, failin suçun işlenmesindeki rolü, failin vahameti, etkisi nazara alınarak cezalandırılması, cezanın faile göre belirlenmesidir. 5237 sayılı TCK'da tüm faillere aynı cezanın tayini öngörülmediğinden eşitlik sistemi benimsenmemiştir. Asli – fer'i iştirak ayırımı kaldırılmış fakat önceki kanunda yer alan düzenlemeye benzer biçimde müşterek faillik ve yardım etme ayırımı getirilmiştir.⁵² Faile ve azmettirenine göre

⁴⁸ Soyaslan, a.g.e., s.497.

⁴⁹ Sedat Bakıcı, **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2007, s.720.

⁵⁰ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Ankara: Savaş Yayınevi, 2009, s.272.

⁵¹ KK'nın 14. maddesinde suça iştirak halinde eşitlik sistemi öngörülmüştür. Maddenin ilk fıkrasına göre "Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idari para cezası verilir." Maddenin birinci fıkrasının gerekçesinde de "(...) kabahatlere iştirak haliyle ilgili olarak tek tip fail sistemi kabul edilmiştir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişiler arasında fail ve şerik (azmettiren veya yardım eden) ayırımı gözetilmemiştir" şeklinde belirtilmiştir.

⁵² TCK'nın 37. maddesinin gerekçesinde "(...) yeni yapılan düzenlemeyle, iştirak şekilleri, failin işlenişinde kurulan hâkimiyet ölçü alınarak belirlenecektir. Bu sistemde birer sorumluluk statüsü olarak öngörülen iştirak şekilleri ise, faillik, azmettirme ve yardım etmeden ibarettir" şeklinde belirtilmiştir.

yardıma edene daha az ceza verilmesi kabul edilerek ikilik ve cezanın faile göre belirlenmesi sistemleri gözetilerek karma bir sistem kabul edilmiştir.⁵³

Ortaklar arasında ayırım yapılması konusunda fiil egemenliği görüşü yaygındır. Fiil egemenliği görüşü, subjektif ve eski objektif görüşlerin bir sentezidir. Buna göre, fiilin icrasına egemen olan asli fail iken; fiilin oluşumuna egemenlik söz konusu olmaksızın katkıda bulunan ise yardımcı edendir.⁵⁴ Buna uygun olarak TCK'nın 37. maddesinde "Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur" ifadesiyle suçun kanuni tanımındaki icra hareketlerini yapanlarla suçu doğrudan doğruya birlikte işleyenlerin müşterek fail olarak cezalandırılmaları gerektiği kabul edilmiştir. TCK'da iki ayırım benimsenerek tipik fiil üzerinde ortak hâkimiyet kuranlar asli iştirakçi olarak kabul edilirken, nedensel katkıları ikinci planda kalanlar ise fer'i iştirakçi olarak ele alınmıştır.⁵⁵

2.2. İştirakin Unsurları

İştirakin unsurları; birden fazla fail tarafından yapılan birden çok hareket, hareketlerin nedensellik değeri taşıması, iştirak iradesi, bir suçun icrasına başlanması ve suçun bütün ortaklar için aynı olması olarak sayılabilir.

2.2.1. Birden Fazla Fail Tarafından Yapılan Birden Çok Hareket

Birden fazla failin bulunması ve bunların her birinin hareketinin varlığı iştirakin ilk unsurudur. Bir suçun işlenmesini istemek veya bunu işleyenleri onaylamak günah olabilir, ancak suça iştirak olmaz. Ortada bir hareket olmalıdır. Birden fazla fail tarafından yapılan birden çok hareketin bulunması gerekir.⁵⁶

Birden çok hareketin nitelik olarak aynı olması gerekmediği gibi icra hareketi olması da şart değildir. İcrai nitelikli hareketlerin yanında ihmali bir hareketle de suça

⁵³ Bakıcı, a.g.e., s.722

⁵⁴ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.439.

⁵⁵ Devrim Aydın, **Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2009, s.51.

⁵⁶ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt 2, 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1997, s.466.

iştirak mümkündür. Ancak ihmal suretiyle iştirak edende suçun oluşumuna gerçek bir etki etme durumu yoktur. Burada fail sadece olayın gelişimine müdahale imkânına sahiptir.⁵⁷

Hazırlık hareketi sayılabilecek bir hareket, iştirak halinde işlenen suçta bir kimseye suç yükletilmesi için yeterlidir. Asli failin hareketlerinin hazırlık hareketleri derecesinde, yani icra hareketleri aşamasında kaldığı takdirde, asli failin hareketi cezalandırılabilir bir hareket olmadığından, ortakların hareketleri ister hazırlık hareketi, ister icra hareketi şeklinde olsun cezalandırılmaz.⁵⁸ Çünkü teşebbüs cezalandırılabilir fiillerin sınırını oluşturur. Teşebbüs halinde kalmış bir suçunun unsurları oluşmamış ise iştirakin cezalandırılması mümkün değildir. Salt suç işleme konusunda bir anlaşma veya bir suç işlemeye tahrik; anlaşma konusu olan veya işlenmesi tahrik edilen suçun icrasına başlanmadıkça cezalandırılmaz ve dolayısıyla iştiraktan de söz edilmez. Bununla birlikte TCK'nın 214. maddesinde düzenlenen Suç İşlemeye Tahrik, TCK'nın 316. maddesinde düzenlenen Anayasal Düzene ve Bu Düzenin İşleyişine Karşı Suç İçin Anlaşma gibi suçlar tek başına suç haline getirilmiştir. Bunun nedeni ise kamu menfaatlerini korumak olarak açıklanabilir. Bu suçlar açısından tahrik ve anlaşma başlı başına suçun işlenmiş sayılması için yeterli görülmüştür.⁵⁹

Birden çok hareket maddi de manevi de olabilir. Tıpe uygun hareketlerin yapılması halinde maddi iştirak, böyle bir hareket yapılacak olan kimselerin iradelerine etki edilmesi halinde ise manevi iştirak söz konusudur. Manevi iştirak hallerinde de irade, telkin, teşvik, işaret, söz veya yazıyla açığa çıkarılmıştır. Bu hallerde de bir hareket vardır. Azmettirme ve suçu işlemeye teşvik manevi hareketle iştirak halidir. Maddi ve manevi hareketin birleşmesi de mümkündür. Örneğin bir kişiye suçun işlenmesi yönünde talimat verildikten sonra maddi olarak da suça katılma olabilir. Bu halde bütün bu hareketler bir tek suçun parçaları kabul edilir. Failin bu şekilde yapmış olduğu hareketlerden en ağır cezayı gerektireni cezalandırmada esas alınır.⁶⁰

⁵⁷ Hakan Hakeri, **Ceza Hukukunda İhmal Kavramı ve İhmali Suçların Çeşitleri**, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2003, s.290.

⁵⁸ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.441.

⁵⁹ Toroslu, a.g.e., s.210.

⁶⁰ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.444.

2.2.2. Hareketlerin Nedensellik Değerinin Bulunması

İştirakin oluşması için hareketler arasında bir nedensellik bağının bulunması gerekir. Suç ortaklarının maddi veya manevi nitelikteki hareketleri birbiriyle bağlı olmalıdır ve illi bir değer taşınmalıdır. İştiraki oluşturan suç ortaklarının gerçekleştirilmek istenen suç tipine maddi veya manevi katkısının yanı sıra bunun netice yönünden nedensellik değeri taşıması gereklidir.⁶¹ Nedenselliğin bulunduğu kabul edilmesi için; tipikliği gerçekleştiren hareketin kolaylaştırılması veya desteklenmesi yeterlidir.⁶² Ancak bu hareketin suçun işlenmesinde etkili olması gerekir. Örneğin bir kişinin suç işlemeye azmettirilmesine rağmen, azmettirilen suçu işlemezse azmettiren açısından da suç oluşmayacaktır. Burada hareket ile netice arasında iştirak açısından nedensellik bağı kurulamamıştır.⁶³ Nitekim TCK'nın 40/3. maddesinde belirtildiği üzere “suça iştiraktan dolayı sorumlu tutulabilmek için, ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.”

İştiraki oluşturan hareketlerin nedensellik bağı içermesi koşulunun bir sonucu olarak asli failin tipe uygun hareketin icra hareketlerine başlamadan önce suçu işlemekten vazgeçmesi halinde, diğer ortakları da cezalandırılmaz. İştirake teşebbüs mümkün değildir. Ancak asli fail icra hareketlerine başladıktan sonra fiilinden vazgeçerse, diğer suç ortakları teşebbüs halinde kalmış olan suça iştirak etmekten dolayı sorumludurlar. Asli fail fiilini tamamladıktan, yani suçu işledikten sonra vazgeçerse koşulları oluşursa etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilecektir. Tabii ki bu hükümler sadece etkin pişmanlık gereğini yerine getiren fail için uygulanabilir.⁶⁴ Asli fail icra hareketleri bittikten sonra, suçun neticesinin gerçekleşmesine engel olduğu takdirde, diğer ortaklar da teşebbüs hükümlerine göre sorumlu olurlar.⁶⁵

Suçun işlenmesine yardım eden, iştiraki oluşturan hareketi yapmadan önce vazgeçmişse, nedensellik hareketi kurulmadığı için sorumluluğu doğmaz. Yardım eden hareketi gerçekleştirdikten sonra sorumlu olmaması için; gerçekleştirdiği hareketin nedensellik değerini ortadan kaldırmalıdır. Başka bir anlatımla yardım eden suçun

⁶¹ Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt 2, İstanbul: Beta Yayınları, 1989, s.481.

⁶² Demirbaş, a.g.e., s.490.

⁶³ Dönmezer ve Erman, a.g.e., c.2, s.473.

⁶⁴ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.450.

⁶⁵ Demirbaş, a.g.e., s.501.

işlenmesine vereceği katkıyı geri çekmelidir. Asli fail icra hareketlerine başlamışsa, yardım eden icra hareketlerinin sona ermesine veya suçun tamamlanmasına veya neticenin gerçekleşmesine engel olmadığı takdirde gönüllü vazgeçme hükümlerinden faydalanamaz.⁶⁶ Asli fail icra hareketlerini bitirmiş, fakat neticenin gerçekleşmesinden önce diğer ortak neticenin gerçekleşmesine engel olmuşsa, diğer ortaklar ve asli fail teşebbüs hükümlerinden faydalanacaktır.⁶⁷

2.2.3. İştirak İradesi

İştirak iradesi birden çok ortağın birbirinden ayrı hareketlerini bir bütün içinde birleştirir.⁶⁸ İştirakin özünde, çoğu sözlü olmak üzere ortaklar arasındaki bir anlaşma bulunmaktadır. Ortakların iştirak iradesini ortaya koyacak bir şekilde görüşmesi, konuşması yeterlidir.⁶⁹ Ortaklar belirli bir suça iştirak ettiklerini bilmeleri yanında bunu istemelidirler.⁷⁰

Ortakların sadece kendi hareketlerinden değil, diğerlerin de hareketlerinden sorumlu tutulması iştirak iradesi ile açıklanabilir.⁷¹ Ortakların suça ilişkin tasarımları, asli fail kadar ayrıntılı olmayabileceğinden; iştirak iradesi için, ortağın neye iştirak ettiğini bilmesi yeterlidir.⁷²

İştirak iradesi her zaman açık bir şekilde olmaz. İştirak iradesinin zımni bir şekilde ortaya konması mümkündür. Ancak bir fiilin işlenmesinden haberdar olan herkes suça iştirak eden olarak sorumlu tutulmaz. Suça iştirak edenlerin açık veya zımni bir anlaşmasının bulunması şarttır. Bu anlaşmanın da kesin bir şekilde tespit edilmesi gereklidir.⁷³ Bu noktada bir suça iştirak ettiğini bilmeden katılan kimse hakkında fiili yanılmaya ilişkin hükümler uygulanabilir. Bu kimse bilmeden suça katıldığından iştirak kastı yoktur ve iştiraktan dolayı sorumlu tutulmaz.⁷⁴ Ancak iştirak iradesinin ortakların

⁶⁶ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.451.

⁶⁷ Demirbaş, a.g.e., s.501.

⁶⁸ Dönmezer ve Erman, a.g.e., c.2, s.478.

⁶⁹ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.452.

⁷⁰ Erem ve diğerleri, a.g.e., s.364.

⁷¹ Dönmezer ve Erman, a.g.e., c.2, 478.

⁷² Önder, a.g.e., s.484.

⁷³ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.453.

⁷⁴ Erem ve diğerleri, a.g.e., s.365.

tümünde aynı şekilde bulunması gerekli değildir. Asli failden habersiz olarak yardım eden kimse de iştiraktan dolayı sorumludur. Bu durumda asli fail gerçekleştirdiği fiilden sorumlu olsa da iştirak içerisinde kabul edilemez ve yardım eden kişiye ait cezayı ağırlaştırıcı nitelikli hallerden dolayı sorumlu tutulamaz.⁷⁵ Birbirinden habersiz bir şekilde bir suçta tesadüfen katılanların suçu iştirak halinde işledikleri kabul edilemez. Bu durum yan yana faillik olarak tanımlanır ve her bir failin fiili birbirinden bağımsız olarak değerlendirilir ve fiili doğrultusunda cezalandırılır.⁷⁶

2.2.4. Bir Suçun İcrasına Başlanması

Suçta iştirakin meydana gelmesi için, suçta katılanlar açısından asli failin aynı suçu işlemesi gerekmektedir. Bu nedenle bir maddi veya manevi nitelikte katkıda bulunmuş olan kimsenin, bu katkısının suçta iştirak olarak kabul edilebilmesi için asli failin bütün suçta katılanlar bakımından aynı suçu işlemesi gerekmektedir. Çünkü iştirak bağımsız değildir, asli failin bir suçu işlemiş olması halinde iştirak söz konusu olabilir.⁷⁷

İştirak için asli failin icra hareketlerine başlayarak suçu gerçekleştirmiş olması arandığından, asli failin fiili genel affa ve zamanaşımına uğrarsa iştirak oluşmaz. Ancak teşebbüs halinde kalan suçlara iştirak edilmesi olanaklıdır. İştirak için suçun icra hareketlerinin tamamlanması aranmamaktadır.⁷⁸ İcra hareketleri tamamlanana kadar suçta sonradan da iştirak mümkündür. Ancak suçta sonradan, failin icrası sırasında katılan ortak katılımdan sonra ki fiillerden dolayı sorumlu tutulur. Bu ortağın, suçta katılmadan önce tamamlanan suçlardan dolayı bir sorumluluğu doğmaz.⁷⁹

2.2.5. Suçun Bütün Ortaklar İçin Aynı Olması

Suçta iştiraktan söz edebilmek için suçun bütün ortaklar için aynı olması gerekmektedir. Suçun aynı olması için hem maddi hem de manevi unsurun aynı olması zorunludur. Kasıtlı bir suçta taksirle veya taksirli bir suçta kasıtlı iştirakin cezalandırılması

⁷⁵ Dönmezer ve Erman, a.g.e., c.2., s.482.

⁷⁶ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.454.

⁷⁷ Önder, a.g.e., s.487.

⁷⁸ Dönmezer ve Erman, a.g.e., c.2., s.483.

⁷⁹ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.454.

mümkün değildir. Ortakların ayrı kusurluluk çeşitleriyle hareket etmeleri halinde iştirak kuralları işletilemez.⁸⁰

TCK 40. maddede⁸¹ belirtildiği üzere iştirakte bağıllık prensibi kabul edildiği için, asli fail bir suçu işlemedikçe, suça katılanlar bu suç sebebiyle cezalandırılmaz. Azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu olmak için, suçun tamamlanmış veya en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir. Suça yönlendirilen asli failin icra hareketlerine başlamaması halinde, dolaylı failin de cezalandırılması mümkün olmaz.⁸²

Suçta azmettirilen asli fail, suçun işleniş biçiminde değişiklik yaparsa, azmettiren sadece azmettirdiği biçimden sorumlu olabilir. Ancak bu değişikliği öngöremeyecek olmalıdır. Azmettiren suçun gerçekleştirilme biçimi konusunda açıkça belirleme yapmamış olmasına karşın; asli failin suçu işleme biçimleri konusunda olası bilgiye sahip olması halinde suçun ağırlaştırıcı halinden de sorumlu olur.⁸³

İştirak iradesinin birleştiği suça göre daha hafif bir suç işlenirse, kanun sadece gerçekleştirileni cezalandırdığı için, bütün failer gerçekleşen hafif suçtan dolayı ceza alacaklardır.⁸⁴

İştirak iradelerinin sınırı içinde fakat istenilenden daha ağır bir netice elde edilirse tüm ortaklar bu ağır neticeden sorumludurlar.⁸⁵ Azmettirenin sorumluluğu, meydana gelen netice açısından azmettirdiği suçun en ağır şekli ile sınırlıdır.⁸⁶ Kararlaştırılan hareket yapılmakla birlikte, gerçekleşen ağır neticeden dolayı kanun asli faili esasen sorumlu tutmuyorsa, diğer ortaklara da bu yüzden sorumluluk yüklenemez. Buna karşılık ağır netice, netice sebebiyle ağırlaşmış suç niteliğini arz etmiyor ve bu ağır netice üzerinde

⁸⁰ Dönmezer ve Erman, a.g.e., c.2., s.485.

⁸¹ TCK'nın Bağıllık Kuralı Başlıklı 40. maddesi:

“(1) Suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır.

(2) Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur.

(3) Suça iştiraktan dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.”

⁸² Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.458.

⁸³ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.459.

⁸⁴ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.460.

⁸⁵ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.460.

⁸⁶ Yar. 1.CD. 25.03.2009, 2009/6619 E., 2009/1544 K.. (sinerjimevzuat.com)

ortaklar anlaşmamışlarsa, ağır neticeden ancak asli fail sorumlu tutulabilecek; ortaklardan ağır neticenin gerçekleşmesine yönelik irade ortaya koyanlar da asli fail gibi bu neticeden sorumlu olacaklardır.⁸⁷

Asli failin, iştirak iradelerinin ilişkin olduğu hareket yerine başka bir hareket yapması veya kararlaştırılan hareketten başka ikinci bir harekette bulunması halinde diğer ortakları sorumlu tutmak mümkün değildir. Burada asli fail tarafından yapılan hareketlerin diğer ortaklar tarafından öngörülebilirliği de önemsizdir.⁸⁸ Çünkü iştirak iradesi belli bir suçun işlenmesine yönelik iken asli fail, anlaşılan suç dışında başka suç oluşturabilecek fiiller gerçekleştirmektedir.

Azmettirilen fail fiili gerçekleştirirken fiili yanılma veya sapma oluşmuşsa da azmettirenin sorumluluğu aynen devam eder.⁸⁹

2.3. İştirak Şekilleri

TCK sistematığına uygun olarak iştirak şekilleri asli iştirak ve yardım eden olarak iki ana başlığa ayrılmıştır.

2.3.1. Asli İştirak

Asli iştirak kendi arasında faillik ve azmettirme olarak ikiye ayrılarak incelenecektir.

2.3.1.1. Faillik

Faillik; Doğrudan, müşterek ve dolaylı faillik olarak üçe ayrılır.

⁸⁷ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.461.

⁸⁸ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.462.

⁸⁹ Dönmezer ve Erman, a.g.e., c.2., s.492.

2.3.1.1.1. Doğrudan Faillik

Doğrudan fail, tipikliği oluşturan fiili tek başına bizzat gerçekleştiren kişidir. Burada fail, suçun objektif ve sübjektif tüm unsurlarını tek başına gerçekleştirmektedir. Doğrudan faillik bakımından suçun kanuni tanımındaki fiilin bizzat gerçekleştirilmesi arandığından, artık başkaları yararına hareket etmiş olması önemli değildir.⁹⁰

2.3.1.1.2. Müşterek Faillik

Müşterek faillik, birden fazla kişinin bir suçu bilerek ve isteyerek birlikte işlemesidir. TCK'nın 37/1. maddesinde "suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur" ifadesiyle müşterek (birlikte) faillik tanımlanmıştır. Müşterek faillik, suç tipinde belirtilen hareketi müştereken yapmak demektir. Bu hareket, kanuni tipte belirtilen hareket olduğundan, bunlar suçun meydana gelmesinde doğrudan doğruya etki yaparlar. Müşterek faillikte, suç tipinde belirtilen hareketlerin hepsinin aynı fail tarafından gerçekleştirilmiş olması şart değildir. Birden çok kişi, aynı suçu işleme kararı kapsamında, bir suçun işlenmesinde değişik oranda katkılarda bulunmaktadır.⁹¹

Müşterek faillikte suçun icra hareketlerinin birlikte gerçekleştirilir. Her müşterek fail suçun işlenmesinde etkili bir katkıda bulunmaktadır. Bu katkı, suç planının başarıya ulaşmasında önemlidir. Fiil üzerindeki müşterek hâkimiyetin kurulduğunun anlaşılması için, ortakların suçun icrası sırasındaki rolleri ve suça katkı miktarları göz önünde bulundurulacaktır. Nitekim fiilin icrası veya sonuçsuz kalması her bir müşterek failinin elindedir.⁹²

Müşterek faillerin fiilleri aynı olabileceği gibi, farklı da olabilir. Örneğin iki fail bir kişiyi yaralama kastıyla hareket ederken, faillerden birisi mağduru tutar, diğeri de vurursa müşterek faillik söz konusu olur. Burada iki farklı hareket olsa da, suçun işlenişi üzerinde ikisi de etkin olduğundan müşterek faillik oluşur. Çünkü suçun üzerinde her ikisi de

⁹⁰ Koca ve Üzülmöz, a.g.e., s.422.

⁹¹ Demirbaş, a.g.e., s.477.

⁹² Özgenç, a.g.e., s.479.

hâkimiyet kurmaktadır.⁹³ Yine örneğin sahte para basılması olayında, bir failin paranın resmini çizmesi, diğerinin renkleri belirlemesi, üçüncüsün de parayı basmasında; üç fail de müşterek faildir.⁹⁴

Müşterek faillik için hareketlerin aynı zamanda yapılması zorunlu değildir. Suçun üzerinde hâkimiyet kurduğu sürece farklı zamanlarda hareket edenler de müşterek fail olabilir. Örneğin pusu kurulacak mağdurun pusu yerine gitmesini sağlayan kişi de müşterek faildir. Çünkü suçun üzerinde hâkimiyet kurmuştur. Dolayısıyla, müşterek faillik için suçun tanımında ortaya konan tipikliğin tüm unsurlarının ve neticelerinin gerçekleştirilmesi aranmamaktadır. Fail tipikliği oluşturan fiile katılmasa bile, suçun işlenmesinde baskın bir rol oynamışsa, müşterek fail sayılacaktır.⁹⁵

Müşterek faillerin hareketlerinin olumlu veya olumsuz nitelikte, yani icrai veya ihmali nitelikte olması mümkündür. İhmali davranış ile diğer failler arasında ortak irade ortaya çıkabiliyorsa ve ihmalin meydana gelen suçta nedensellik değeri de varsa, iştirak söz konusu olur. Bunun için hukuki bir yükümlülüğün bulunmasına da gerek yoktur. Burada kişinin diğer faillerle ortak kararının varlığını ortaya koyabilecek açık veya örtülü bir iradesinin varlığı yeterlidir. İhmali fiiller açısından, suçun işlenmesine engel olabilecek bir hususu yapmamak iradesi, iştirak iradesini ortaya çıkarır. İhmali fiili yapan kişinin iştirak iradesi yoksa bu kişi başkası tarafından harekete geçirilen bir nedensellik serisine müdahale etmemiştir. Bu kişi ancak harekete geçmek ve nedensellik serisine müdahale etmek hususunda hukuki bir yükümlülüğü bulunması halinde sorumludur. Örneğin güvenlikten sorumlu kişinin iştirak iradesi bulunmaksızın kapıyı açık bırakması halinde, bu kişinin suça iştiraktan dolayı sorumluluğu doğmaz. Bununla birlikte genel hükümlere göre sorumluluğu olabilir.⁹⁶

Resmi evrakta sahtecilik ve kamu görevlisinin öğrendiği suçu bildirmemesi gibi özgü suçların faili olabilmek için kanun koyucunun aradığı niteliğe sahip olunması

⁹³ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.465.

⁹⁴ Dönmezer ve Erman, a.g.e., c.2, s.519.

⁹⁵ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.466.

⁹⁶ Demirbaş, a.g.e., s.478.

zorunludur. Bu nedenle, doğrudan veya müşterek faillik için aranan niteliklere sahip olmak gerekecektir.⁹⁷

2.3.1.1.3. Dolaylı Faillik

TCK'nın 37/2. maddesinde belirtildiği üzere “suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur.” Suçun işlenmesinde başka birini araç olarak kullanan kişi dolaylı fail olur.

Doğrudan faillik gibi dolaylı faillikte de fiili egemenliğin varlığı ön plandadır. Çünkü dolaylı faillikte, arka plandaki dolaylı fail, suçun icra hareketlerini gerçekleştiren kişinin ve hareketinin üzerinde üstün bir hâkimiyet kurmaktadır. Dolaylı fail, amacına ulaşmak için, karar verme imkânına sahip olmayan ya da olaydaki müdahalesi kasıtlı olmayan diğer bir kişiyi kullanır.⁹⁸

Kusur yeteneği olmayan küçük veya akıl hastasını suça yönelten, suç işlemek amacıyla bir kimseyi anlama ve isteme yeteneğinden yoksun hale getirerek o suçu işleten kişi dolaylı faildir. Yine bir kimseyi maddi veya manevi cebir ile bir suçu işlemeye zorlayan, bir suçu işlemek için bir başkasını aldatan ve o suçu işleten kişiler dolaylı fail olarak cezalandırılırlar. Bu durumda arka plandaki kişi, suçun icra hareketlerini gerçekleştiren şahsın ve hareketinin üzerinde üstün bir hâkimiyet kurmaktadır. Bu hâkimiyet nedeniyle arka plandaki kişi, dolaylı fail olarak işlenen suçtan sorumlu tutulmaktadır.⁹⁹

İhmali davranışla dolaylı fail olmak mümkün değildir. Dolaylı fail, bir kişiyi denetimi altına alarak onun suç işlemesini sağlar. İhmali davranışla söz konusu denetimin gerçekleştirilmesi olanaklı değildir.¹⁰⁰ Bu nedenle taksirli davranışlarda da dolaylı faillik olmaz. Dolaylı fail bir kimseyi araç gibi kullanarak suç işlemeyi amaçladığı için bilerek ve isteyerek hareket etmektedir. Örneğin bakım ve gözetimi altındaki bir akıl hastasının üzerinde yeterli denetimi göstermediği için bir kişiyi öldürmesine neden olan fail, öldürme

⁹⁷ Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s.427.

⁹⁸ Demirbaş, a.g.e., s.484.

⁹⁹ Mehmet Emin Artuk ve diğerleri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009, s.649.

¹⁰⁰ Nurullah Aydın, **Türk Suç ve Ceza Hukuku**, 2. baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2009, s.148.

suçu açısından dolaylı fail sayılmaz. Genel hükümlere göre sorumlu olur. Bununla birlikte, bir kişinin bakım ve gözetimi altında olsun veya olmasın akıl hastasının bir kişiyi öldürmesini sağlamış olması halinde dolaylı faillik oluşur.¹⁰¹

Dolaylı failin etkisi altına aldığı kişinin kendi aleyhine fiilde bulundurması da mümkündür. Bu hallerde dolaylı fail, iradesi etki altına alınan kişinin gerçekleştirdiği fiilden dolayı kendisi gerçekleştirmiş gibi sorumludur. Örneğin dolaylı fail, araç olarak kullanılan kişiye başkasının olduğu iddia ve ikna ederek ona gerçekte kendi malına zarar verdimiş olabilir. Bir kimsenin kendi malına zarar vermesi suç olmadığından, iştirak kurallarının uygulanması mümkün değildir. Ancak dolaylı fail mala zarar vermeden dolayı cezalandırılır. Diğer bir örnek olarak bir baba, eğer intihar etmediği takdirde, çocuklarının öldürüleceği tehdidiyle iradesi baskı altına alınır ve intihar gerçekleşirse dolaylı fail kasten öldürmeden sorumlu olur. Burada intihara teşvikten söz edilemez.¹⁰²

Dolaylı faillik, araç olarak kullanılan kişinin hukuka uygun hareketinden faydalanılarak da gerçekleşebilir. Bu durumda araç olarak kullanılan kişinin hukuka uygunluk sebebi vardır ve dolaylı fail işlemeye kastettiği suç için bunu kullanmaktadır. Örneğin bir kişi üzerine atılan iftira sonucunda haksız yere gözaltı uygulanması halinde, kamu görevlilerinin kanunun verdiği yetkiyi kullanmaları nedeniyle fiilleri hukuka uygundur. Ancak iftira atan kişi iftira dışında ayrıca kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçuna ilişkin hükümlere¹⁰³ göre dolaylı fail olarak sorumlu tutulacağı düzenlenmiştir.¹⁰⁴ Bunun gibi bir suç sonucu oluşan hamileliklerde, mağdura 10 hafta yerine 20 haftaya kadar kürtaj hakkı tanınmıştır. Hamile bir kadının, böyle bir suç söz konusu olmamasına rağmen, sırf kürtaj olmak için sahte ihbarda bulunması ve bu şekilde hekim tarafından çocuğun düşürtülmesini sağlaması durumunda, hamile kadın dolaylı fail olarak sorumlu tutulabilir.¹⁰⁵

¹⁰¹ Demirbaş, a.g.e., s.485.

¹⁰² Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.472.

¹⁰³ TCK.m.267/4 “Yüklenen fiili işlemediğinden dolayı hakkında beraat kararı veya kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verilmiş olan mağdurun bu fiil nedeniyle gözaltına alınması veya tutuklanması halinde; iftira eden, ayrıca kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçuna ilişkin hükümlere göre dolaylı fail olarak sorumlu tutulur.”

¹⁰⁴ Demirbaş, a.g.e., s.485.

¹⁰⁵ Hakan Hakeri, **Tıp Hukuku**, 3. baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2010. s.422.

Dolaylı failin etki altına aldığı kişinin kusur yeteneği olmaması da sonuca etki etmez. Örneğin 12 yaşından küçük çocuğun kusur yeteneği yoktur. Bu çocuğun dolaylı fail tarafından bir suç işlenmesinde araç olarak kullanılması durumunda, dolaylı fail gerçekleşen fiilden dolayı sorumludur. TCK'nın 37/2. maddesinde düzenlendiği şekilde “kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar arttırılır.” Buna göre dolaylı fail, kusur yeteneği bulunmayan kişiyi araç olarak kullanmasından dolayı cezası arttırılır. Ancak araç olarak kullanılan kişinin kusursuz hareket ettiği durumlarda, dolaylı faillik ile azmettirme ayrımı önem arz etmektedir. İştirakte bağlılık kuralını öngören TCK.m.40/1. uyarınca suça iştirak için kasten veya hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterli olup, fiilin ayrıca kusurlu olması da aranmamıştır. Bu nedenle araç olarak kullanılan kişinin kusursuz hareket ettiği durumlarda arka planda bulunan kişi tarafından araç olarak kullanılan kişinin azmettirilmesi de düşünülebilir. Araç olarak kullanılan kişinin gerçekleştirdiği harekete egemenliği arka plandaki kişiye göre daha baskın ise azmettirme, aksi durumda ise dolaylı faillik söz konusu olur.¹⁰⁶

2.3.1.2. Azmettirme

Suç işleme düşünce ve kararı bulunmayan bir kişiyi, bu düşünce ve karara yönlendirmek azmettirmedir.¹⁰⁷ Azmettirmenin oluşabilmesi için azmettirilen kişinin suç işleme kararını vermesini ve bunun icra hareketlerine başlamasını sağlayacak derecede yoğun bir faaliyet gerektirir. Azmettirenin aklında bir suç işleme kararı yok iken azmettirenin yönlendirmesine maruz kalmaktadır. Böylece azmettirilen hiç aklından geçirmediği hukuka aykırı bir fiili gerçekleştirir.¹⁰⁸

TCK'nın 38/1. maddesinde “başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır” şeklinde düzenleme yapılarak azmettirenin asli fail gibi cezalandırılacağı belirtilmiştir. Çünkü arka plandaki azmettiren, kafasında suç işleme yönünde hiçbir düşünce olmayan faile, suç işleme kararını aldurtmaktadır. Olumsuz bir hareketle azmettirme mümkün görülmemektedir. Hareketsiz kalmak, ihmali davranışta bulunmak suç işleme düşüncesi uyandırmaya yol açamaz. Buna karşın ihmali bir suç

¹⁰⁶ Demirbaş, a.g.e., s.485.

¹⁰⁷ Erem ve diğerleri, a.g.e., s.392.

¹⁰⁸ Artuk ve diğerleri, a.g.e., s.654.

azmettirme mümkündür. Azmettiren, azmettirme fiilinin yanı sıra doğrudan failin fiiline de müşterek fail olarak katılırsa yine de tek ceza verilir.¹⁰⁹ Ancak suç işleme kararındaki yoğunluk nazara alınarak hâkim tarafından cezası teşdiden verilebilir.

Bir kişiye suç kararının verdirilmesi azmettiriminin temelidir. Azmettirme fiili suç işleme kararının verilmesinde nedensel olarak etkili olmalıdır. Ancak suç işleme kararının tek sebebinin azmettirme olması şart değildir. Aynı suç için yapılan tüm azmettirme çabaları ne kadar tekrarlırsa tekrarlasın tek azmettirme kapsamında değerlendirilir. Eğer kişi daha önce suç işlemeye karar vermişse azmettirme söz konusu olmaz. Bu durumda azmettirmeye teşebbüs veya manevi yardım gündeme gelebilir. Ancak henüz kararsız olan fail azmettirilebilir. Azmettirme, esas fiilin işlenmesine azmettirmeye azmettirme şeklinde de gerçekleşebilir. Bu durum zincirleme azmettirme olarak isimlendirilir.¹¹⁰ Azmettirmeye azmettirme veya dolayısıyla azmettirme gibi durumlar bu şekilde ortaya çıkabilir. Ancak asıl azmettirenin suç ortağı sıfatıyla cezalandırılabilmesi için iştirak iradesinin gerek kendisi gerek aracı bakımından aynı olması gerekir.¹¹¹

Belirli bir suç işleme kararını almış bir kimseyi, o suç yerine başka bir suç işlemek konusunda ikna eden kimse de azmettirendir. Önemli olan azmettirilenin azmettirildiği suçu işlemek konusunda kararı bulunmamasıdır. Örneğin hırsızlık suçunu işleme kararı almış bir kimseyi etkileyerek dolandırıcılık suçunu işlemesi konusunda ikna eden, dolandırıcılık suçuna azmettirmeden dolayı sorumlu olur. Buna karşılık daha ağır bir suç işleme kararı almış bir kimseyi, bu karardan vazgeçirterek daha hafif bir suç işleme kararını aldirtan kimse, bu hafif suça azmettirmeden dolayı sorumlu tutulmaz. Bunun için hafif suçun ilk suç olan ağır suç işleme kararı kapsamında olması gereklidir. Örneğin yağma suçunu işleme kararı almış bir kimseyi, kararını değiştirerek hırsızlık suçunu işlemesi konusunda ikna eden kimse, hırsızlığa azmettirmeden sorumlu tutulmaz.¹¹²

Azmettirilenin azmettirildiği suç sınırını aşması durumunda, azmettirilenin sorumlu olması için bu aşmanın önemsiz olması gerekir. İşlenen suç, azmettirilene göre daha hafif bir cezayı gerektiren bir suç ise, azmettiren hafif suçtan dolayı sorumlu olur. Ancak bunun

¹⁰⁹ Demirbaş, a.g.e., s.491.

¹¹⁰ Koca ve Üzülmöz, a.g.e., s.451.

¹¹¹ Artuk ve diğerleri, a.g.e., s.655.

¹¹² Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.477.

için işlenen suç ile azmettirilen suçun aynı nitelikte olması aranır. İşlenen suçun azmettirilen suça göre, daha ağır cezayı gerektiren bir suç olması halinde, suç sınırını aşma önemli olduğu için azmettiren sadece azmettirdiği suçtan dolayı sorumlu olur. Örneğin yaralamaya azmettirilen fail, mağduru öldürmüştü; azmettiren kasten yaralamadan cezalandırılır.¹¹³

Suçun icra şekline ilişkin faildeki kararın ortaklarca değiştirilmesi, yeni bir suç işleme planı anlamına gelmediği için azmettirme olmaz. Çünkü burada failde suç işleme kararı zaten mevcuttur. Bu şekildeki fiil yardım etme olarak değerlendirilir. Örneğin sopayla yağma işlemeye karar vermiş bir kişiye daha uygun olduğuna ikna ederek yanına bıçak almasının sağlanmasında azmettirme değil yardım etme söz konusudur.¹¹⁴

Azmettirenin hareketinin bilerek ve isteyerek olması gereklidir. Azmettirme kastının failde belirli bir suçu işleme hususunda karar oluşturmayı ve suçun kanuni tanımındaki unsurlarını içermesi gerekir. Azmettirmenin kabulü açısından, fiilin esaslı unsurlarıyla somutlaşmış olması yeterlidir. Suçun işleme şekline ilişkin ayrıntıların azmettirirken belirtilmesine gerek yoktur. Azmettirilen fail belli değilse suça azmettirmeden söz edilemez. Çünkü azmettirme belli bir kişiye yönelmiş olmalıdır.¹¹⁵ Böyle bir durumda TCK.m.214'de düzenlenen suç işlemeye tahrik suçu gerçekleştirilebilir.

Azmettirme kastı, ilk olarak azmettirenin kendi fiiliyle, ikinci olarak ise azmettirilen fiille ilgilidir. Azmettirme kastı, ilk yönüyle failde suç işleme kararının verilmesine ilişkin olmalıdır. Azmettirenin en azından olası kastının bulunması yeterlidir. Azmettiren hareketlerinin, diğer kişinin suç işleme kararı almasını sağlayacağını öngörüp kabullenmişse olası kastla azmettirme oluşur. Taksirle azmettirme ise cezalandırılmaz. Ancak taksirli bir suçtan faillik söz konusu olabilir.¹¹⁶

Azmettirenin sorumluluğunun doğması için, azmettirilenin iştirak iradesi çerçevesinde azmettirildiği suçu işlemesi ya da en azından ona teşebbüs etmesi gerekmektedir. Azmettirilen, azmettirildiği suçun icrasına dahi başlamamışsa suç

¹¹³ Demirbaş, a.g.e.,492.

¹¹⁴ Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s.452.

¹¹⁵ Demirbaş, a.g.e., s.492.

¹¹⁶ Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s.453.

oluşmadığı için azmettirme de cezalandırılmaz. Bu durumda neticesiz azmettirme oluşur.¹¹⁷

TCK'nın 38/2. maddesi gereğince üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmayacaktır. Örneğin babanın oğlunu azmettirmesi durumunda babanın azmettirmeden dolayı alacağı ceza arttırılacaktır. Azmettirilen 18 yaşından küçük ise çocuk statüsünde olduğundan azmettiren üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuzu kullanmasa dahi, azmettirenin cezası artırılacaktır.¹¹⁸ Burada azmettirme başlı başına ağırlaştırıcı hal olarak öngörülmüştür.

TCK'nın 38/3. maddesi gereğince azmettirenin belli olmaması halinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağına indirim uygulanır. Hâkim, cezada indirim yapılmasını gerektiren bu şahsi sebebin gerçekleşmesi halinde fıkarda öngörülen oranlarda cezada indirim yapma konusunda takdir yetkisine sahiptir. Bu hükmün uygulanabilmesi için, azmettirilene ilişkin olarak verilen bilginin maddi gerçeğin ortaya çıkmasını sağlaması zorunludur.¹¹⁹

2.3.2. Yardım Etme

İştirak şekillerinden olan yardım etme TCK'nın 39. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre suçun işlenmesine yardım eden kişi; işlenen suçun cezasında indirim yapılarak cezalandırılır.

Yardım etme, asli iştirak şeklinde olmayan, fakat suçun meydana gelmesi bakımından nedensellik değeri taşıyan hareketlerdir. Burada failin fiil üzerinde hâkimiyet yoktur. Sadece failin suçu icra etmesi kolaylaştırılır. Yardım edenin hareketi, asli faillere nazaran suçu yaratıcı nitelikte değildir, destekleyici, kolaylaştırıcıdır. Bu özelliği ile

¹¹⁷ Demirbaş, a.g.e., s.493.

¹¹⁸ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.479.

¹¹⁹ Koca ve Üzülmöz, a.g.e., s.457.

yardım edenin hareketi suç açısından ikincil bir durumdadır. Dolayısıyla yardım etmenin kapsamı, birincil durumdaki asli failliğin kapsamına göre değerlendirilir.¹²⁰

Faillik ve azmettirme olarak nitelendirilemeyen her türlü katkı, yardım etme kapsamında değerlendirilebilir. Yardım etme, yardım edenin suç tipinin icrası üzerinde bizzat hâkimiyet kurulmaması yönüyle faillikten ayrılır. Failin, yardım eden ortağın suçun işlenişine olan katkısını bilmesi gerekli değildir. Bu yönüyle yardım etme, birlikte suç işleme kararına dayanan fonksiyonel hâkimiyeti gerektiren dolaylı faillikten ayrılır. Bağlılık kuralı gereğince, yardım etmekten dolayı cezai sorumluluğun doğabilmesi için teşebbüs aşamasına varmış esas fiilin varlığı zorunludur.¹²¹

2.3.2.1. Maddi Yardım

Maddi yardım etme, fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak ve suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmaktır.

Maddi yardım edenin, suçun işlenmesinde kullanılması için sağladığı araç taşınır veya taşınmaz olabilir.¹²² Örneğin kasten yaralama suçunda kullanılmak üzere silah temini, cinsel saldırı için evin kullanılmasına izin verilmesi gibi yardımlar maddi yardım etme kapsamındadır.

Suçun işlenmesinden önce temin edilen aracın işlenmesi kastedilen suçta kullanılmaya elverişli olmasının yanında, suç işlerken de kullanılmış olması gerekir. Kullanılmak üzere temin edilen araç suçta kullanılmamışsa maddi yardım etme olmaz. Ancak, bu araç, failin suç işleme kararını kuvvetlendirmişse manevi yardım söz konusu olabilir.¹²³

Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak şeklindeki maddi yardım etme ise niteliği dolayısıyla müşterek faillikle

¹²⁰ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.480.

¹²¹ Koca ve Üzülmöz, a.g.e., s.462.

¹²² Artuk ve diğerleri, a.g.e., s.659.

¹²³ Demirbaş, a.g.e., s.493.

birbirine yakındır. Suç işlendiği sıradaki maddi yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırma, ortaklık sınırını aşıyorsa kişi müşterek fail konumuna gelebilir. Çünkü suçun işlenmesini kolaylaştırmaktan daha ileri hareketler müşterek faillığe girer. Örneğin, birden fazla el ateş ederek maktulü öldürene engel olmayıp, aksine tabancalarını çekerek olaya karışan kimselerin fiili, asıl suçu işleyene cesaret, maktule ise korku vermek suretiyle kasten öldürme suçuna maddi yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmaktır. Buna karşılık kaçmak isteyen mağduru, elbisesinden tutup kaçmasına engel olmak durumunda müşterek faillik söz konusu olacaktır.¹²⁴

2.3.2.2. Manevi Yardım

Manevi yardıma ilişkin fiiller TCK'nın 39/2. maddesinde sırasıyla belirtilmiştir. Suç işlemeye teşvik etmek, suç işleme kararını kuvvetlendirmek, fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek ve suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek manevi yardım çeşitleridir.

Manevi yardımda, asli failin faaliyetlerine yönelik maddi bir katkı değil, azmettirmede olduğu gibi manevi bir katkı söz konusudur.

Suç işleme konusunda niyet sahibi olup da henüz karar vermemiş olan kimseyi suç işlemeye yöneltmek teşvik kapsamındadır. Suç işleme kararını kuvvetlendirmeden farklı olarak burada henüz karar verilmemiştir. Teşvik suç işleme isteğini artırma yolundaki ruhsal etkidir. Kuvvetlendirme ise fail öncesinde suç işleme kararına sahiptir. Bu kararın hareket aşamasına geçmesinin sağlanması halinde kuvvetlendirme söz konusu olur. Failin zaten daha önce almış olduğu suç kararı desteklenerek uygulamaya konulabilmesi için cesaret verilmektedir.¹²⁵

Fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek halinde ise yardım eden, bu vadiyle asli failin tereddütlerini yenmesi yönünden onun iradesine etki yapmaktadır. Böylelikle yardım eden, failin suçun icrasına yönelik tereddütlerini gidererek cesaret verir. Suçun icrasından sonraki vaatler bu kapsamda değerlendirilmez. Ayrıca

¹²⁴ Artuk ve diğerleri, a.g.e., s.660.

¹²⁵ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.483.

önemli olan suçun icrasından önce, sonraya yönelik olarak failin suç işleme kararı üzerinde etkili olan bir vaatte bulunmasıdır. Bu nedenle daha sonra vadin yerine getirilip getirilmemesi önemli değildir.¹²⁶

Suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek şeklindeki manevi yardımda ise suçun nasıl işleneceği konusunda yardım eden, asli faile yol göstermek suretiyle onun iradesine hitap eder. Burada yardım hareketlerinin suça ilişkin icra hareketleri başlamadan önce yapılması gerekmektedir. Suçun icrası sırasında gerçekleştirilen talimat verme ve yol gösterme niteliğindeki hareketler, failin fiili üzerinde hâkimiyet kuracağı için müşterek faillik gündeme gelir.¹²⁷

2.4. Vergi Kabahatlerine İştirak

Kabahat ve kabahate ilişkin yaptırım düzenleyen kurallar tek bir kişinin fail olmasından hareket ederek kaleme alınırlar. Bir kabahatin tanımı yapılırken kural olarak tek bir kişinin fail olması düşünülür. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'na uyumlu olarak tek faillik sistemi kabul edilmiştir. Dolayısıyla kabahate ilişkin hareketi bir kişi tek başına gerçekleştirebileceği gibi, başka kişilerin iştirakiyle de gerçekleştirebilir. Kabahatlerde iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen hareketin kabahate iştirak iradesiyle işbirliği halinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesidir. Ancak, kabahate katılanın tipikliğin bütün unsurlarını yerine getirmesi zorunludur. Kabahate iştirak, kişiler arasında belli bir işbirliğini ve irade birliğini gerekli kılar.¹²⁸ Çok failli kabahatler iştiraktan farklıdır. Özel faillik aranan durumlarda da iştirak edenin sorumluluğu devam eder. Kabahate iştirak eden kişiye kendi fiilinin karşılığı olan idari para cezası uygulanmaktadır.¹²⁹

Vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde mükellefler ve sorumlular ön plandadır. İştirakte ön planda olanlar ise vergi mükellefi veya sorumlusu dışında kalan ve kabahatin işlenmesine onlarla birlikte katılan kişilerdir. Bu nedenle vergiler açısından iştirak çok

¹²⁶ Koca ve Üzülmez, a.g.e., s.464.

¹²⁷ Demirbaş, a.g.e., s.498.

¹²⁸ Şenyüz, a.g.e., s.276.

¹²⁹ Taşdelen, a.g.e., s.59.

geniş bir alana isabet eder. Örneğin sahte fatura kullandığı tespit edilen mükellefe sahte faturaları temin eden kişi iştirak eden olarak cezalandırılacaktır.¹³⁰

Kabahate iştirak, en az iki kişinin ihlal edilen normda belirtilen tipiklik unsurlarını meydana getiren hareketi birlikte gerçekleştirmesidir. Burada tipikliği gerçekleştiren kişiler birden fazla olmakla birlikte, fiil yine de tektir.¹³¹ Suça iştirak halleri ile kabahate iştirak halleri arasında önemli bir farklılık yoktur. Vergi suçlarına olduğu gibi vergi kabahatlerine de iştirak mümkündür. Genel olarak iştirakin oluşumu bakımından aranan şartlar burada da geçerlidir. Bununla birlikte kabahate iştirakte ikilik sistemi kabul edilmemiş, asli-fer'i iştirak ayrımına gidilmemiştir. Özgü suçta sadece özel faillik sıfatı taşıyan kişi fail, diğer iştirakçiler ise azmettiren veya yardım eden olarak kabul edilirken, kabahatlerde herkesin fail olabileceği öngörülmüştür.¹³²

Vergi kabahatinin kanuni tanımında fail bakımından özel nitelik aransa da, fiile iştirak edenlerden herhangi birinde bu nitelik olmasa bile kabahatin tipiklik unsurunun gerçekleşmesi durumunda iştirak edene ceza verilebilecektir. Failin vergi mükellefi veya sorumlusu olması şart olan fiiller bakımından iştirakçinin bu sıfatları taşıması zorunlu değildir. Özel nitelikler sadece failde aranmakta ve bu niteliğe sahip olmayanların iştirak eden olarak cezalandırılması öngörülmektedir. Kanunda öngörülen davranışta bulunan herkes iştirak eden olabilir. Vergi ziyai kabahati gibi mükellef veya sorumlu konumundaki belirli kişilerin işleyebilmesi nedeniyle özgü kabahat niteliğinde olan kabahatlere iştirak edenin de özgü kişilerden olmasına gerek yoktur. Örneğin, defter ve belgelerin yok edilmesinde, tahrif edilmesinde iştirak edeninin mükellef olması şart değildir. Defterlerini yakarak yok etmek isteyen bir mükellefe yakma yeri, gizlemek isteyen mükellefe saklama yeri, tahrifat yapmak isteyen mükellefe kimyasal madde temini kabahate iştirak oluşturan hareketlerdir.¹³³

Vergi kabahatlerinde iştirake ilişkin KK'nın 14. maddesi¹³⁴ ve VUK'un 344/2. maddesi¹³⁵ birlikte değerlendirildiğinde tek tip faillik ve eşitlik sisteminin kabul edildiğini

¹³⁰ Şenyüz, a.g.e., s.276.

¹³¹ Kangal, a.g.e., s.155.

¹³² Aydın, a.g.e., s.287.

¹³³ Şenyüz, a.g.e., s.277.

¹³⁴ KK'nın iştirak başlıklı 14. maddesi: “(1) Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir.

söylemek mümkündür. Çünkü kabahatler açısından yardım eden için özel bir düzenleme yapılmamıştır.¹³⁶ Bununla birlikte vergi kabahatleri açısından öncelikle özel kanun niteliğindeki VUK'a, daha sonra kabahatlere ilişkin genel kanun niteliğindeki KK'ya bakılacaktır.

Kabahatlerde iştirake ilişkin asli veya fer'i şerik ayırımına gidilmemiş olmakla birlikte; tek faillik sistemi müşterek faillik, azmettirme ve yardım etme kavramlarını içine alır. Buna göre kabahate iştirak hakkındaki hüküm, iştirakin bütün şekillerinin birbiriyle eşit şekilde değerlendirmekte, bu yüzden de ceza hukukunda kabul edilen iştirakin her şeklini kapsamı altına almaktadır.¹³⁷ Hukuka aykırı hareketi gerçekleştiren, kabahati azmettiren, kabahatin işlenişine yardım eden kimse fail olarak cezalandırılacaktır.¹³⁸ Çünkü kabahatler açısından VUK, KK'ya uygun biçimde tek faillik sistemi benimsenmiştir.

2.4.1. Vergi Kabahatlerine İştirak Şartları

Kabahate iştirakin oluşabilmesi için bilerek ve isteyerek yapılan hukuka aykırı bir fiil bulunması gerekmektedir. İştirak edenin sorumluluğu, kişinin kasten davranmasından kaynaklanmakta ve bu davranış diğer kişilerin fiillerinden bağımsız olarak değerlendirilmektedir. Bu yüzden başkalarının sorumlu olmaması iştirak edenin sorumluluğunu etkilemeyecektir.¹³⁹

(2) Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idarî para cezası verilir.

(3) Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilir.

(4) Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır.”

¹³⁵ VUK'un 344/2. maddesi: “Vergi ziyana 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır”

¹³⁶ Şenyüz, a.g.e., s.277.

¹³⁷ Kangal, a.g.e., s.157.

¹³⁸ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 233, 2008, s.83.

¹³⁹ Taşdelen, a.g.e., s.59.

Vergi kabahatleri açısından iştirak şartları VUK ve KK birlikte değerlendirildiğinde şu şekildedir¹⁴⁰:

- İştirak edilen fiilin hukuka aykırı olması,
- Fiilin işlenmesine birden fazla kişinin katılması,
- İştirak edenin fiilin işlenmesine bilerek ve isteyerek katılması,
- İştirak edilen kabahatin ağır nitelikteki fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahati olması,
- İştirake konu hareket ile ortaya çıkan vergi ziyayı arasında illiyet bağı bulunmasıdır.

VUK'un 344/2. maddesine göre; "Vergi ziyayına 359. maddede¹⁴¹ yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır". VUK'da iştirake ilişkin olarak başka bir hüküm bulunmaması nedeniyle vergi kabahatleri açısından iştirakin var olabilmesi, iştirak edilen kabahatin vergi ziyayı olmasına ve vergi ziyayının ağır nitelikli fiillerle ortaya çıkmasına bağlı olduğu ileri sürülmüştür. Buna göre iştirak, vergi ziyayı kabahatinin tüm fiilleri itibariyle geçerli kabul edilmemiştir. Bu nedenle her iştirak hali iştirak edenin cezalandırılması sonucunu doğurmayacağı, orta

¹⁴⁰ Şenyüz, a.g.e., s.277.

¹⁴¹ VUK'un Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlıklı 359. maddesi:

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

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

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

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

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

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

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

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

ve hafif nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati için iştiraktan söz edilemeyeceği ileri sürülmüştür.¹⁴² Aynı doğrultudaki diğer bir görüşe göre kabahatlerde kanunilik ilkesi gereği, belirtilen fiiller dışındaki fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahati, genel ve özel usulsüzlük kabahatlerine iştirak olsa bile, iştirak eden kabahate iştiraktan dolayı cezalandırılmaz. Bu görüşe göre, VUK'da üç kat vergi ziyayı cezasını gerektiren vergi ziyayı kabahatleri dışındaki kabahatlere iştirak için yaptırım öngörülmemiş olması, kanun koyucunun bilinçli bir tercihidir. VUK'dan sonra yürürlüğe giren genel bir kanun olan KK'da bu tercihini değiştirdiği yönünde açık bir hükme yer verilmediğinden diğer vergi kabahatlerine iştirakin KK'nın 14. maddesi çerçevesinde cezalandırılacağı sonucuna ulaşılamayacağı ifade edilmiştir.¹⁴³

Karşıt bir görüşe göre¹⁴⁴, kanun koyucunun vergi ziyayı suçuna iştiraktan sadece VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillere iştiraki belirtmesinin amacı; diğer fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verme suçuna iştiraki ceza kapsamı dışında bırakmak değildir. Buna göre ilgili maddede belirtilen ağır nitelikteki fiillere iştirak edenlere, asli failden daha hafif ceza ile cezalandırmak isteği nedeniyle ayrı düzenleme yapılma ihtiyacı duyulmuştur. Maddedeki açık hüküm bulunmasaydı, iştirakte bulunana da, KK'nın 14. maddesi gereğince tıpkı asli failerde olduğu gibi, üç kat vergi ziyayı cezasının kesilmesi gündeme gelecekti. Kanun koyucu ayrı düzenleme yaparak üç kat vergi ziyayı cezasının kesilmesini önlemek istemiştir. VUK'daki mevcut istisnai düzenleme, KK'daki kabahate iştirake ilişkin genel hükme nazaran, öncelikle uygulanması gereken, özel bir düzenleme içermektedir. Zira vergi ziyasına sebebiyet verilmesi, KK kapsamında, kabahat oluşturmaktadır. Bunun sonucu olarak, VUK'da kabahate iştirake ilişkin hükümlerin uygulanmasına engel değildir. Dolayısıyla; vergi ziyasına sebebiyet verilmesine iştirak edenlerin tamamının, KK'nın 14/1. maddesi uyarınca, asli fail olarak, vergi ziyayı cezası ile cezalandırılması gerekmektedir.

Bizce soruna özel kanun ve genel kanun ile önceki ve sonraki kanun kıyaslamasından yola çıkılarak çözüm bulunabilir. Vergi kabahatleri açısından VUK özel nitelikli kanundur. Bu nedenle VUK'un iştirake ilişkin hükümleri öncelikle uygulanacaktır.

¹⁴² Şenyüz, a.g.e., s.278.

¹⁴³ Kılıç, a.g.m., s.338.

¹⁴⁴ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.194-195.

Kabahatler konusunda genel hükümler içeren KK daha sonra yürürlüğe girmesine karşın kabahatlerde iştirakin cezalandırılması açısından VUK'un uygulamasını değiştirecek özel bir sistem değişikliğine gidilmemiştir. Bunun gibi KK'da VUK'daki özel hükümlerin uygulanmayacağı konusunda bir açıklamaya yer verilmemiştir. VUK vergi kabahat, suç ve cezalarını ayrı olarak düzenlediği için özel hükümleri uygulanmaya devam edecektir. Nitekim suçta ve cezada kanunilik ilkesinin gereği de budur. Bu nedenle VUK'da iştirake ilişkin olarak 344/2. maddeden başka bir hüküm bulunmadığından, vergi kabahatlerine iştirak edilmesi durumunda iştirak edenin cezalandırılabilmesi için kabahatin vergi ziyayı olması ve vergi ziyayının ağır nitelikli fiillerle ortaya çıkması zorunludur.

Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir gibi meslek mensuplarının, inceledikleri belgelerinin gözetiminden kaynaklanan müteselsil sorumluluklarının olduğu kabul edilmiştir. Bu tür meslek mensuplarının işlenen fiillere iştirak etmeleri halinde, kendilerine ortaya çıkan vergi ziyayı kabahati cezası kadar ceza verilecektir. Meslek mensubunun iştirak etmiş olduğu vergi ziyayı kabahatinden dolayı fail olarak mükelleften bağımsız bir şekilde cezalandırılır. Örneğin, ilgili meslek mensubu, mükellefçe deftere işlenen karşı tarafı olmayan bir sahte faturayı çıkarıp yerine başka birinden alınmış gerçek ilişkiye dayanmayan faturayı kaydederse, mükellefin sahte fatura kullanma fiiline iştirak etmiş olur ve ikisi de cezalandırılır. Yine mali müşavirliğini yaptığı şirket adına iki tane yevmiye defteri tasdik ettirerek, şirketin maliyet kayıtlarından sahte faturayı çıkarıp yerine başka şirketin gerçek mal teslimine dayanmayan faturaları kaydeden mali müşavir, sahte fatura kullanma fiiline iştirak ettiğinden kendisine mükelleften bağımsız olarak vergi ziyayı cezası verilir.¹⁴⁵

Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir gibi meslek mensuplarının vergi mükellefi ile birlikte müteselsil sorumluluğunu düzenleyen VUK'un mük. 227. maddesindeki¹⁴⁶ durum ile meslek mensubunun iştirak iradesiyle

¹⁴⁵ Şenyüz, a.g.e., s.278.

¹⁴⁶ VUK'un Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları başlıklı mükerrer 227. maddesi:
"Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya,

gerçekleştirdiği fiillerden doğan sorumluluk arasındaki farkı ortaya koymak gerekmektedir. Bu tür meslek mensupları sundukları mesleki faaliyette kendilerine düşen kanuni ödevleri icra ederken mesleki özen göstermedikleri için kusurlu kabul edilip, vergi ziyana sebep olan mükellefin vergi ve cezalarından sorumlu tutulmuştur. Müteselsil sorumluluk bulunduğu için mükellef veya meslek mensubundan her biri vergi ve buna ilişkin cezayı ödediğinde borç ortadan kalkar. Meslek mensubunun mükellefçe işlenen kaçakçılık sayılan fiile iştirak etmesi halinde ise vergi ziyandan dolayı iştirak eden olarak mükelleften ayrı ve bağımsız olarak cezalandırılır.¹⁴⁷

2.4.2. Vergi Kabahatlerine İştirak Edene Verilecek Ceza

Vergi kabahatleri açısından iştirak hali yukarıda belirtildiği gibi sadece VUK'un 344. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, aynı kanunun 359. maddesinde belirtilen ağır nitelikli hareketlerle vergi ziyayı yaratan kabahatlere iştirak mümkündür. Dolayısıyla bu maddede yer almayan hareketlerle gerçekleştirilen vergi ziyayı kabahati ile genel ve özel usulsüzlük kabahatleri açısından iştirak edenin cezalandırılmayacağı kabul edilmelidir. VUK'un 344/2. maddesinde iştirakin şekli veya derecesi belirtilmediği için asli fail, azmettiren ve yardım eden bu madde kapsamında aynı oranda sorumludur.

Vergi kabahatleri açısından iştirak durumunda verilecek cezayı düzenleyen VUK'un 344/2. maddesinin Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle itiraz başvurusunda bulunulmuştur. İtiraz başvurusunda VUK'un 344/2. maddesinde hangi

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir. 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.”

¹⁴⁷ Şenyüz, a.g.e.,279.

iştirakin cezalandırılacağına açık olmadığı, her iştirak türüne aynı oranda ceza öngörülmesinin ceza adaletine uygun olmadığı ileri sürülmüş, Anayasa Mahkemesi ise 05.03.2015 tarihli kararıyla başvuruyu ret etmiştir.¹⁴⁸ Dolayısıyla iştirak iradesi içerisinde kabahate katılan ortak fiili hangi derecede olursa olsun iştirak eden sıfatıyla aynı oranda ceza alacaktır. Ancak verilecek kabahat cezası vergi mükellefi veya sorumlusuna verilecek cezanın üçte biri kadardır. Dolayısıyla vergi mükellefine VUK'un 359. maddesinde belirtilen fiillerle vergi ziyama neden olduğu için vergi ziyamın üç katı oranında vergi ziyayı cezası verilirken, herhangi bir şekilde iştirak edene ortaya çıkan vergi ziyayı kadar ceza verilecektir. İştirak edenin cezası vergi mükellefine verilecek vergi ziyayı cezasının üçte birinden daha fazla olamaz. Kabahatine iştirak edilen mükellef iştirak edilen kabahat dışında başka fiillerle de vergi ziyayı yaratırsa, iştirak eden sadece katıldığı kabahat ve vergi ziyayı açısından sorumlu olacaktır.¹⁴⁹ Nitekim Danıştay bir kararında kaçakçılık fiiline iştirak edenin, kaçakçılık fiilini gerçekleştiren şirket için salınan vergilerin doğrudan bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesini doğru bulmamış, iştirak edenin ziyaa uğratılan vergilerin ne kadarlık kısmının kendi fiiliyle gerçekleştiğinin tespitini zorunlu kılmıştır.¹⁵⁰

¹⁴⁸ “Kanun’un 341. maddesinde, vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi biçiminde tanımlanmaktadır. Vergi ziyayı cezası ise 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyama sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında uygulanan idari nitelikli para cezasıdır. Kanun’un 344. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi ziyama 359. maddede yazılı fiillerden biriyle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyayı cezasının üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı düzenlenmiştir.

Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz.

Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Nitekim iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle işbirliği halinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Vergi ziyayı suçuna iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği halinde Kanun’un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyama sebebiyet vermesidir. Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi fiillere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz.” AYM. 05.03.2015, 2014/120 E., 2015/23 K.. (sinerjimevzuat.com)

¹⁴⁹ Şenyüz, a.g.e., s.280.

¹⁵⁰ “(...) kaçakçılık fiiline iştirak nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca davacı adına, (...) Anonim Şirketi için salınan vergilerin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmiş ise de; adı geçen şirket tarafından ziyaa uğratılan vergilerin ne kadarlık kısmının davacının fiilinden kaynaklandığının tespiti bakımından, davacı tarafından düzenlenen faturalar ve görünürde elde ettiği hasılat konusunda herhangi bir inceleme ve toplamda ziyaa uğratılan vergiyle bir oranlama yapılmadığı anlaşıldığından eksik incelemeye dayalı olarak kesilen vergi ziyayı cezasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” Dan. 4.D. 07.04.2014, 2011/2100 E., 2014/2339 K.. (sinerjimevzuat.com)

VUK'un 359. maddesinde belirtilen fiiller ile vergi ziyayı kabahatine iştirak eden ortaklar aynı kanunun 344/2. maddesi uyarınca ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası ile cezalandırılacaklardır. Asli fail olan vergi mükellefi veya sorumlusu ise ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası ile cezalandırılacaktır. Suçuna iştirak edilenin cezası kesildikten sonra iştirak edenin cezası belirlenecektir. Çünkü iştirak edene uygulanacak ceza, iştirak edilene uygulanacak cezaya bağlıdır. Mükellef veya vergi sorumlusuna uygulanan üç kat vergi ziyayı cezası dava açma süresinin geçirilmesiyle ya da açılan davanın yargı yerince reddedilmesi ile kesinleşecektir. İştirak edene uygulanacak ceza, mükellef veya vergi sorumlusuna uygulanan cezanın kesinleşen kısmının üçte biridir, bu cezadan daha fazlası olamaz.¹⁵¹

Vergi ziyayı kabahatinin oluşabilmesi için failin vergi mükellefi veya sorumlusu olması gerekmektedir. Bu nedenle vergi ziyayı kabahati özgü suçtur. Ancak yukarıda açıklandığı gibi iştirakte bağlılık kuralı gereğince özgü suça iştirak mümkün olduğundan bu kabahate asli fail yanında katılan azmettiren veya yardım eden ortak da vergi ziyayı kabahatinden sorumludur.¹⁵²

Vergi kabahati fiilini gerçekleştiren mükellefle bu kabahate iştirak edenin farklı vergi dairesine bağlı olduğu durumlarda ceza uygulayacak vergi dairesinin yetki sorunu gündeme gelmektedir. VUK'un 359. maddesindeki fiillerle vergi ziyayına sebebiyet veren vergi mükellef veya sorumlularının bu kabahatine iştirak edenlerin bulunması durumunda, fiiline iştirak edilen asıl mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi vergi cezası kararı vermek konusunda yetkilidir.¹⁵³

2.5. Vergi Suçlarına İştirak

Vergi suçlarından kaçakçılık suçuna ilişkin iştirak hali, VUK'un 360. maddesinde düzenlenmiştir¹⁵⁴. Cezadan indirim başlıklı bu maddeye göre VUK'un 359. maddesinde

¹⁵¹ Candan, a.g.e., s.208.

¹⁵² Candan, a.g.e., s.210.

¹⁵³ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylor Fatura İhtilafları**, 3. baskı, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.265.

¹⁵⁴ VUK'un Cezadan İndirim başlıklı 360. maddesi:

“(VUK) 359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”

yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezaların yarısı indirilecektir. Vergi suçuna iştirak hali ve iştirak edenlere verilecek ceza konusunda TCK hükümlerinin doğrudan uygulanması gerekmektedir.¹⁵⁵ VUK'un 360. maddesi kaçakçılık suçu ve iştirak açısından ayrı bir düzenleme getirilmiş, doğrudan doğruya beraber işlemek şeklinde kaçakçılık suçuna iştirak eden suç ortaklarının eşit olarak cezalandırılması için her birinin ayrı bir menfaat gütmesini zorunlu kılmıştır.¹⁵⁶

Kaçakçılık suçu açısından öncelikle TCK hükümleri çerçevesinde iştirak derecesi ve bu dereceye göre cezanın belirlenmesi gerekmektedir. Bundan sonra iştirak edenin menfaat elde edilip edilmemesine göre belirlenen cezasının yarısı indirilecektir. Böyle bir indirimin söz konusu olabilmesi için, iştirak edenlerin işlenen kaçakçılık suçunda menfaatlerinin bulunmaması ana unsurdur. Dolayısıyla VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillerden birine iştirak durumunda, hâkim önce iştirakin durumuna göre failin cezasını belirleyecek, daha sonra bu iştirakin maddi menfaat sağlamak amacıyla gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırarak ve maddi menfaati bulunmadığına kanaat getirirse, iştirak için belirlenen cezanın yarısını indirecektir.¹⁵⁷

VUK'un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçuna iştirak halinde; aynı kanunun 360. maddesi gereğince maddi menfaat sağlanmaması durumunda indirim hali sadece kaçakçılık suçuna özgü olarak düzenlendiği için diğer vergi suçları açısından TCK'nın genel hükümleri çerçevesinde iştirak edenin cezası belirlenecektir.¹⁵⁸ Kaçakçılık suçu dışındaki suçlara iştirakte menfaat bulunması önemli değildir. Bununla birlikte kaçakçılık suçuna menfaat sağlanarak iştirak edilmesi halinde ise yine TCK'nın iştirake ilişkin genel hükümleri uygulanacak, belirlenen ceza miktarından indirim yapılmayacaktır.¹⁵⁹

2.5.1. İştirakte Menfaat Ölçüsü

TCK'da, iştirak fiilinde bulunanın cezalandırılabilmesi için, fiilde bulunurken menfaat gözetmesi veya sağlaması gibi bir şart konulmamıştır. Buna karşın, VUK'un 360.

¹⁵⁵ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s.554.

¹⁵⁶ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1988, No.46.

¹⁵⁷ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.108.

¹⁵⁸ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2008, s.157.

¹⁵⁹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.555.

maddesinde kaçakçılık suçuna ilişkin olarak suç ortaklarının bu suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde cezasının yarısının indirileceği düzenlenmiştir. Bu nedenle menfaat ölçütü ayrı olarak irdelenmelidir.

VUK'un 360. maddesinde aranan menfaat maddi veya manevi olabilecektir.¹⁶⁰ Menfaat suçun işlenmesinden önce elde edilebileceği gibi suçun işlenmesinden sonra da elde edilebilir. Ancak menfaatin kazanılmış, ele geçmiş olması önemli değildir. Menfaatin suça iştirakin sonucu olması yeterlidir. Suça iştirak edilmeksizin işlenen suçtan dolayı olarak menfaat elde edilmesi suç oluşturmaz.¹⁶¹

İştirak edenin, iştirakinden dolayı cezalandırılabilmesi için mutlaka yükümlü ya da sorumlu olması aranmaz. Örneğin, yükümlü bir kişi iştirak iradesi içerisinde yükümlü olmayan bir kişiye para vererek vergi kaçakçılığı fiilini işlemişlerse, ikisi de ayrı menfaat etmiş sayılır.¹⁶²

VUK'un 359. maddesindeki fiilleri doğrudan doğruya beraber işleyenlerden her biri, fiilden ayrı bir menfaat elde etmeyi planlamışsa, o fiile özgü ceza ile cezalandırılacaktır. Örneğin, mükellefin isteğiyle, muhasebecinin mükellefin defterlerinde muhasebe hileleri yapması halinde, her ikisi de VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasındaki fiiller için öngörülen cezayla cezalandırılacaklardır.¹⁶³

Bir şirketin mali müşaviri veya muhasebecisi olmak ya da orada işçi olarak çalışıyor olmak tek başına suça iştirak edildiğini göstermez. İştirak hususu sabit olsa bile tek başına bu durum menfaat sağlandığı anlamına da gelmez. Mali müşavirlik, muhasebecilik gibi meslek mensuplarının yaptıkları iş karşılığında alınan ücretleri menfaat sayılmasa da, alınan ücret orantısız ve çoksa menfaat olarak değerlendirilebilir.¹⁶⁴ Nitekim Yargıtay bu tür meslek mensuplarının görevleri dışında mükellef veya vergi sorumlularının

¹⁶⁰ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatlerinde Son Durum", **İstanbul Barosu Dergisi**, 82 (6), 2008, s.2852.

¹⁶¹ Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, **Vergi Suçları**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s.236.

¹⁶² Nihat Edizdoğan ve diğerleri, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007, s.159.

¹⁶³ Edizdoğan ve diğerleri, a.g.e., s.159.

¹⁶⁴ Şenyüz, a.g.e., s.516.

gerçekleştirdiği suçlara ne şekilde iştirak ettiğinin ve ayrı bir menfaat sağlayıp sağlamadığının karar gerekçesinde tartışılmamasını bozma sebebi yapmıştır.¹⁶⁵

Menfaat ölçüsü yardım etme ile müşterek failliği birbirinden ayırmak için de kullanılmaktadır. Örneğin, bir işletmenin muhasebecisi mükellefin vergi kaçırmaya ilişkin fiiline, kaçakçılık olduğunu bilerek iştirak etmiş ve normal ücreti dışında başka bir menfaat gözetmişse müşterek faildir. Buna karşılık, kaçakçılık olduğunu bilmesine karşın maddi menfaat gözetmeksizin fiili kolaylaştırarak iştirak etmişse yardım etmek suretiyle iştirak edendir.¹⁶⁶ Yargıtay serbest muhasebecisinin sahte faturaları düzenlemek suretiyle kaçakçılık suçunu işlemesi olayında; ona işi veren şirket yetkilisinin bu kaçakçılıktan maddi menfaatinin bulunduğu açık olduğunu kabul etmiştir. Nitekim şirket yetkilisinin bu şekilde kaçakçılık suçunun asli faili olmasına karşın iştirak eden olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı, şirket yetkilisinin şirket adına maddi menfaat gözetmeksizin muhasebeciyle fiil birliğinde olmadığını kabul etmenin hayatın olağan akışına da aykırı olduğu vurgulanmıştır.¹⁶⁷

¹⁶⁵ “213 sayılı VUK.nun iştirak başlıklı 360. maddesi uyarınca muhasebeci olan sanığın 2006 takvim yılında diğer sanığın sahte fatura düzenlemek suçuna nasıl iştirak ettiği ve menfaat sağlayıp sağlamadığı karar yerinde tartışılıp açıklanmadan yetersiz gerekçe ile yazılı şekilde mahkumiyetine hükmolunması(...)” Yar. 11.CD. 03.12.2014, 2013/384 E., 2014/20781 K.; “Serbest muhasebeci olan sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp iştirakın niteliği tartışılmadan ve VUK'nun 360.maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi(...)” Yar. 19.CD. 21.10.2015, 2015/8755 E., 2015/5932 K.. (sinerjimevzuat.com)

¹⁶⁶ Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, 24. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2015, s.216.

¹⁶⁷ “(...) şirketi yetkilisi sanık hakkında, muhasebecisi (...) ilgili takvim yıllarında (sanığın yetkilisi olduğu şirket adına) sahte faturaları düzenlemek fiiline iştirak suçundan açılan davada sanığın aşamalarda savunmalarında; şirketine ait faturaların muhasebecisi (...) bulunduğunu, yaptığı satışları bu şahsa söylemesi ve talimatı üzerine (...) fatura düzenlediğini beyan etmesi, bilirkişi raporuna göre sanığın şirketi adına düzenlenen faturalarda yer alan yazı ve imzaların (...) ait olduğunun belirlenmesi, dosya arasında bulunan vergi denetmeni raporlarında (...) ifadesinde bu husustaki uyarılarına rağmen muhasebeciliğini yaptığı şirketlerin çoğunun vergi vermemek için devamlı olarak yaptıkları satışları resmîyette göstermediklerini, bu sebeple hesapları düzenlemek için mükelleflerin bilgisi dahilinde kendisinin faturalarından çıkış yaptığını söylemesi, sanığın yetkilisi olduğu şirket adına herhangi bir maddi menfaat gözetmeksizin faturaları tanzim etmesi için (...) vermesi hayatın olağan akışına uymaması karşısında muhasebecisi (...) ile fikir ve fiil birliği içerisinde hareket ederek sahte fatura düzenlemek suçunun asli faili olup olmadığı karar yerinde tartışılmadan sanık hakkında yazılı şekilde maddi menfaat gözetmeksizin iştirak suçundan hüküm kurulması(...)” Yar. 11.CD. 27.06.2012, 2012/15283 E., 2012/12661 K.. (sinerjimevzuat.com)

2.5.2. Vergi Suçlarına İştirak Şekilleri

Vergi suçlarına iştirak şekilleri TCK'nın 37-39. maddelerinde düzenlenen iştirak hükümleri ile uyumlu olarak faillik, azmettirme ve yardım etme üst başlıkları ile incelenecektir.

2.5.2.1. Faillik

Faillik, TCK'nın 37. maddesinde düzenlenmiştir:

- (1) Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur (Müşterek faillik),
- (2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır (Dolaylı faillik),

Buna göre faillik; müşterek faillik ve dolaylı faillik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.5.2.1.1. Müşterek Faillik

TCK'nın 37/1. maddesinde belirtildiği gibi suçun tipiklik olarak kanunda tanımlanan hareketini birlikte gerçekleştirenlerden her biri; suçun yaptırımını bakımından fail olarak kabul edilir. Müşterek başka bir deyimle birlikte faillikte, birden fazla kişinin iştirak iradesi olarak yansıyan birlikte suç işleme kararıyla; ilgili suçun icra hareketlerini birlikte gerçekleştirmesi söz konusudur. Müşterek faillikte, tipikliğe ilişkin hareket birden fazla kimse tarafından, aracı kılınmaksızın doğrudan gerçekleştirilmektedir. İşlenen suçta iştirak eden faillerin fiil ve sonuç açısından ortak hâkimiyetleri bulunmaktadır. Müşterek faillikte fiil doğrudan doğruya beraber işlenir. Müşterek failler tipikliğe ilişkin icra hareketlerini işbirliği içerisinde gerçekleştirirler. Örneğin defter yaprağını yırtan faile, yırtılan yaprağın yerine yenisini yapıştırırken yardım etmek müşterek failliktir.¹⁶⁸

¹⁶⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Yayınları, 2006, s.155.

Vergi suçları açısından birlikte suç işleme kararı, tipikliğe ilişkin fiili icra eden faillerin istenilen sonucun elde edilmesine kadar kasıtlı hareket etmelerini ifade eder. Örneğin sahte fatura ticareti suçunda fatura temin eden kişi müşterek faildir. Çünkü sahte fatura ticareti suçunda, sahte faturaların temini birlikte suç işleme kararını gösterir. Bunun gibi, kalpazanlık suçunda sahte parayı çizme, baskıya hazırlama ve basma hareketlerinin yapılması gibi fiiller suçu doğrudan meydana getirecek tipe uygun hareketler olduğu için müşterek faillik içine girer. Bu hareketler, asli failin işlediği suç fiili üzerinde hâkimiyet kuran ve suç fiilinin işlenmesi yönünden büyük önem taşıyan davranışlardır. Örneğin, biri basılan sahte faturaya kâğıt temin etse, diğeri fatura biçimini çizse ve üçüncü kişi de bu faturayı matbaasında basmış olsa bile her üçü de fiilin asli faili sayılacaktır.¹⁶⁹

Vergi suçunun şirketin çalışan personeli tarafından gerçekleştirilmesi halinde şirket temsilcisiyle personelin ortak suç işleme kararı içerisinde bulunup bulunmadıkları, personelin salt temsilcinin talimatıyla hareket edip etmediği; dikkat edilmesi gereken bir konudur. Yargıtay bu konuda kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için gerçekleşen fiilleri, bilgileri emir ve talimatları dışında personel tarafından işlendiğini savunmalarını olası görmüştür. Buna göre, Yargıtay asıl olanın tüzelkişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesi olduğunu kabul etmiştir. Nitekim kanuni temsilcilerin, idari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında olduklarını, personeller ise emir ve talimatı uygulayan kişiler olduğunu belirtmiştir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Bu noktada fiilden faydalanacak olan şirket olduğu için kanuni temsilcileri cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koymasının gerektiği vurgulanmıştır.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Şenyüz, a.g.e., s.510.

¹⁷⁰ “Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 sayılı Kanunun 10. ve 333. maddelerinde hükme bağlanmıştır. 10. maddede tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği; 333. maddenin 4369 sayılı Kanunla değişik son fıkrasında da 359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezaların, bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı açıklanmıştır. Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması suçun, fiil ve fikir işbirliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumlusu değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcisi dışındaki personelinin sözü edilen maddelerdeki fiilleri işlemeleri halinde cezai sorumluluğun belirlenmesi, üzerinde duyarlılıkla durulması gereken önemli bir konudur. Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin; bilgileri emir ve talimattan dışında personel tarafından işlendiğini savunmaları olasıdır.

Suçun aynı suç işleme kararı ve ortak hâkimiyetle birden fazla kişi tarafından işlenmesi halinde TCK'nın 37/1. maddesinde belirtildiği üzere her biri fail olarak kabul edilecektir. Böylelikle işlenen suçun fail için öngörülen yaptırımı ile cezalandırılacaklardır. Ancak vergi suçlarından kaçakçılık açısından özel ceza kanunu niteliğindeki VUK'un 360. maddesi gereğince müşterek failin gerçekleşen suçta menfaati yoksa cezasının yarısı indirilecektir. Müşterek fail kaçakçılık suçuna menfaat temin ederek iştirak ederse, cezasında indirim söz konusu olmayacaktır.

2.5.2.1.2. Dolaylı Faillik

Dolaylı faillik TCK'nın 37/2. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, dolaylı faillik suçun icra hareketlerine doğrudan katılmaksızın, başka birinin iradesi üzerinde etki yaratarak suçun gerçekleşmesini sağlamaktır. Suçun icra hareketlerini gerçekleştirmesi bakımından suç işleme kastı olmayan başkası araç olarak kullanılmaktadır. Aracının iradesi dolaylı fail tarafından maddi veya manevi baskı ile etki altına alınmaktadır. Gerçekleşen fiil ve suçta tamamen dolaylı failin hâkimiyeti bulunmaktadır. Dolaylı fail müşterek fail gibi doğrudan icra hareketlerini gerçekleştirmez. Ancak sonuç olarak

Asıl olan tüzelkişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir, idari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygulurlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir, Personelin fiillerin istenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığı fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez, istisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir.

Kanuni temsilcileri cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koyması gerekir. Zira fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yararlanan yine kendisi ya da tüzel kişidir. Örneğin sahte veya yanıltıcı faturanın kullanılması sırasında bu niteliğinin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen vergi dairesinde kullanılması, fiilin işlenmesine izin ve onay verildiğini göstermiş olduğundan kanuni temsilci cezai sorumluluktan kurtulamaz. Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlediği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyerek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği; tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçüğü, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapıpıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır.

Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzelkişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcisinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez.” Yar. 11.CD. 27.09.2001, 2001/5007 E., 2001/8710 K.. (sinerjimevzuat.com)

müşterek fail gibi sorumlu olur. Bununla birlikte dolaylı failin kusur yeteneği olmayan bir kişiyi araç olarak kullanması halinde cezasında artırım yapılacaktır.¹⁷¹

VUK'a göre tutulması gereken defterlerin yok edilmesinin aracı vasıtayla işlenmesini vergi suçları bakımından dolaylı faillğe örnek olarak gösterilebilir. Örneğin kusur yeteneği olmayan bir çocuğun iradesi üzerinde hâkimiyet kurarak bu suçun işlenmesini sağlayan arka plandaki kişi dolaylı faildir. İradesi üzerinde hâkimiyet kurulan çocuğun kusur ehliyeti bulunmadığı için cezada ağırlaştırıcı hal de söz konusudur.¹⁷²

Suçun işlenmesinde bir başkasının iradesi üzerinde esaslı bir etki yaratması ve fiile bu şekilde hâkimiyet kurarak iştirak edilmesi halinde gerçek fail arka plandaki kişidir. İradesi üzerinde hâkimiyet kurulan kişi kendi iradesiyle hareket etmediği için sorumlu tutulamaz. Ancak iradesi etkilenen şahıs fiilini bilerek ve isteyerek gerçekleştirmişse kendisi de müşterek fail olarak cezalandırılır. Örneğin işletme sahibi vergi mükellefinin çalışanlarından biri üzerinde hâkimiyet kurarak kullanılan defterlerden sayfa koparılmasını sağlamışsa meydana gelen suçta; işletme sahibi dolaylı faildir. Bu fiili gerçekleştiren çalışan ise ancak kusuru bulunuyorsa fail sıfatıyla sorumlu tutulacaktır. Çalışanının yanılığa düşürülmesi veya baskıya uğraması durumunda ceza sorumluluğu olmayabilecektir. Çünkü burada çalışanın işlenen suçta kusuru bulunmamaktadır.¹⁷³

Suçun işlenmesinde bir başkasının iradesi üzerinde tam hâkimiyet sağlayarak aracı kullanan dolaylı fail, TCK'nın 37/2. maddesinde belirtildiği üzere fail olarak sorumlu tutulacaktır. Böylelikle işlenen suçun fail için öngörülen yaptırım ile cezalandırılacaklardır. Ancak vergi suçlarından kaçakçılık açısından özel ceza kanunu niteliğindeki VUK 360. maddesi gereğince dolaylı failin gerçekleşen suçta menfaati yoksa cezasının yarısı indirilecektir. Dolaylı fail kaçakçılık suçuna menfaat temin ederek iştirak ederse, cezasında indirim söz konusu olmayacaktır.

¹⁷¹ Şenyüz, a.g.e., s.511.

¹⁷² Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s.156.

¹⁷³ Şenyüz, a.g.e., s.512.

2.5.2.2. Azmettirme

Azmettirme, suçun asli failinde önceden var olmayan suç işleme kararının başkası tarafından ona aldırılmasıdır. Öncelikle azmettirende bulunan suç kastı, azmettirilenin iradesinin çeşitli yollarla etkilenmesi ile ona aktarılır. Böylelikle, azmettiren asli failin gerçekleştirdiği harekete iştirak eden kişi olur. Özgü suçlar açısından failin mükellef veya vergi sorumlusu olması gerekmesine karşın, azmettiren bu kişilerden olmasa da aynı ceza ile cezalandırılır. Örneğin, suç işleme kastı bulunmayan vergi sorumlusunu, paravan kişi veya kuruluşlarca düzenlenen faturaları kullanmak suretiyle müstahsilden aldığı zirai ürünü gerçek usulde gelir vergisi mükelleflerinden almış gibi göstermeye ve bu yolla vergi kaçırmaya ikna eden kişi, azmettiren durumundadır. Bu kişinin azmettirme fiili ile güttüğü amacın veya menfaatin, suçun oluşumunda herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bu kişi paravan kişi ve kuruluşlara menfaat karşılığında müşteri buluyor veya azmettirdiği kişiden bir menfaat bekliyor olabilir. Burada zirai ürün alıp satan vergi sorumlusunda ilk başta vergi kaçırma niyeti yoktur. Söz gelimi vergi kaçırmanın işletmeye sağlayacağı yarardan ve takip edilecek yol sayesinde suçun ortaya çıkmayacağından bahsedilerek, ikna yöntemiyle azmettiren tarafından vergi kaçırma niyeti yaratılmıştır.¹⁷⁴

Azmettirme, başlangıçta suç işleme niyeti olmayan birine azmettirilenin etkisi sonucu suç işlemeye karar verecek hale sokulmasıdır. Örneğin sahte belge kullanmak konusunda fikri veya düşüncesi olmayan kişinin başka birisi tarafından sahte belge kullanmak yoluyla vergi ziyayı yaratmasına ikna yoluyla karar verdirilmesinde azmettirme vardır. Yine mali müşavirin ortaya çıkan durumu yanıltıcı belge kullanma yoluyla kolayca giderilmesinin mümkün olduğu yönündeki telkini sonucu bu yola başvuran mükellef için mali müşavir azmettiren olarak cezalandırılacaktır.¹⁷⁵

Azmettirme fiilinin cezai sonuç doğurabilmesi için, azmettirme fiili ile mükellef veya vergi sorumlusunun vergi kaçırma fiili arasında illiyet bağı bulunması gerekir. Başka bir anlatımla azmettirme fiilinin, mükellef veya vergi sorumlusunun kaçakçılık cezasıyla cezalandırılmasını gerektiren fiili meydana getirebilecek nitelikte olması gerekir. Eğer azmettirme fiili ile mükellef veya vergi sorumlusunun cezalandırılmasını gerektiren fiil

¹⁷⁴ Candan, a.g.e., s.206.

¹⁷⁵ Şenyüz, a.g.e., s.513.

arasında nedensellik bağı yoksa, azmettirenin cezalandırılmaz. Örneğin, yargılama konusu bir olayda müstahsilden aldığı ürünü sahte vesika kullanarak tüccardan almış gibi gösteren ve bu yolla vergi kaçırın mükellefin, defter ve belgelerini isteyen inceleme elamanına muhasebecinin yakılabileceğini söylemesi üzerine defter belgelerini yaktığı yolundaki ifadesine dayanılarak muhasebeci hakkında, azmettirme fiilinden dolayı, VUK'un mülga 346. maddesi uyarınca kesilen vergi cezası; yerel mahkemenin, mükellefin vergi kaçırma fiili ile davacıya tek taraflı ifadeye dayalı olarak yüklenen defter ve belgelerin imhasını telkin fiili arasında uyarlılık bulunmadığı gerekçesiyle ceza kesme işleminin iptaline karar verilmiş, verilen karar Danıştay tarafından onanmıştır.¹⁷⁶ Danıştay başka bir kararında birden fazla kişinin VUK'un 359. maddesinde (5728 sayılı kanun ile değiştirilmeden önceki) sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri taktirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her birinin bundan ayrı ayrı menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılacağı, söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezaların hükmolunacağını belirttiği, bu düzenleme uyarınca ceza kesilebilmesi için öncelikle bir kaçakçılık suçu işlenmesi ve kişilerin bu kaçakçılık suçunun işlenmesine fiilleri ile katkıda bulunarak kaçakçılık suçunun gerçekleşmesine yol açmaları ve bunun sonucu maddi menfaat temin etmiş olmaları gerektiği vurgulanmıştır.¹⁷⁷

Azmettirenin, azmettirme fiilinden dolayı, fiili ve kastı kanıtlanmış olsa dahi, cezalandırılabilmesi; azmettirdiği iddia olunan mükellef veya vergi sorumlusunun üç kat vergi ziyai cezası ile cezalandırılmasına ve kesilen cezanın da kesinleşmiş bulunmasına bağlıdır.¹⁷⁸ Azmettirilene ceza kesilmeden, azmettirenin cezalandırılması mümkün değildir. Çünkü azmettirenine uygulanacak ceza, azmettirilene uygulanacak cezanın sonucuna bağlıdır. TCK'nın 40. maddesinde belirtilen bağıllık kuralı gereği, azmettirilenin

¹⁷⁶ Dan. 3.D. 23.09.1987, 1986/718 E., 1987/1898 K.. (Candan, a.g.e., s.207).

¹⁷⁷ Dan. 4.D. 11/10/2005, 2005/1231 E., 2005/1729 K.. (sinerjimevzuat.com)

¹⁷⁸ “(...) faturasız mal satan imalatçılar adına kesilmiş bir kaçakçılık cezası bulunmadığından, malı satın alan davacı adına vergi kaçırma fiiline iştirak ettiğinden bahisle kaçakçılık cezası kesilemeyeceği (...)” Dan. 7.D. 24/10/1989, 1988/4813 E., 1989/2275 K.; “(...) asli fail hakkında kesilen kaçakçılık cezası idari yargı yerlerince iptal olduğundan, iştirak fiili nedeniyle kesilen kaçakçılık cezasının dayanağının kalmadığı (...)” Dan. 3.D. 02.04.1992, 1991/895 E., 1992/1302 K.; “(...) asil mükellefin açmış olduğu davada, dava konusu tarh ve ceza kesme işlemleri iptal edilmiş olduğundan, iştirakin koşulları oluşmadığı(...)” DVDDGK. 28.09.2001, 2001/64 E., 2001/295 K.. (Candan, a.g.e., s.208).

cezalandırılmasını önleyen; örneğin ölümü gibi durumlarda, azmettirilen kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır.¹⁷⁹

Azmettirene, azmettirilenin işlediği suçun cezası kadar ceza verilecektir. TCK'nın 38/1. maddesinde düzenlendiği şekilde, başkasını bir suçu işlemeye azmettiren kişi, o suçun cezası ile cezalandırılır. Böylelikle azmettiren de, işlenen suçun fail için öngörülen yaptırımını ile cezalandırılacaklardır. Ancak vergi suçlarından kaçakçılık açısından özel ceza kanunu niteliğindeki VUK 360. maddesi gereğince azmettirenin gerçekleşen suçta menfaati yoksa cezasının yarısı indirilecektir. Azmettiren kaçakçılık suçuna menfaat temin ederek iştirak ederse, cezasında indirim söz konusu olmayacaktır.

Azmettirmenin düzenlendiği maddenin ikinci fıkrasında; herhangi bir kişinin, üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuzu kötüye kullanmak suretiyle azmettirilmesi veya üstsoy ve altsoy ilişkisi bulunmasa bile çocukların azmettirilmesi durumunda azmettiren için ceza artırımı öngörülmüştür. Kanun koyucu, altsoy ve üstsoy arasındaki akrabalık ilişkisi ve çocukların iradesinin hızlı etkilenebilir olması dolayısıyla; azmettirenin ikna hareketini kolay gerçekleştirdiğinden, bu ağırlaştırıcı hale ihtiyaç duymuştur.¹⁸⁰ Örneğin; Şirketin çalışanına sahte fatura düzenlettiren şirket ortağı, VUK'un 359. maddesinde suç olarak belirlenen bu fiilden azmettiren olarak sorumlu olacak ve fiil için öngörülen 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır. Söz konusu çalışan ortağın oğlu ise verilecek ceza üçte birden yarısına kadar arttırılacaktır.¹⁸¹ Yine mükellefin işletmede çalışan 17 yaşındaki stajyer çocuğa ileride işe alınabileceği izlenimi yaratmaya dayalı olarak sahte belge düzenletirilmesinde azmettirilen çocuk olduğu için mükellefin cezası arttırılacaktır.¹⁸²

Azmettirmenin düzenlendiği maddenin üçüncü fıkrasında ise azmettirilen ve diğer suç ortakları açısından özel bir indirim hali mevcuttur. Buna göre işlenen suçta azmettiren bulunmakla birlikte ortaya çıkarılamamış ise, azmettirilen fail veya onun dışındaki bir suç

¹⁷⁹ Candan, a.g.e., s.208.

¹⁸⁰ Bayraklı, a.g.e., s.150.

¹⁸¹ Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", **Yaklaşım Dergisi**, 18 (213), 2010, s.134. Ancak burada şirketin ortağı, çalışanın iradesi üzerinde cebir yoluyla mutlak hâkimiyet sağlıyorsa dolaylı fail sayılacaktır. Bu durumda şirket çalışanın kusuru bulunmadığından sorumluluğu doğmayacaktır. Anılan örneğin, şirket ortağının menfaat ve sair ikna yöntemleriyle çalışanın suç işleme konusundaki kararını aldırması durumunda geçerli olduğu kanaatindeyiz.

¹⁸² Şenyüz, a.g.e., s.513.

ortağı tarafından azmettirenin kim olduğu konusunda bilgi verilirse cezasında indirim söz konusu olacaktır. Örneğin, paravan şirketlerce düzenlenmiş faturaları kullanmak suretiyle müstahsilden aldığı zirai ürünü gerçek usulde gelir vergisi mükelleflerinden almış gibi gösteren vergi sorumlusunun, bu suça kendisini ikna yoluyla azmettiren kişi hakkında bilgi vermesi halinde cezasından indirim yapılacaktır.¹⁸³

2.5.2.3. Yardım Etme

Suçta iştirak şekillerinden olan yardım etme TCK'nın 39. maddesinde düzenlenmiştir. Bir iştirak çeşidi olarak yardım etme, suçun asli faili tarafından gerçekleştirilmesine maddi veya manevi katkılarla kolaylık sağlanmasıdır. Yardım etme, suçun icra hareketlerinin önce ve hareketlerin bitimine kadar yapılabilir. Ancak icra hareketleri bittikten sonra mevcut bulan yardım etme iştirak şekli olarak değerlendirilemez. Yardım etme halleri kanun maddesinde sınırlı bir şekilde sayılmıştır. Suçun işlenmesine yardım etme şekilleri maddi ve manevi yardım olarak ikiye ayrılabilir.

Fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak ve fiilin işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunmak maddi yardım etme şeklidir.

Örneğin, sahte fatura basılmasını temin için özel baskı makinesi veya yazılarda tahrifatlar için kimyasallar temin etmek, başka mükelleflerin boş sahte belgelerini temin etmek; fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak suretiyle yardım etme şeklindeki iştirak hallerindedir. Faile sahte fatura ticareti yapan kişilerle tanıştırmak, defter ve belgeleri gizlemek isteyen mükellefe defter ve belgeleri muhafaza edecek yer temin etmek; fiilin işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunmak suretiyle oluşan iştirak hallerindedir.¹⁸⁴

Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek, suç işlemeye teşvik etmek, suç işleme kararını kuvvetlendirmek ve fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek manevi yardım etme şekillerindedir.

¹⁸³ Şenyüz, a.g.e., s.514.

¹⁸⁴ Şenyüz, a.g.e., s.514.

Örneğin, faile nasıl davranırsa sonuca daha kolay ulaşacağı konusunda fikir vermek, belgeler üzerinde nasıl tahrifat yapılacağını açıklamak veya nasıl davranırsa yakalanma olasılığının azalacağı yöntemleri söylemek; suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek suretiyle yardım etme şeklindeki iştirak hallerindedir. Suç işlemeye karar vermiş ancak zamanı konusunda tereddüt içinde olan birine sahte fatura düzenlemenin yerinde olduğunun söylenmesi, vergi incelemesinin zayıf bir ihtimal olduğunun denetlense bile suçun ortaya çıkmasının çok güç olduğunun söylenmesi; suç işlemeye teşvik veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek suretiyle yardım etmek şeklindeki iştirak hallerindedir. Sahte belge düzenleme niyetinde olan bir mükellefe vergi incelemesine alınması halinde defter ve belgeleri gizleyeceğinin veya yok edileceğinin sözünün verilmesi ise; fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek suretiyle yardım etmek şeklindeki iştirak hallerindedir.¹⁸⁵

Suç işlemeye teşvik ve suç işleme kararını kolaylaştırma şeklindeki yardım etme şekilleri azmettirme ile yakın görünebilir. Ancak azmettirmede, kişinin daha öncesinde suç işlemeye dair hiçbir düşüncesi olmamasına karşın azmettiren tarafından suça yönlendirilme bulunmaktadır. Yardım etme de ise kişide mevcut bulunan suç işleme düşüncesinin kuvvetlendirilmesi, cesaret verilerek teşvik edilmesi söz konusu olur. Azmettiren suçun işlenmesinde asli fail olduğundan fail ile aynı cezayı alırken, yardım eden failin işlediği suçun cezası indirilerek cezalandırılır. Çünkü yardım edenin fiili, azmettirmeye göre daha hafiftir. Örneğin tevkif ettiği vergileri esasen vergi dairesine ödemek istemeyen, ancak suç işlerse yakalanma korkusu bulunan vergi sorumlusuna paravan kişi ve kuruluşlarca düzenlenen sahte faturaları kullanması halinde vergi kaçırabileceğini söyleyen ve onu cesaretlendiren kişi, vergi sorumlusunu kaçakçılığa teşvik etmiş demektir.¹⁸⁶ Eğer fiilin öncesinde vergi sorumlusunun vergi kaçırmaya yönelik hiçbir düşüncesi bulunmasaydı ve paravan kişi ve kuruluşlarca düzenlenen sahte faturaları kullanması halinde vergi kaçırabileceği konusunda ikna edilseydi, azmettirme söz konusu olacaktı. Danıştay'a göre kaçakçılığa azmettirmede, azmettiren, mükellef veya vergi sorumlusunun iradesi üzerinde tesir ederek onu kaçakçılık yapmaya karar verdirmek suretiyle suça manevi asli fail olarak katılmaktadır. Kaçakçılığa yardımda ise, yardım eden, kaçakçılık olduğu failce bilinen bir

¹⁸⁵ Şenyüz, a.g.e., s.515.

¹⁸⁶ Candan, a.g.e., s.206.

fiilin işlenip tamamlanması, bundan ayrı bir menfaat gözetmeden kolaylaştırılması söz konusudur.¹⁸⁷

Sahte fatura kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu işleyen mükellefe, paravan kişi veya kuruluşlarca düzenlenen bu nitelikteki faturaları temin eden kişinin fiili suçun işlenmesindeki araçları sağlayarak yardım etmektir. Nitekim Danıştay; başkası tarafından boş olarak imzalanıp kendisine verilen faturayı bir başkasına vermek suretiyle kullanmasını sağlayan kişinin; müşterek fail olarak değil, vergi kaçırma fiiline yardım etmek suretiyle iştirak eden sıfatında olduğunu tespit etmiştir.¹⁸⁸ Bunun gibi, esasen tek olan kaçakçılık suçunun doğrudan doğruya birlikte işlendiği saptanmadıkça, suçun işlenmesine yarayacak araçları; örneğin, sahte faturaları sağlamak, suç işlenmeden önce veya işlendiği sırada yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak için yapılan fiiller kaçakçılığa yardım etmek suretiyle suça iştirak içine girer.¹⁸⁹

Vergi suçları bakımından suçun işlenmesine yardım eden kişi, yardım edilen failin işlediği suçun cezasının yarısı indirilmek suretiyle cezalandırılacaktır. Ancak vergi suçlarından kaçakçılık açısından özel ceza kanunu niteliğindeki VUK 360. maddesi gereğince yardım edenin gerçekleşen suçta menfaati yoksa cezasının yarısının indirileceği düzenlenmiştir. Yardım eden işlenen suçta menfaat sağlamamışsa alacağı cezanın iki kez yarı oranında indirileceği, böylelikle asli failin aldığı cezanın dörtte biri ile cezalandırılacağı kabul edilmektedir.¹⁹⁰ VUK'un iştirak halini düzenleyen 360. maddesi sadece vergi kaçakçılığı suçu için getirilmiş özel bir düzenlemedir. Bu nedenle kaçakçılık suçuna menfaat gözetilerek yardım edenin cezasında özel kanunda belirtilen maddedeki indirim uygulanmayacak, ancak genel kanun niteliğindeki TCK'nın 39. maddesi uyarınca cezasının yarısı indirilecektir.¹⁹¹

¹⁸⁷ DVDDK. 07.05.2004, 2003/369 E., 2004/50 K.. (sinerjimevzuat.com)

¹⁸⁸ Dan. 3.D. 12.02.1987, 1986/1337 E., 1987/434 K. ve 17.06.1987, 1987/1124 E., 1987/1629 K.. (Candan, a.g.e., s.210).

¹⁸⁹ Dan. 3.D. 26.11.1991, 1990/2235 E., 1991/3791 K.. (Candan, a.g.e., s.210).

¹⁹⁰ Uğur ve Elibol, a.g.e., s.236.

¹⁹¹ Şenyüz, a.g.e., s.515.

2.5.3. Bağlılık Kuralı

Suça iştirak nedeniyle bir kişinin sorumlu tutulabilmesi için en az teşebbüs aşamasına varmış bir suç bulunması, ayrıca kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiil neticesi suç oluşması gerekmektedir. Suçuna iştirak edilen asli failin suçun kanuni tanımındaki tipikliğe uygun ve hukuka aykırı sayılan bir fiilin bulunması gerekmektedir. Buna iştirakte bağlılık kuralı denir. Asli failin fiili hukuka aykırı değilse veya fiil kasten icra edilmemişse iştirakte bağlılık kuralı gereği iştirak edenlerin de sorumluluğu bulunmayacaktır. Nitekim taksirli bir suça iştirak edilmesi de bu nedenle mümkün değildir. Fiiline iştirak edilen failin kusur ehliyetinin bulunmaması durumunda, TCK'nın 40/1. maddesinin ikinci cümlesinde belirtildiği üzere tüm ortaklar kendi fiillerine göre cezalandırılacaklardır.

Bağlılık kuralı gereği olarak asli fail tarafından işlenmek istenen suç en azından teşebbüs aşamasına gelmiş olmalıdır. Henüz icra hareketlerine başlanmamış, hazırlık hareketleri aşamasında kalan fiil nedeniyle suça iştirak mümkün değildir. Bununla birlikte icrasına başlanan suçun tüm suç ortakları için aynı olması gerekir. Yani fail tarafından daha önce kararlaştırılan suçtan başka suçlar da işlenmiş ise diğer suçlar açısından iştirak edenlerin sorumluluğu doğmaz.¹⁹²

İştirakte bağlılık kuralının bir sonucu olarak sadece mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenebilen özgü suçlara herkes iştirak edebilir. Ancak özgü suçların özel niteliği gereği bu suça iştirak edenler, kendi fiillerinden ötürü azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulurlar. Vergi kaçakçılığı suçlarını işleyenlerin veya bu suça iştirak edenlerin vergi sorumlusu veya vergi mükellefi olması şart değildir. TCK'da öngörülen şekilde iştirak iradesiyle fiilin işlenişine katılan herkes suça iştirak edebilir. Örneğin, özgü kişilerden olmamalarına karşın, defter ve belgelerin gizlenmesini mirasçıların, sahte belgeyi düzenlemeyi işletmede çalışan birinin işlemesi mümkündür. Mükellefin özel işlerini yapmak ve vergi mahremiyetini ihlal gibi özgü suç niteliğindeki vergi suçlarına iştirak için iştirak edenin bu özgü niteliğinin bulunması gerekmez. Örneğin, mükellefin

¹⁹² Demirbaş, a.g.e., s.489.

özel işlerinin fail memur olmasına karşın iştirak edenin cezalandırılabilmesi için memur olması aranmaz.¹⁹³

Kaçakçılık suçunda suç ortaklarının azmettiren veya yardım edenin sorumlu olabilmesi için iştirak birliği içerisinde hareket eden failin gerçekleştirdiği fiilin kasten ve hukuka aykırı olması gerekir. Bu bağlılık kuralının bir sonucudur. Burada suçu işleyen failin ayrıca kusurlu olması gerekmez. Yine failin fiilinden dolayı cezayı hafifleten veya ortadan kaldıran kişisel nedenler, diğer suç ortaklarının cezasını etkilemez. Özgü suçlar açısından özgü niteliğe sahip olmayan bir kişi azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu olur. Bununla birlikte kaçakçılık suçu belirli kişilerce işlenebilen özgü bir suç olmadığı için herkes fail olabilir.¹⁹⁴

Kaçakçılığa iştirak suçunun oluşması için, iştirak edenin fiilin icrasına doğrudan veya etkili bir şekilde katılması gereklidir. Danıştay bir kararında¹⁹⁵ kaçakçılığa iştirak cezasının kesilebilmesi için esas fail hakkında tarhiyatın kesinleşmiş olması, iştirakçinin de suça doğrudan katıldığı somut biçimde tespit edilmesi gerektiği hususunu vurgulamıştır. Danıştay'a göre suç işlenmeden önce veya işlendiği sırada yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak için yapılan fiilleri kaçakçılığa iştirak olarak nitelendirmek mümkün değildir. Buna göre kaçakçılığa iştirak suçunun failleri söz konusu fiilleri beraber işlemiş olanlardan her biri, bu fiilleri işlemeye azmettirenler ve bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlerdir. Bunların mükellef olup olmamalarının önemi bulunmamaktadır. Ceza hukuku bağlamında isnat kabiliyetine sahip olan herhangi bir kimse bu suçu işleyebilir. Bununla birlikte uygulamada vergi idaresinin tüzel kişilere de bu suç fiilini isnat ettiği ve bu doğrultuda Danıştay tarafından şirketlerinde kaçakçılığa iştirak edebilecekleri yeteneği kabul edilerek kaçakçılığa iştirak fiilini işleyebileceklerinden bahisle ceza kesilebileceği yönünde kararlar alınmaktadır.¹⁹⁶

¹⁹³ Şenyüz, a.g.e., s.506.

¹⁹⁴ Fulya Mercimek ve Adnan Gerçek, "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai sorumluluk", *TAAD*, 14, 2013, s.208.

¹⁹⁵ Dan. 9.D. 11.10.2004, 2004/601 E., 2004/1925 K.. (Şafak Ertan Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara: Savaş Yayınevi, 2008, s.247).

¹⁹⁶ Dan. 7.D. 26.05.1995, 1993/4048 E., 1995/2178 K.. (Çomaklı, a.g.e., s.248).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARINDA İÇTİMA

3.1. İçtima Kavramı

İçtima kelimesi sözlük anlamı itibariyle toplanma, toplantı, bir araya gelme, yığılma anlamlarını taşıyan Arapça kökenli bir kelimedir.¹⁹⁷ Suçların içtiması ise, bir kimsenin birden çok suç işlemiş olması halinde sorumluluğunun ne şekilde belirleneceği problemiyle ilgili bir konudur.¹⁹⁸

Faillerin bir suçta birleşmeleri iştiraki oluştururken, suçların bir failde toplanması ise suçların içtimasını oluşturur. Birden çok fiilin bir failde toplanması halinde failin nasıl cezalandırılacağı konusu sorun oluşturur. İçtima; suçların içtiması ve cezaların içtiması olmak üzere iki türdedir. Suçların içtiması 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir ancak gerçek içtima olarak da isimlendirilen cezaların içtiması TCK'da düzenlenmemiştir.¹⁹⁹ Bu nedenle, cezaların içtiması durumunda verilecek cezalar toplanmayacak, her biri bağımsızlığını koruyacak, bunun sonuçları infaz alanında değerlendirilecektir.²⁰⁰ Yargıtay bu konuda 5237 sayılı TCK'da içtima hükümleri bulunmamasına rağmen sanıklara verilen cezaların içtima ettirilmesinin kanuna aykırı olduğunu belirtmiştir.²⁰¹ Suçların ve cezaların içtimanın ortak özelliği, aynı fail tarafından gerçekleştirilen birden çok suçun bulunuyor olmasıdır. Suçların içtiması ile cezaların içtiması bakımından ikilik sisteminin uygulandığı ülkelerde, cezaların içtimasına ilişkin kuralların uygulanabilmesi için ortada birden fazla suçun bulunması ve suçların içtiması

¹⁹⁷ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 6. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2001, s.383.

¹⁹⁸ Kayıhan İçel, **Suçların İçtiması**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1972, s.9.

¹⁹⁹ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.492.

²⁰⁰ "Ceza hukukunun temel kurallarından birisi kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır şeklinde ifade edilmektedir. Bunun istisnaları, suçların içtiması bölümünde belirlenmiştir. Bu istisnalar dışında, işlenen her bir suçla ilgili olarak ayrı ayrı cezaya hükmedilecektir. Böylece verilen her bir ceza, bağımsızlığını koruyacaktır. Hükmolunan birden fazla aynı veya farklı nitelikteki cezanın ne suretle infaz edileceği sorununun infaz kanununda düzenlenmesi gerektiği düşüncesiyle; komisyon çalışmalarında, Tasarının cezaların içtimasına ilişkin hükümlerin metinden çıkarılması uygun görülmüştür." 5237 sayılı TCK'ya ilişkin 08.03.2004 tarih ve 60 K. sayılı Adalet Komisyonu Raporunun VIII. Bölümü.

²⁰¹ Yar. 1.CD. 01.11.2006, 4686 K.. (Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.492).

kapsamına giren bir halin bulunmaması gerekir. Şayet suçların içtimai kapsamına giren bir durum söz konusu ise, cezaların içtimai ile ilgili kural uygulanmaz ve suçların içtimai hangi türü mevcut ise buna ilişkin içtimai kuralları uygulanır. Bu nedenle, ikilik sistemini öngören kanunlar bakımından suçların içtimai-cezaların içtimai ayırımının en önemli sonucu sorumluluğun tayininde ortaya çıkmaktadır.²⁰²

Ceza hukukunda kural olarak, kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır. Bu nedenle suçların içtimai ancak istisnai olarak uygulanacaktır.²⁰³ Kanunda suçların içtimai ile ilgili ilerde inceleyeceğimiz istisnai olarak düzenlenen durumlar dışında, işlenen her bir suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmedilecek ve verilen her bir ceza bağımsızlığını koruyacaktır.²⁰⁴ Bu istisnaların tanınmasının başlıca nedeni orantısız ceza uygulamalarının önüne geçmektir. Nitekim birden fazla suç tipine ilişkin hüküm ihlal edildiğinde, söz konusu suç tiplerine ilişkin cezaların ayrı ayrı verilmesi kusur ve cezaların adaletli olması ilkesini ihlal edebilmektedir. Bu ihlalin ortaya çıkaracağı sakıncayı engellemek için suçların içtimai kurumu ortaya çıkarılmıştır. İçtimai ile ilgili çalışmaların özünde, failin fazladan ve kusurunu aşan şekilde cezalandırılmaması ve haksız bir yarar sağlamaması esası bulunmaktadır. Failin adil ve rasyonel bir ceza cezalandırılması amaçlanmaktadır.²⁰⁵

Suçların içtimai ettiği hallerde, failin sorumluluğu belirlenirken içtimai eden suçlara ilişkin cezalar ayrı ayrı toplanmamaktadır. Suçların içtimai durumunda cezalar içtimai ettirilmemekte, aksine içtimai eden suçlardan bazılarının cezaları içtimai dolayısıyla verilmemektedir.²⁰⁶ Suçların içtimai ile kanun koyucu sonuca değil, fiile ağırlık verildiğini ortaya koymuştur. Fiil sayısınca suç oluşacağı kabul edilmiştir.²⁰⁷

²⁰² İçel, **Suçların İçtimai**, s.12.

²⁰³ Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s.470.

²⁰⁴ Dönmezer ve Erman, a.g.e., c.2., no.1116.

²⁰⁵ Neslihan Göktürk, "Türk Hukuku'nda Suçların İçtimai", **CHKD**, 2 (1-2), 2014, s.32.

²⁰⁶ Artuk ve diğerleri, a.g.e., s.667.

²⁰⁷ Bakıcı, a.g.e., s.791.

3.2. Suçların İçtimai Türleri

3.2.1. Bileşik Suç

Suçlardan bazılarını birleştirip bunlardan yeni bir suç tipi meydana getirme kanun koyucunun tasarrufundadır. Böylece oluşturulan yeni suç tipinin ihlalinde, birleştirilen tüm suçlar ihlal edilmiş gibi görünmekte ise de; gerçekte ihlal edilen, yeni oluşturulmuş olan normdur. Böyle hallerde faile birleştirilen bütün suçlardan değil, birleştirilen tek suçun cezası verilecektir.²⁰⁸ Bileşik suç, esas itibarı ile tüketen norm-tüketilen norm ilişkisi şeklindeki görünüşte içtimai bir türüdür.²⁰⁹ Mürekkep suç olarak da isimlendirilen bileşik suçun görünüşte içtimai bir çeşidi olduğu için suçların içtimai kapsamında yer alamayacağı, bu nedenle suçların içtimai bölümünde bu konuya ilişkin yasal bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç olmadığı da savunulmaktadır.²¹⁰

TCK'nın 42. maddesinde belirtildiği üzere, biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri²¹¹ uygulanmaz.²¹² Bu durumda bağımsız olarak düzenlenen hükümde yer alan ceza uygulanacaktır.²¹³

Kanun metninden anlaşılacağı üzere bileşik suçun iki oluşum türü bulunmaktadır. İlkinde, bir diğerinin unsurunu oluşturan iki suç vardır. Bu durumda, her iki suçun niteliği değişmekte ve kanun bu iki suçu bir arada nitelendirmek üzere başka bir isim

²⁰⁸ Artuk ve diğerleri, a.g.e., s.667.

²⁰⁹ İçel, **Suçların İçtimai**, s.41.

²¹⁰ "İhlal edilen normlar arasındaki yapısal ilişkinin önem kazandığı görünüşte içtimada, ihlal edilen normların çokluğu sadece görünüşte olup; gerçekte tek bir norm ihlal edilmektedir. Dolayısıyla failin gerçekleştirdiği birden fazla hareket, gerçekte ihlal edilen norm karşısında hukuken değerlendirmeye tabi tutulmaktadır; ihlali görünüşte olan norm ise yapılacak olan değerlendirmede kriter olarak kullanılamaz. (...) Türk ceza hukukunda suçların içtimai, zincirleme suç ve fikri içtima ile sınırlıdır", bkz. Göktürk, a.g.m., s.41.

²¹¹ İçtima hükümleri uygulanmaz ifadesinin hatalı kullanıldığı, bunun yerine gerçek içtima hükümleri uygulanmaz ifadesinin kullanılması gerektiği ileri sürülmüştür. bkz. Mustafa Özen, **Suçların İçtimai**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.56.

²¹² "Maddede biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması nedeniyle tek fiil sayılan ve doktrinde bileşik suç (mürekkep suç) olarak adlandırılan fiilin tanımı yapılmakta ve bu tür suçlarda, suç oluşturulan araç suçtan dolayı ayrıca ceza verilmeyeceği, dolayısıyla cezaların içtimai hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça belirtilerek bu konuda meydana gelen bir kısım yanlış uygulamaların bundan böyle giderilmesi amacı güdülmektedir. Esasen bu husus Yargıtay'ın son kararıyla da belirlenmiştir. Ancak, içtimadın her zaman değişmesi olanaklı bulunduğundan durumun bu maddeyle açıklığa kavuşturulması gerekli görülmüştür." Kanun maddesinin gerekçesi.

²¹³ Veli Özer Özbek, **Yeni Türk Ceza Kanununu Anlamı**, Cilt 1, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s.705.

kullanılmaktadır. Örneğin TCK'nın 148. maddesinde düzenlenen yağma suçu; 141. maddede düzenlenen hırsızlık ile 108. maddesinde düzenlenen cebir suçlarının kaynaşması ile meydana gelir. Bu iki suçtan biri diğerinin unsurudur. İki unsurun birleşmesi sonucu iki farklı suç isimlerini dahi kaybederek müştereken yağma suçu olarak isimlendirilirler. Bunun gibi, TCK'nın 265. maddesinde düzenlenen görevi yaptırmamak için direnme suçu, kamu görevlisine karşı görevini yapmasını engellemek amacıyla cebir veya tehdit suretiyle işlenmektedir. Cebir veya tehdit suçları, belirtilen suç tipinin unsuru olarak, bu suç tipi içinde eridiğinden artık faile ayrıca cebir ve tehdit suçlarından ceza verilmemektedir.²¹⁴

Ağırlatıcı neden şeklinde gerçekleşen bileşik suçta ise, işlenen suç, diğer bir suçun ağırlatıcı nedenini oluşturduğu için fail sadece ağırlatıcı sebebi içeren suç nedeniyle sorumlu tutulacaktır. Örneğin, TCK'nın 142/1-b. maddesinde bina veya eklentileri içinde muhafaza altına alınmış eşya hakkında hırsızlık ağırlatıcı neden olarak düzenlenmiştir. Bu bakımdan bina içinde hırsızlık suçunu işleyen fail, aslında TCK'nın 116. maddesindeki konut dokunulmazlığını ihlal suçunu da işlemesine rağmen, bu suç hırsızlık suçunun ağırlatıcı hali içinde eriyecek ve fail sadece hırsızlık suçundan ağırlatıcı nedeni ile birlikte sorumlu olacaktır.²¹⁵ Bu durumda kendisinde ağırlatıcı sebep bulunan suçun niteliği değişmez, kanuni adı aynı kalmakla birlikte suçun basit değil nitelikli şekli işlenmiş olur.²¹⁶

Bileşik suçu oluşturan suçların gerek unsur gerekse ağırlatıcı hal şeklinde kanunda açıkça belirtilmesi bileşik suçun olmazsa olmaz şartıdır. Bu şekilde bir istisna yaratılmadığı takdirde her ihlal bağımsız bir suç oluşturur ve her suçtan dolayı da fail ayrı olarak cezalandırılır. Bileşik suç içerisinde eriyen suçlardaki tipikliğe ilişkin fiillerin zaman bakımından birbirini izlemesi gereklidir. Örneğin, kişiyi özgürlüğünden yoksun bırakma fiilinin tehditle işlenmesi durumunda tehdit ve özgürlükten yoksun bırakma fiilleri zaman bakımından birbirlerini izlemelidirler.²¹⁷ Bununla birlikte, bazı suç tipleri açısından bileşik suç kabulünü engellemeye yönelik hükümler düzenlenmiştir. Örneğin, özel işaret ve kıyafetleri usulsüz kullanma başlığı taşıyan TCK'nın 264/2. maddesinde “elbisenin sağlayacağı kolaylık ve olanaklardan yararlanarak bir suç işlenirse, yalnız bu fiilden ötürü

²¹⁴ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.495.

²¹⁵ Demirbaş, a.g.e., s.510.

²¹⁶ Dönmezer ve Erman, a.g.e., s.407.

²¹⁷ Pervin Aksoy İpekçioğlu, “Türk Ceza Kanunu’nda Bileşik Suç”, **AÜHFD**, 61 (1), 2012, s.50.

yukarıdaki fıkarda belirtilen ceza üçte biri oranında artırılarak hükmonulur” şeklinde düzenleme getirilmiştir. Burada bileşik suç uygulaması yapılmayacak, hem 264/1. madde gereğince verilecek ceza artırılabilecek, hem de işlenen diğer suç sebebiyle ayrıca ceza verilecektir.²¹⁸

Bileşik suçta, kanun koyucunun tasarrufu ile birden çok suç, tek suç çatısı altında eritilerek tek suça dönüştürüldüğü için, her bir suçtan dolayı ayrı ayrı ceza uygulanmayacaktır. Dolayısıyla, bileşik suç için bir ceza soruşturması veya kovuşturması başlatılmış veya hüküm kurulmuş ise, bileşik suçu oluşturan diğer suçlar için ceza soruşturması veya kovuşturulması başlatılmayacaktır.²¹⁹ Bu çerçevede ceza hukukunun genel ilkelerinden olan ‘non bis in idem’ ilkesi bileşik suç ile örtüşmektedir. Aynı fiilden dolayı iki kez yargılama yapılmaması anlamına gelen bu ilke; CMK’nın 223/7. maddesinde de açıkça düzenlenmiştir.²²⁰ Bu ilkeye bileşik suç açısından bakıldığında, aynı fiil ifadesinden ne anlaşıldığı açıklanmalıdır. Bileşik suçun düzenlendiği 42. maddedeki fiil kelimesinden suç anlaşılmalıdır. Aynı şekilde, 223. maddesinin 7. fıkrasında yer alan ‘fiil’ kelimesinden de ‘suç’ anlaşılmalıdır. Çünkü eğer buradaki fiil kelimeleri hareket olarak kabul edilecek olursa, aynı hareket ile birden çok suç işlenebileceğinden, failin işlemiş olduğu diğer suçlar açısından cezasız bırakılması mümkün olabilir. Fiil kelimesi suç şeklinde kabul edilmelidir. Bileşik suçta gerçekte birden çok suç olmasına rağmen, suçlar birbiri içerisinde eriyerek tek suçu oluştururlar. Uygulanacak ceza da tektir. Bu nedenle, non bis in idem ilkesi bileşik suçla örtüşür.²²¹

Bileşik suçun, kendini oluşturan suçlar ile tam olarak kaynaşması söz konusu olduğundan bu suçlar bağımsız nitelikleri kaybederler ve artık bölünemezler. Nitekim failin iradesi dışında bir nedenle bileşik suçun tamamlanamaması halinde, fail bileşik suçları oluşturan suçlara değil, bileşik suça teşebbüs etmiş sayılır. Zincirleme suçta, her bir suç bağımsızlığını koruduğu için dahil olan son suçun işlendiği yerde suç tamamlanır. Bileşik suçta ise, kendisinde birleşen suçların değil, kendisine ilişkin fiilin ve sonucun gerçekleştiği yer ve zamanda işlenmiş sayılır.²²² Yine fikri içtimada tek hareketle kanunun

²¹⁸ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.497.

²¹⁹ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.500.

²²⁰ 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu’nun 223/7. maddesi: “Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.”

²²¹ Özen, **Suçların İçtiması**, s.173.

²²² İpekçioğlu, a.g.m., s.51.

birden fazla hükmünün ihlali nedeniyle işlenen suçlar, birbirinden bağımsızdır. Herhangi bir nedenle ihlal edilen suçlardan biri ortadan kalktığında, failin diğer suçtan sorumluluğu devam eder. Bileşik suçta suçlar bağımsızlıklarını kaybettikleri için tek suça göre değerlendirme yapılır.²²³

3.2.2. Zincirleme Suç

3.2.2.1. Kavram ve Hukuki Nitelik

Kural olarak tipe uygun, hukuka aykırı ve dış dünyada değişiklik doğuran her fiil ayrı bir suç oluşturur. Bu kuralın istisnalarından biri de zincirleme başka bir ifade ile müteselsil suçtur. Zincirleme suçta aynı kişiye yönelik değişik zamanlarda birden fazla fiil, birden fazla sonuç ve kanunun aynı hükmünün birden fazla ihlali söz konusudur.²²⁴

Zincirleme suçta, her biri tek başına kanundaki tipe uygun birden fazla fiil vardır. Bu fiiller hukuki açıdan birleştirilerek bir fiil olarak kabul edilir. Her biri tek tek cezalandırılabilen fiiller bakımından hukuken tek bir fiilde birleştirme yaratılır. Burada failin işlediği suç kesik kesik fiillerden oluşur. Fail suç tipini birden fazla kez ihlal ettiği halde, kanun koyucu suçun işlenmesindeki karar birliğini göz önünde bulundurarak gerçekleşen birden fazla neticeye rağmen, faile tek suçun cezasının verilmesini, ancak bu cezanın belirli oranda artırılmasını öngörmektedir.²²⁵

Zincir oluşturan suçların ceza tayininde tek suç sayılmaması halinde ayrı ayrı ceza verilecek oluşu, fiillerin manevi unsurları bakımından aralarında ortak bir bağ bulunması nedeniyle ağır görülmüştür. Zincirleme suçun ortaya çıkış nedeni budur. Bununla birlikte birden fazla fiilin tek bir hukuki fiil olarak kabul edilmesi yargılamanın basitleştirilmesine katkı sağlar.²²⁶

Zincirleme suçun söz konusu olabilmesi için, birden fazla fiil bulunması ve fiillerden her birinin aynı suçun tipikliğini oluşturması gerekir. Esasında zincirleme suçta,

²²³ İpekçioğlu, a.g.m., s.52.

²²⁴ Bakıcı, a.g.e., s.837.

²²⁵ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.500.

²²⁶ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.501.

birden fazla fiil ve birden fazla suç mevcuttur. Ayrıca, suçların mağdurunun aynı kişi olması gerekir. Suçun mağdurunun farklı kişiler olması durumunda zincirleme suç hükümleri uygulanamaz.²²⁷ Bu durum madde gerekçesinde de özel olarak belirtilmiştir.²²⁸

Zincirleme suç, kesintisiz (mütemadi) suçtan farklıdır. Çünkü kesintisiz suçta gerçekleşen bir suç vardır. Zincirleme suçta, aslında birden fazla suç söz konusu olmakla birlikte, kanun koyucu bunları tek bir suç kabul etmektedir. Zincirleme suç, itiyadi suçtan da farklıdır. İtiyadi suçta, alışkanlığı oluşturacak kadar hareket yapıldığı zaman suçun gerçekleştiği kabul edilir. Zincirleme suçta ise, ayrı ayrı gerçekleşen suçlar bulunmaktadır.²²⁹

3.2.2.2. Zincirleme Suçun Unsurları

TCK'nın 43/1. maddesinde "Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir" ifadesiyle zincirleme suçunun üç unsurunun bulunduğu belirtilmiştir.

3.2.2.2.1. Aynı Suçun Değişik Zamanlarda Birden Fazla İşlenmesi

Aynı suçun birden fazla işlenmesi, zincirleme suçun objektif koşuludur. Özellikle zincirleme suç ilişkisine giren her fiilin bağımsız bir hukuka aykırılık oluşturması gerekir. Örneğin, fail mağduru bıçaklama kastıyla kolundan ve karnından yaralarsa, ortada tek bir yaralama suçu vardır. Bir suç tipinin ihlali kastıyla hareketlerin tekrarlanması suçun tekliğini etkilemeyecektir. Hırsızlık için girilen evden birden fazla eşya alınması, hırsızlık suçunun tekliğini değiştirmez.²³⁰ Zincirleme suçun varlığı için öncelikle birden fazla, her biri tipik, hukuka aykırı ve kusurlu fiillerin bulunması zorunludur. Kanun metninde aynı suçun değişik zamanlarda işlenmiş olmasının aranmasının gereksiz olduğu, çünkü aynı suçun aynı anda aynı kişiye karşı birden çok defa işlenmesinin zaten mümkün olmadığı, bu

²²⁷ Göktürk, a.g.m., s.42.

²²⁸ 29.6.2005 tarihli ve 5377 sayılı Kanunla TCK'nın 43. maddesinin 1. fıkrasına eklenen son cümleye ilişkin gerekçe şu şekildedir: "Zincirleme suç halinde, ortada bir suç değil, birden fazla suç mevcuttur. Zincirleme suçtan söz edebilmek için, aynı suçun müteaddit defa aynı kişiye karşı işlenmesi gerekir. İşlenen suçların mağdurunun aynı kişi olması gerekir. Suçun mağdurunun farklı kişiler olması halinde, zincirleme suç hükümleri uygulanamaz."

²²⁹ Demirbaş, a.g.e., s.512.

²³⁰ Artuk ve diğerleri, a.g.e., s.675.

nedenle bu ifadeyi, bir suç tüm unsurlarıyla gerçekleştikten sonra, diğer bir suçun işlenmesi şeklinde anlamak gerektiği, aynı suç ifadesini de, aynı suç tipi şeklinde anlamak gerektiği ileri sürülmüştür.²³¹ Buna karşın, Yargıtay'ın mülga 765 sayılı TCK döneminde vermiş olduğu bir kararında, mağdura yönelik önce normal cinsel ilişki girişiminde başarısız olan failin, daha sonra anormal yolla cinsel ilişkide bulunması, aynı suç işleme kararı altında işlenen iki suç olduğu ve zincirleme suçu oluşturduğu kabul edilmiştir.²³² Ancak hemen belirtmek gerekir ki 5237 sayılı TCK'da artık suçun değişik zamanlarda işlenmesi koşulu bulunduğundan bu içtihadın günümüzde uygulanması mümkün değildir. Çünkü fail verdiği karar üzerinden yola çıkmış, fiziki engel çıkınca bir başka şekilde fiilini tamamlamıştır. Sanığın niyeti nitelikli cinsel saldırı suçunu işlemek olduğundan ara vermeden yapacağı fiiller tek suçu oluşturur. Ancak failin, kasta dayalı kusurunun ağırlığı, suçun konusunun önemi, ısrarla davranışlarına devam etmesi, suçun işlenmesindeki özellikler nazara alınarak temel cezanın alt sınırdan uzaklaşarak belirlenmesi gerekmektedir.²³³ Böyle durumlarda, ara vermeden yapılan ve tipikliği oluşturan her fiilin ayrı bir suç oluşturduğunu kabul etmek ceza adaletine uygun düşmeyecektir. Ancak fiili gerçekleştirmeye çalıştıktan sonra tamamlayamayınca bir süre ara verip yeni bir suç işleme kararı ile bir başka şekilde fiilin tekrarında şartları oluşmuş ise iki farklı suçun gerçekleşmesi söz konusu olabilir. Değişik zamanlarda işlenen aynı nitelikli suçlar arasında geçen süre kısa veya uzun olabilir. Sürenin üç gün, beş gün veya bir ay olacağına ilişkin bir kural koymak mümkün değildir. Önemli olan suç işleme kararındaki birliktir ve her olay kendisi içerisinde değerlendirilir. Bu nedenle aynı suç işleme kararı altında işlenmeyen iki fiil aradaki zaman aralığı iki gün gibi kısa bir süre olsa da iki suçun olduğu kabul edilmelidir. Örneğin yaralama suçundan iki gün sonra mağdurla tesadüfen karşılaşan failin, benim geldiğim yerde senin ne işin var diyerek yeniden kasten yaralama suçunu işlemesi halinde aynı suç işleme kararından bahsedilemeyeceği açıktır. Zincirleme suç hükümleri uygulanmaz. Aradan geçen süre az olmasına karşın farklı suç işleme kararı ile suç işlendiğinden iki ayrı suç oluşacaktır.²³⁴

TCK'nın 43/1. maddesinin üçüncü cümlesinde "bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır" hususu belirtilerek

²³¹ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.502.

²³² YCGK. 29.11.1982, 1982/383 E., 1982/457 K.. (Bakıcı, a.g.e., s.841).

²³³ Zincirleme suçun uygulanmayacağı istisnalardan olan "cinsel saldırı, çocukların cinsel istismarı" suçları, 29.06.2005 tarihli ve 5377 sayılı Kanununun 6. maddesiyle madde metninden çıkarılmıştır

²³⁴ Bakıcı, a.g.e., s.843.

oluşabilecek tereddütlerin önüne geçilmiştir. Buna göre, fail basit hırsızlık suçu yanında aynı mağdura yönelik nitelikli hırsızlık suçunu da işlemişse, kanunun aynı hükmünü ihlal etmiş sayılacaktır. Çünkü suçun basit şekli ile nitelikli halleri aynı suç sayılır. Bununla birlikte kanunun farklı hükümlerinin ihlal edilmesi durumunda ise zincirleme suç hükümleri uygulanamaz. Örneğin, bir güveni kötüye kullanma, bir yağma ve bir de hırsızlık suçu işlenmişse, ihlal edilen hükümler sayısınca suç işlenmiştir ve dolayısıyla zincirleme suç hükümleri uygulanmayacaktır. Suç tiplerinin farklı kanun hükümlerinde yer almakla birlikte, aynı bölüm içerisinde yer almış olması ise, teselsül bakımından yeterli değildir. Örneğin dolandırıcılık ile hırsızlık suçu aynı bölümde düzenlenmesine rağmen ikisinin birlikte işlenmesi durumunda aynı kanun hükmünde yer almadıkları, birbirinin nitelikli hali olmadıkları için müteselsil suç hükümleri uygulanmayacaktır.²³⁵

Zincirleme suç hükümlerinin uygulanması için ilgili suçun TCK'da düzenlenmiş olması zorunlu değildir. Özel ceza kanunlarında düzenlenen suçlar açısından da bu hükümler uygulanabilir. Suç teşkil etmeyen, kovuşturma şartı gerçekleşmeyen, özel affa uğramış olan, kişisel cezasızlık hali gerektiren, manevi unsuru oluşmayan, hukuka uygunluk nedenleri bulunan, kusurluluk halinin gerçekleşmediği bir fiil zincire dahil edilemez. Her fiilin kovuşturma şartlarının gerçekleşmiş olması ve cezalandırılabilir olması gerekir. Ayrıca suçtan elde edilen eşya üzerinde yapılan her işlem, ondan hen yararlanma yeni bir suç oluşturmadığından teselsüle esas alınmaz. Örneğin, çalınan eşyanın kullanılması veya bir süre sonra satılması, zimmete geçirilen para ile eşya alınması nedeniyle zincirleme suç hükümleri uygulanmayacaktır. Suçun olumlu veya olumsuz hareketle işlenmesi, teşebbüs aşamasında kalması sonucu etkilemez. Suçların tamamının teşebbüs aşamasında kalması veya bir kısmının tamamlanıp diğerlerinin tamamlanmaması halinde de zincirleme suç hükümleri uygulanmalıdır. Suçun biri tamamlanmış, diğerleri tamamlanmamış ise de zincirleme suçun olduğu kabul edilerek tamamlanmış suçun cezası üzerinden artırım yapılacaktır. Zincirleme suçun, kendisini oluşturan suçlardan bağımsız, kendisine özgü bir neticesi olmadığından, zincirleme suçu oluşturan suçların tümünün kalkışma aşamasında kalması halinde zincirleme suça teşebbüsten değil, teşebbüs aşamasında kalan suçların teselsülünden söz edilir.²³⁶ Bu çerçevede aynı suçun birden fazla kez işlendiğinin kabulü için birbirinden bağımsız olarak aynı suçun en az iki kere işlenmiş

²³⁵ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.503.

²³⁶ Bakıcı, a.g.e., s.840.

olması gereklidir. Bu suçlardan birinin tamamlanmış diğerinin teşebbüs aşamasında kalması, hatta ikisi veya üçü de teşebbüs halinde kalması zincirleme suç oluşumunu engellemeyecektir.²³⁷

Seçimlik hareketli suçlarda, tipiklikte belirtilen hareketlerin birinin yapılması suçun oluşumu için yeterli olduğundan, diğer seçimlik hareketlerin de yapılması halinde ayrı bir suç oluştuğunun kabulü mümkün değildir. Örneğin, güveni kötüye kullanma suçunda teslim edilen malın kendi yararına kullanıldıktan sonra bir kısmının satılması tek suç oluşturur fiillerdir.²³⁸

Bir suç diğerinin unsuru veya ağırlaştırıcı sebebi olarak düzenlenmiş ise bileşik suç söz konusu olduğundan, birden fazla suçtan söz etmek mümkün değildir. Örneğin, yağma suçu içerisinde hırsızlık suçunu da barındırır. Bu nedenle yağma fiilinde tek suç oluşur. Eziyet suçu gibi maddi unsurun gerçekleşmesi için hareketlerin aralıklı olarak tekrar edilmesinin gerekli olduğu durumlarda, zincirleme suç olmaz.²³⁹

3.2.2.2. Aynı Suç İşleme Kararı

Aynı suçun, bir suç işleme kararının icrası kapsamında birden çok defa işlenmesi zincirleme suçun sübjektif unsurunu oluşturur. Aynı suç işleme kararı unsuru, birden çok bağımsız fiil arasındaki sübjektif bağdır. Suçlar arasında sübjektif bağ bulunmuyorsa veya bağ sonradan kopmuşsa zincirleme suçtan bahsedilemez.²⁴⁰ Zincirleme suç açısından kurucu unsur aynı suç işleme kararının bulunması gerekliliğidir.²⁴¹

Aynı suç işleme kararı zincirleme suçun manevi unsurudur. Zincirleme suçta birden fazla suç, suç işleme kararındaki birlik ile tek suç haline gelir. Böylelikle aynı suçu işleme kararı çerçevesinde gerçekleştirilen fiiller zincirleme suç kapsamında birleşmekte ve her bir fiilden verilecek toplam ceza miktarı azalmaktadır. Bir önceki suçtan sonra yeni fırsat veya imkân bulunduğu için ikinci suç işlenirse aynı suç işleme kararından söz

²³⁷ İçel, **Suçların İctimai**, 114.

²³⁸ Bakıcı, a.g.e., s.841

²³⁹ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.506.

²⁴⁰ Koca ve Üzülmez, a.g.e., s.488.

²⁴¹ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.506.

edilemeyeceği için iki bağımsız suç oluşur.²⁴² Yargıtay failin fırsat buldukça yeni suç işlemesinin ya da bu yöndeki niyetinin aynı suç işleme kararı olarak değerlendirilemeyeceği belirtmiştir.²⁴³ Ayrıca aynı suç işleme kararı kastı gerektireceğinden taksirli suçlarda zincirleme suç söz konusu olmaz. Zincirleme suçu oluşturan her suç kasıtlı olup bağımsız niteliklerini korur.²⁴⁴

Aynı suçu işleme kararındaki birlik, bir fiille diğer fiil arasındaki zamanda, failin suç planını esaslı şekilde değiştirmeye sevk eden nedenlerin girmesi halinde ortadan kalkar. Ancak bu konuda kesin ölçütler koymak mümkün değildir. Her somut olayın kendi içerisinde gözlenmesi, incelenmesi gereklidir.²⁴⁵

Yargıtay uygulamalarına göre aynı suç işleme kararının varlığı somutlaştırılırken şu olgulara dikkat edilmesi gereklidir.²⁴⁶

- Benzer fırsatları değerlendirme,
- Suçun yöneldiği maddi konunun (kişi ya da şeyin) nitelik ve başlıkları,
- Olaysal olarak suçun işlenmesindeki özellikler,
- Suçun İşleniş biçimi,
- Fiillerin işlendikleri yer ve işlenme zamanı,
- Fiiller arasındaki geçen süre,
- İhlal edilen değer ve yarar ile korunan değer ve yarar,
- Olayların oluşum ve gelişimi ile tüm özellikleri gibi hususlar değerlendirilerek failin işlediği suçların aynı suç işleme kararı altında olup olmadığı tespit edilecektir.

²⁴² Özen, **Suçların İçtimai**, s.186.

²⁴³ “(...) öğrenci olmayan sanık, dinlenme sırasında, birçok öğrencinin öğrenim gördüğü sınıfa girmiş, ayrı sıralardaki üç ayrı kişiye ait olduğunu bilmesi gereken çantaların içinden hırsızlık yapmıştır. Çaldığı para ve eşyaların değişik mağdurlara ait olduğunu bildiği anlaşılmakta ve her mağdura yönelik fiilini, bulunduğu fırsattan yararlanarak ayrı ve yeni bir kararla gerçekleştirmektedir. Olayın akışına ve dosya içeriğine göre, fiiller arasında sübjektif bir bağlantı, dolayısıyla aynı suç işleme kararı bulunmamaktadır. Önceden yapılmış bir plan ve mağdurların çantalarından hırsızlık yapılacağına dair genel bir niyet, suç işleme kararı mevcut değildir.” YCGK. 13.10.1998, 304 K.. (Demirbaş, a.g.e., s.517).

²⁴⁴ Demirbaş, a.g.e., s.518.

²⁴⁵ Türkan Yalçın Sancar, “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme Suç”, **TBB Dergisi**, 70, 2007, s.255.

²⁴⁶ Yar. 4. CD. 20.11.1990, 6281; YCGK. 13.10.1998, K.304 (Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.509).

Sancar'a göre bir suç işleme kararının bulunup bulunmadığı konusunda hâkime yol gösterecek işaretler şunlardır:²⁴⁷

Suçların işleniş şekilleri: Suçların işleniş şekillerinin birbirine benzemesi ve bağlantılı olması sübjektif şartın varlığını gösterir. Örneğin bir kuyumcunun önce anahtarlarını çalıp, sonra da dükkânı soyma fiilinde zincirleme suç ilişkisi bulunabilir. Ancak fail önce, aynı mağdurun üzerinden para çalsa, sonra karnını doyurmak için marketinden gıda maddeleri çalsa, daha sonra sırf güzel sanatlara tutkun olduğu için yine aynı kişinin evinden bir tablo çalsa, bu suçlar arasında zincirleme suç ilişkisi olmaz. Çünkü sübjektif şart bulunmamaktadır.

Suçların işlenme zamanları: Suçların işleme zamanının önemli olabilmesi için hareketlerin aynı mağdura yönelmesi gereklidir. Çünkü artık farklı kişilere karşı tek bir hareketle zincirleme suç ilişkisi kurulabilmektedir. Ancak bu suçların farklı zamanlarda da işlenmeleri mümkün değildir. Aynı kişiye karşı işlenen suçlar arasında az veya çok bir zaman aralığının olması şaşmaz bir ölçüt değildir. Zamanın uzunluğu, kısalığı her ne kadar bir sonuca ulaşmada kesin ölçüt değilse de, olayın özelliklerine göre öncelikle değerlendirilmelidir.

Suçların işlendikleri yer: Suçların farklı yerlerde işlenmeleri, aynı suç işleme kararının bulunmadığını gösteren kesin bir delil değildir. Buna karşılık suçların aynı yerde işlenmeleri, suç işleme kararındaki birliğin bir işareti olarak kabul edilebilir.

Suçların iştirak halinde işlenmeleri: Birden çok suç sadece bir kişi tarafından işlenebileceği gibi, aralarında iştirak iradesi bulunan, birden çok kişi tarafından da işlenebilir. Zincirleme suçta yer alan suçlardan sadece birisine iştirak edilmiş diğerlerine edilmemişse, kişi zincirleme suçtan değil, sadece iştirak ettiği suçtan sorumlu tutulur.

Failin işlediği suç dolayısıyla iddianame ile dava açıldıktan sonra tekrar aynı suçu işlemesi durumunda aynı suç işleme kararı olsa dahi, iddianame ile dava açılması hukuki kesinti meydana getireceğinden, zincirleme suç hükümleri uygulanmaz. Yine, fiile askerden önce başlayıp, askerlik dönüşü devam eden kişi bakımından, araya askerlik gibi

²⁴⁷ Sancar, a.g.m., s.255.

uzun bir sürenin girmesi ve fiili kesinti nedeniyle suç işleme kararında birlik bulunmadığı için zincirleme suç ilişkisi kurulmaz.²⁴⁸ Bu husus sadece zincirleme suçlar bakımından geçerli değildir. Bir kimsenin işlediği bir suç ile ilgi olarak dava açıldıktan sonra yine aynı suçu işlemeye devam etmesi durumunda, bu suçtan dolayı fail ayrıca cezalandırılacaktır. Örneğin, Orman Kanunu'na aykırı olarak ormana bina yapan kimse, bina ile ilgili olarak hakkında dava açıldıktan sonra fiiline devam ederek binayı tamamlaması halinde bu fiili ayrı bir suç oluşturacaktır.²⁴⁹

3.2.2.2.3. Suçun Bir Kişiyeye Karşı İşlenmesi

TCK'nın 43/1. maddesine göre zincirleme suçun varlığı için işlenen birden çok suçun hepsinin mağdurunun aynı kişi olması gerekir. Aynı suçun aynı suç işleme kararı ile birden fazla işlenmesi zincirleme suç için yeterli değildir, ayrıca bu suçların aynı kişiyeye karşı işlenmesi de aranmaktadır. Dolayısıyla, bir suçun aynı suç işleme kararı kapsamında olsa bile, farklı mağdurlara karşı birden çok defa işlenmesi halinde zincirleme suç hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak somut olayda işlenen suçun mağdurunun kim olduğunun doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekir.²⁵⁰ Fail, burada işlediği fiillerin mağdurlarının ayrı şahıslar olduğunu biliyorsa veya bilebilecek durumdaysa zincirleme suç oluşmayacaktır. Örneğin, farklı evlerden veya farklı arabalardan hırsızlık yapılması, farklı kişilerin kasten yaralanması, birden fazla kişinin malına zarar verilmesi, birçok kişiyeye karşı yağma suçunun işlenmesi gibi durumlarda zincirleme suç hükümleri uygulanmaz. Aynı evden değişik eşyaların çalınmasında, eşyalar üzerinde evde yaşayanlar zilyet oldukları için zincirleme değil, tek bir hırsızlık suçu oluşur. Buna karşılık bir otel odasında iki kişinin kalması halinde, odaya girip yatakların başucunda duran komodinlerden iki ayrı cüzdan alınmasında, cüzdanların ayrı şahıslara ait olduğu bilindiğinden iki hırsızlık suçu oluşacak ve gerçek içtima hükümleri uygulanacaktır.²⁵¹

²⁴⁸ Yar. 5.CD. 13.03.2006, 1792 (Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.509).

²⁴⁹ Yar. 1.CD. 01.02.1994, 136. (Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.510).

²⁵⁰ Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s.487.

²⁵¹ Bakıcı, a.g.e., s.845.

TCK'nın 43. maddesinde 5377 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile²⁵² değişiklik yapılarak 'mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra uygulanır' şeklinde bir düzenleme getirilmiştir.²⁵³ Söz konusu düzenleme ile TCK'ya mağduru belli olmayan ya da belirsiz suçlar deyimi girmiştir.²⁵⁴ Burada mağduru belli bir kişi olmayan suçun topluma değil topluluğa karşı gerçekleşmesi gereklidir. Bazen, hareketin yöneldiği kişiler çok fazladır ve bu kişiler bir topluluk oluşturabilirler. Fail de bu topluluğa yönelik olarak bir fiilde bulunabilir. Örneğin çok kalabalık bir grupta bulunan herkese birden hakaret edebilir. Bu gibi durumlarda mağdur belli bir kişi olmadığından zincirleme suç hükümleri uygulanır.²⁵⁵

Suçun aynı kişiye karşı işlenmesinin yanında, mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da zincirleme suç uygulanacağı kabul edilmiştir. Bununla birlikte suçun bir kişiye karşı işlenmesi ifadesindeki kişi ibaresi tüzel kişileri de kapsar. Sadece gerçek kişileri kapsadığının kabulü halinde bir şirkette muhasebe bölümünde çalıp kendisine teslim edilen paraları veya depo sorumlusu olup depodaki malları aynı karar altında kısa zaman aralıkları ile alan fail hakkında zincirleme suç uygulanmayacak, fail her bir fiili ile bağımsız olarak cezalandırılacaktır. Yine görevi nedeniyle zilyetliği kendisine devredilen veya koruma ve gözetimiyle yükümlü olduğu malı zimmetine geçiren kamu görevlisinin fiilini kısa aralıklarla sürdürmesi halinde zincirleme suçtan söz edilemeyecektir. Bu durum eşitsizlik yaratır, ayrıca ceza adaletine de ters düşer. Bu nedenle gerçek ve tüzel kişilerle kamu kurumları aleyhine işlenen suçlarda koşulları oluştuğunda zincirleme suçla ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir.²⁵⁶

²⁵² Değişiklik getiren madde gerekçesi " Zincirleme suçtan söz edebilmek için, aynı suçun müteaddit defa aynı kişiye karşı işlenmesi gerekir. İşlenen suçların mağdurunun aynı kişi olması gerekir. Suçun mağdurunun farklı kişiler olması halinde, zincirleme suç hükümleri uygulanamaz. Rüşvet ve çevrenin kirletilmesi gibi, toplumu oluşturan herkesin mağdur olduğu suçlarda, muayyen bir kişi mağdur olmadığına göre, zincirleme suç hükümlerini öncelikle uygulamak gerekir. Ancak, bu son durumla ilgili olarak hukuk uygulayıcılarında oluşan tereddüdü gidermek amacıyla, 43. maddenin birinci fıkrasına 'mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır' şeklinde bir cümle eklenmiştir" şeklindedir.

²⁵³ Değişiklik gerekçesinde belirtilen örneklerin doğru olmadığı, nitekim rüşvet suçunun mağdurunun toplum değil devlet olduğu, toplumu oluşturan her bireyin tek tek mağdur olduğunun kabulünün mümkün olmadığı, çevrenin kirletilmesi suçunda da mağdurun, bir bütün olarak toplum olduğu, dolayısıyla zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağı ileri sürülmüştür. bkz. Sancar, a.g.m., s.256; aynı doğrultuda bkz. Tuğrul Katoğlu, "Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları", **AÜHFD**, 61 (2), 2012, s.687.

²⁵⁴ Katoğlu, a.g.m., s.687.

²⁵⁵ Sancar, a.g.m., s.257.

²⁵⁶ Bakıcı, a.g.e., s.844.

3.2.2.3. Zincirleme Suçun Sonuçları

Zincirleme suçun şartlarının gerçekleştiği tespit edildiğinde, işlenen suçlardan dolayı faile sadece bir suçun cezası verilecektir. Ancak TCK'nın 43. maddesi gereğince zincirleme suçun varlığı halinde faile verilecek ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılacaktır. Artırım öngören madde metninde artırımın tam olarak ne kadar olacağı saptanmamış, alt ve üst sınırı belirtilmekle yetinilmiştir. Bunun nedeni, zincirleme suçla ilişkin fiillerin nicelik ve niteliğinin önceden tespit edilememesidir. Artırım, TCK'nın 61/1. maddesine göre belirlenecek somut ceza üzerinden yapılacaktır. Nitekim aynı maddenin 5. fıkrasında zincirleme suçun somut cezanın belirlenmesindeki yeri gösterilmiştir. Buna göre, hâkim önce suçun işleniş biçimini, suçun işlenmesinde kullanılan araçları, suçun işlendiği zaman ve yeri, suçun konusunun önem ve değerini, meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını, failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını, failin güttüğü amaç ve saiki göz önünde bulundurarak, işlenen suçun kanuni tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel cezayı belirleyecektir. Daha sonra suçlardan birisinde cezayı ağırlaştıran nitelikli haller varsa buna göre ceza artırılacak ve şayet bu suçta cezayı azaltan nitelikli haller varsa ceza azaltılacak ve daha sonra belirlenen bu ceza üzerinden teşebbüs, iştirak ve zincirleme suçla ilişkin hükümler uygulanacaktır. Burada teşebbüse ilişkin hükmün uygulanması, ancak zincirleme suçla dahil olan tüm suçların teşebbüs aşamasında kalması halinde mümkündür. Şayet suçlardan birisi tamamlanmışsa artık teşebbüs aşamasında kalan suç cezanın belirlenmesinde dikkate alınmayacak, sadece suçun sayısının tespitinde fonksiyon ifade edecektir.²⁵⁷ Hâkim zincirleme suç nedeni ile artırıma giderken, suçun niteliği ve vahameti, teselsül sayısı, sanığın fiilini sürdürmekteki ısrarlı tutumu, kişiliği nazara alınarak alt sınırdan uzaklaşıp uzaklaşmama hususunda karar verecektir.²⁵⁸

Zincirleme suçun mevcut olduğu hallerde zincire giren son suçun işlendiği yer adli makamları yetkili olacaktır. Failin yaşı küçükse, ceza açısından zincirleme suçlu oluşturan son fiilin gerçekleştiği andaki yaş göz önünde bulundurulacaktır.²⁵⁹ Zincirleme suçta TCK'nın 66/6. maddesi gereğince zamanaşımı son suçun işlendiği tarihten itibaren başlayacaktır. Son suç teşebbüs aşamasında kalmış ise son hareketin yapıldığı tarih

²⁵⁷ Koca ve Üzülmöz, a.g.e., s.490.

²⁵⁸ Bakıcı, a.g.e., s.850.

²⁵⁹ Artuk ve diğerleri, s. 682.

zamanaşımının başlangıcı olacaktır.²⁶⁰ Zincirleme suçta dâhil edilen bir fiilin af, zamaşımı, şikâyetten vazgeçme gibi ceza ilişkisini ortadan kaldıran bir sebeple cezalandırılabilme imkânını kaybetmesi halinde zincirleme suç hükümleri uygulanmaz.²⁶¹

İştirak halinde işlenen suçlarda failer birden fazla suçta katılmışlarsa zincirleme suçtan sorumlu tutulacaktır. Zincirleme suçta yer alan suçlardan sadece birisine iştirak eden fail, sadece o suçtan dolayı sorumludur. Suçlardan bazılarının tek başına işlenmesinden sonra, bir kısım suçların da diğer failerle birlikte işlenmesi mümkün olduğu gibi farklı zamanlarda işlenen suçlarda suç ortaklarının da yer değişimleri mümkündür. Bu durumlarda failerin katıldığı suç sayısı tespit edilip, zincirleme suçun sübjektif şartına göre değerlendirilme yapılmalıdır.²⁶²

3.2.3. Fikri İçtima

3.2.3.1. Kavram ve Hukuki Nitelik

Fiilin dış dünyada gerçekleştirdiği değişikliğinin tek olması, meydana gelen suçun da her zaman tek olmasını sağlamamaktadır. Bazı hallerde dış dünyada meydana gelen netice tek olmasına rağmen, kanunun bu neticeyi iki ayrı hükümde suç olarak düzenlemesi mümkündür. Bu durumda tek fiile iki farklı ceza verilmesi gündeme geleceğinden fikri içtima kurumu ortaya konmuştur.²⁶³ Fikri içtima kavramı, bir fiil ile birden çok farklı kanun hükmünün ihlali halinde, her bir ihlal için ayrı ayrı ceza vermek yerine, en ağır cezayı gerektiren suçtan ceza verilmesini ifade eder. Kural olarak, bir fiil ile birden çok kanun hükmünün ihlali halinde, her bir ihlal için ceza yaptırımını uygulanması gerekmektedir. Fikri içtima, bu açıdan genel kuralın bir istisnasıdır.²⁶⁴

Fikri içtimanın hukuki niteliği konusunda iki ana görüş mevcuttur.²⁶⁵ İlki, gerçekte tek suçun olduğu görüşüdür, diğeri ise görünürde tek suçun olduğu görüşüdür.

²⁶⁰ Bakıcı, a.g.e., s.851.

²⁶¹ Artuk ve diğerleri, a.g.e., s.683.

²⁶² Bakıcı, a.g.e., s.852.

²⁶³ Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.520.

²⁶⁴ Özen, **Suçların İçtiması**, s.296.

²⁶⁵ Mustafa Özen, "Ceza Hukukunda Fikri İçtima", **TBB Dergisi**, 73, 2007, s.135.

Gerçekte tek suçun olduğuna dayanan görüşe göre; suçun maddi unsuru sadece harekettir ve hareketin tek olması halinde ortada birden çok suç bulunamaz. Bu nedenle fikri birleşmede de tek suç niteliği görülmektedir.²⁶⁶ Suçlardan daha hafif olanı daha ağır olanının içinde erimiştir. Faildeki kast tektir. Fail, aslında hareketini yaparken tek suç işlemek istemektedir.²⁶⁷

Görünürde tek suçun olduğu görüşüne göre ise; öncelikle bakılması gereken kanuni tiptir. Kanuni tipin fail tarafından ihlal edilmesiyle ihlaller kadar suç gerçekleşir. Fikri birleşme halinde ise ihlallerin çokluğu nedeniyle suçların da birden çok olduğu sonucu ortaya çıkar. Bu nedenle fikri birleşme, suçların birleşmesi niteliğini taşır.²⁶⁸ Bu görüşe göre, her suç, bir değer ihlalidir. Fiil tek olsa da ortada birden çok değer ihlali vardır. Dolayısıyla bu ihlaller göz ardı edilmemelidir. Bu nedenle ihlal edilen her bir suç tipi, kendi bağımsız değerini korumalıdır. Ancak, bu kabul, suç politikası gereğince, kişinin tek ve en ağır suçtan cezalandırılmasına engel değildir.²⁶⁹

Fikri içtima, tek fiilde birden fazla suçun birleşmesidir. Suçların aynı olması halinde, aynı neviden fikri içtima; farklı olması halinde ise, farklı neviden fikri içtima söz konusudur. Bu ayırım, 5237 sayılı TCK bakımından Yargıtay tarafından da yapılmaktadır.²⁷⁰ TCK'nın fikri içtima başlığını taşıyan 44. maddesindeki düzenleme şu şekildedir: "İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır." TCK'nın 44. maddesindeki söz konusu düzenleme, farklı neviden fikri içtima ilişkindedir. Fikri içtimanın bir diğer şekli olan aynı neviden fikri içtima ise, TCK'nın zincirleme suç başlıklı 43. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda zincirleme suça ilişkin hükümler uygulanacaktır. 5237 sayılı TCK sisteminde, hedefte sapma ile ilgili bir düzenleme olmadığından, bu durumda aynı

²⁶⁶ İçel ve diğerleri, **Suç Teorisi**, s.416.

²⁶⁷ Özen, **Ceza Hukukunda Fikri İçtima**, s.135.

²⁶⁸ İçel ve diğerleri, **Suç Teorisi**, s.416.

²⁶⁹ Özen, **Ceza Hukukunda Fikri İçtima**, s.137.

²⁷⁰ "765 sayılı TCY.nda, aynı neviden fikri içtima ile farklı neviden fikri içtima tek madde halinde ve Yasa'nın 79. maddesinde düzenlenmiş iken, 5237 sayılı TCY.nda bu iki hal birbirinden ayrılarak, aynı neviden fikri içtima, zincirleme suçun düzenlendiği 43. maddenin 2. fıkrasında, farklı neviden fikri içtima ise Yasa'nın 44. maddesinde düzenlenmiştir." YCGK. 06.07.2010, 2010/8-51 E., 2010/162 K. (Göktürk, a.g.m., s.44).

neviden veya farklı neviden fikri içtima hükümlerinin uygulanması gereklidir.²⁷¹ TCK'nın 44. maddesinin gerekçesinde de hedefte sapma durumunda fikri içtima hükümlerinin uygulanması gerektiği açıkça belirtilmiştir.²⁷² Yargıtay uygulaması da, hedefte sapma halinde fikri içtima hükümlerinin uygulanması şeklindedir.²⁷³

3.2.3.2. Fikri İçtimanın Unsurları

Fikri içtimanın oluşabilmesi için öncelikle fiilin tek olması; ikinci olarak ise, bu tek fiilin birden fazla suçun oluşmasına sebebiyet vermesi gerekir.

3.2.3.2.1. Fiilin Tek Olması

Fikri içtimanın en önemli şartı fiilin tek olmasıdır. Fikri içtima oluşabilmesi için bir fiilin farklı suç tiplerini gerçekleştirmesi veya suçun birden çok defa aynı fiile işlenmesi gereklidir. Fikri içtimanın varlığı için failin hareketini tek amaca ulaşması için yapması tek başına yeterli değildir. Bunun gibi, failin aynı saikle gerçekleştirdiği hareketler ve de failin aynı anda birden çok fiili işleme kararına sahip olduğu haller de fikri içtimanın kabulüne tek başına yeterli olmaz.²⁷⁴

²⁷¹ Göktürk, a.g.m., s.45.

²⁷² TCK'nın 44. maddesinin gerekçesi: "Madde metninde, farklı neviden fikri içtima düzenlenmiştir. Kişi, işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olabilir; ancak non bis in idem kuralı gereğince bu fiilden dolayı ancak bir defa cezalandırılabilir. Gerçekleştirdiği fiilin birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olması durumunda, failin bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suç nedeniyle cezalandırılması yoluna gidilmelidir. Böylece, bir fiilden dolayı kişinin birden fazla cezalandırılmasının önüne geçilmek amaçlanmıştır. Bir suçun temel ve nitelikli şekillerinin dışındaki suçlar, fikri içtima uygulamasında farklı suç olarak kabul edilmelidir. Gerek doktrinde gerek uygulamamızda, hedefte sapma durumunda da fikri içtima hükmünün uygulanması gerektiği konusundaki görüş hâkimdir. Bu nedenle, kanuni düzenlemede hedefte sapmanın şahısta yanılma ile birlikte değerlendirilmesinden vazgeçilmiştir. Örneğin bir kişiyi yaralamak için fırlatılan sopa, mağduru yaraladıktan sonra veya mağdura isabet etmeden vitrin camına çarparak kırılmasına neden olabilir. Bu durumda, sopa fırlatma fiiliyle hem tamamlanmış veya teşebbüs aşamasında kalmış kasten yaralama suçu hem de başkasının malına zarar verme suçu işlenmiş olmaktadır. Aynı şekilde, bir kişiyi öldürmek için ateşlenen silâhtan çıkan kurşun, mağdura isabet etmeden duvara çarpması nedeniyle sekerek bir başkasının ölümüne veya yaralanmasına neden olabilir. Bu durumda, hedeflenen kişi açısından kasten öldürme suçu teşebbüs aşamasında kalmıştır; ancak, sekme sonucunda ölümüne veya yaralanmasına neden olunan kişi açısından ise, taksirle öldürme veya taksirle yaralama suçu işlenmiş olmaktadır. Bu gibi durumlarda kişi işlediği bir fiille birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olmaktadır ve bu suçlardan en ağır cezayı gerektireni ile cezalandırılmasıyla yetinilmelidir."

²⁷³ "(...) 765 sayılı TCY'nın 52. maddesine benzer bir düzenlemeye yer verilmediğine göre sanığın fiilinin 5237 sayılı TCY'nda hangi suçu ya da suçları oluşturduğu sorununun içtima kurallarını çerçevesinde çözülmesi gerekecektir." YCGK. 08.07.2008, 2008/1-99 E., 2008/185 K.. (Göktürk, a.g.m., s.46).

²⁷⁴ Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s.494.

Bir kısım yazarlar fiil teriminden hareketi, diğer bir kısım yazarlar ise neticeyi anlamaktadırlar.

Harekete üstünlük veren görüşe göre; fiilin tekliği, hareketin tekliği olarak kabul edilir. Hareketin tekliği konusunda, doğal, tipik ve hukuki hareket tekliği görüşleri ileri sürülmüştür. Ancak fikri içtima bakımından tek olması gereken hareket, iradi olarak verilmiş bir karara dayanan hareket tekliği değildir; dolayısıyla doğal anlamda hareketler birden fazla olsa dahi, söz konusu suç tipinin ihlali yönünden bu hareketler, yine tek hareket kavramına dâhildirler. Bu bakımdan hareket tekliği yönünden önemli olan, doğal değil, hukuki hareket tekliğidir.²⁷⁵

Fikri içtima kapsamındaki tek hareketin bir kısmı icrai, bir kısmı ihmali olabilir. Yine hareketin ihlal ettiği hükümlerden birinin kasti, diğerinin taksirli suç olması da mümkündür. Bu hareketin tekliğini bozmaz.²⁷⁶ Burada söz konusu olan hareket, doğal anlamda harekettir. Fikri içtima için neticenin değil hareketin tek olmasını arayan görüş, neticenin de tek olduğu halde fikri içtimayı öncelikle kabul edecektir. Örneğin Yargıtay mağduru öldürmek için bulunduğu yere birden çok ateş ederken mermilerden birisinin vitrin camını kırdığı, diğerinin saklanmak isteyen mağdura isabetle yaraladığı, diğer merminin de olayla ilgili bulunmayan üçüncü bir kişiye isabet ederek onu yaralamış olduğu olayda failer hakkında fikri içtima uygulanması gerektiği belirtilmiş, böylelikle fikri içtimayı uygulamak için tek olması gerekenin doğal anlamda hareket olduğunu vurgulamıştır.²⁷⁷

TCK'nın 44. maddesinin gerekçesinde verilen örneğe göre, harekete üstünlük veren görüş kabul edilmiştir. Gerekçede belirtildiği üzere bir kişiyi yaralamak için fırlatılan sopa, mağduru yaraladıktan sonra veya mağdura isabet etmeden vitrin camına çarparak kırılmasına neden olabilir. Bu durumda, sopa fırlatma fiiliyle hem tamamlanmış veya teşebbüs aşamasında kalmış kasten yaralama suçu hem de başkasının malına zarar verme suçu işlenmiş olmaktadır.²⁷⁸

²⁷⁵ Demirbaş, a.g.e., s.521.

²⁷⁶ "(...) kasten ev yakan sanığın fiili, ormanın da yanmasını sonuçladığına göre sanığın ayrıca tedbirsizlikte orman yangınına sebebiyetten mahkum edilmesi TCK'nın 79. maddesine aykırıdır." Yar. 4.CD. 29.09.1981, 1981/5034 E., 1981/5559 K.. (Demirbaş, a.g.e., s.521).

²⁷⁷ Yar. 1.CD. 19.01.1982, 1982/2271 E. , 1982/3516 K.. (Artuk ve diğerleri, a.g.e., s.688).

²⁷⁸ Demirbaş, a.g.e., s.521

Neticeye üstünlük veren görüşe göre; fiilin tekliği neticenin tekliği olarak ifade edilir. Sonuç tek ise, fiil de tektir. Dolayısıyla fiil, yani netice değişik kanun hükümlerini ihlal etse dahi, faile en ağır suçun cezası verilecektir. Örneğin, trafik güvenliğini tehlikeye sokacak şekilde araç kullanarak bir kişinin yaralanmasına neden olunması halinde; hem taksirle yaralama, hem de trafik güvenliğini tehlikeye sokacak şekilde araç kullanma suçlarını düzenlenen ceza normları ihlal edilmiş sayılacak, fikri içtima buna göre uygulanacaktır.²⁷⁹ Ancak bu düşünce tarzının benimsenmesi uygulama açısından zorluk yaratabilir. Bu nedenle tek kurşunla bir kişinin ölmesi diğerinin yaralanması örneğinde olduğu gibi tek hareketin meydana getirdiği neticeler birden fazla olsa bile, faile daha ağır ceza içeren hüküm uygulanacak, diğer neticeler ağır cezayı gerektiren norm karşısında hükümsüz kalacaktır.²⁸⁰ Bununla birlikte failin kastı birden çok suça yönelik ise, hareket tek olsa da fikri içtima uygulanamaz. Örneğin, hasmını yaralamak ve dükkânına zarar vermek amacıyla failin attığı taş, dükkân camının kırılarak mağdurun kafasından yaralanmasına neden olmuşsa, hareket tek olmasına rağmen, kastta birlik olmadığından, fikri içtimadan söz edilemez.²⁸¹

Fikri içtimada, fiil kelimesinden hareket veya netice anlayan iki görüş sadece iki veya daha fazla farklı neticeli suçlarda önem arz etmektedir. İki veya daha fazla farklı neticeli suçlarda, fiil kelimesinden hareket anlaşılacak olursa, fikri içtima vardır. Fiil kelimesinden netice anlaşılacak olursa fikri içtima değil gerçek içtima vardır.²⁸²

Fiilin tekliği bakımından maddi sonucun ihlallerinin aynı zamanda sonuçlanması göz önünde tutulmalıdır. Eğer ihlaller arasında kısa da olsa bir zaman farkı varsa, zorunlu olarak birden çok fiil bulunur. Çünkü bir sonucun kanunun çeşitli hükümlerini farklı zamanlarda ihlal etmesi düşünülemez.²⁸³

²⁷⁹ Demirbaş, a.g.e., s.521.

²⁸⁰ Artuk, a.g.e., s.688.

²⁸¹ Demirbaş, a.g.e., s.523.

²⁸² Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.523; Özen **Suçların İçtiması**, s.318.

²⁸³ İçel ve diğerleri, **Suç Teorisi**, s.419.

3.2.3.2.2. Kanunun Çeşitli Hükümlerinin İhlal Edilmesi

765 sayılı TCK'da fikri içtimanın sadece birden fazla farklı suçun oluşmasına neden olunması halinde uygulanması kabul edilmiş iken, 5237 sayılı TCK'da aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunun da fikri içtima oluşturacağı düzenlenmiştir. Fikri içtimanın bu nokta da iki çeşidi bulunmaktadır.

3.2.3.2.2.1. Aynı Neviden Fikri İçtima

TCK'nın 43/2. maddesinde aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda zincirleme suça ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilerek aynı neviden fikri içtima düzenlenmiştir. Zincirleme suçun oluşabilmesi için aynı kişiye karşı işlenmiş olması gerekirken, tek bir fiille birden fazla kişiye karşı suç işlenmesi durumunda istisna yaratılmıştır.

765 sayılı TCK'da düzenlenmeyen bu fikri içtima türü, 5237 sayılı TCK'da düzenlenerek açıklık getirilmiştir. Keza, 765 sayılı TCK'nın yürürlükte bulunduğu dönemde aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek fiille işlenmesi halinde fikri içtima hükümlerini uygulamıştır.²⁸⁴

Aynı neviden fikri içtimada fiilin tek olması ve bu tek fiille aynı suçun birden fazla kişiye karşı işlenmesi gereklidir. Aynı fiille aynı suçun farklı kişilere karşı aynı anda işlenmesi söz konusudur. Örneğin, bir kurşunla birden çok kişinin öldürülmesi, bir sözleşme birden çok kişiye karşı cinsel tacizde bulunulması, bir fiille birden çok kişinin hakarete uğraması veya tehdit edilmesi veya hürriyetinden yoksun bırakılması, bir gazete ilanı ile birden çok kişinin dolandırılması hallerinde aynı neviden fikri içtima söz konusudur.²⁸⁵

TCK'da bazı suçlarla bağlantılı olarak, esasında olayda aynı neviden fikri içtima bulunmasına rağmen, ya gerçek içtima kurallarının uygulanmasına ya da cezanın ağırlaştırılmasına ilişkin özel içtima hükümlerine yer verilmiştir. Örneğin soykırım ve

²⁸⁴ “(...) sanığın yolunda sarf eylediği sözde vaki hakaretin her iki bekçiye şamil olduğuna (...) hadisede olduğu gibi ceza tertibi bakımından tek sözleşme vaki hakaretin bir suç teşkil edeceğine göre, fiili taaddüt ettiğinden içtima hükmünü müstelzim bulunduğu ait temyiz itirazı yerinde görülmemiştir.” Yar. 4.CD. 18/02/1953, 1953/1413 E., 1953/1686 K.. (Artuk ve diğerleri, a.g.e., s.692).

²⁸⁵ Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s.498.

insanlığa karşı suçlar bağlamında işlenen kasten öldürme ve kasten yaralama suçları açısından, belirlenen mağdur sayısınca gerçek içtima hükümleri uygulanacaktır(TCK'nın 76/2 ve 77/2. maddeleri). Söz gelimi bir bölgedeki insanların soykırım amacıyla üzerlerine atılan zehirli bir gazla toplu olarak öldürülmeleri halinde, aslında tek bir soykırım suçu söz konusu olacaktır. Fakat kanunun özel düzenlemesi nedeniyle mağdur sayısınca suçun varlığı kabul edilecek ve gerçek içtima kuralları uygulanacaktır. Bunun gibi, taksirli bir fiille birden çok kişinin ölmesine ya da bir veya birden fazla kişinin ölümü ile birlikte bir veya birden fazla kişinin yaralanmasına neden olunması halinde; taksirle öldürme suçunda, cezanın artırılmasını gerektiren bir sebep olarak öngören düzenleme de özel bir içtima hükmü olarak kabul edilmelidir(TCK'nın 85/2. maddesi). Esasında burada failin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık teşkil eden tek davranışı bulunmakta ve fakat bu tek taksirli fiilden birden çok kişi mağdur olmaktadır.²⁸⁶ Bu tür özel düzenlemelerin bulunduğu durumlarda, ayrıca içtima nedeniyle artırımı gidilmeyecektir.

Aynı neviden fikri içtima TCK'nın 43/3. maddesi ile sınırlama getirilmiştir. Zincirleme suç için geçerli olan bu sınırlama, aynı neviden fikri içtimada da geçerlidir. Dolayısıyla, bir fiille birden fazla kişiye karşı işlenmiş olan kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında, fail; mağdur sayısınca sorumlu tutulacaktır.²⁸⁷

3.2.3.2.2.2. Farklı Neviden Fikri İçtima

TCK'nın 44. maddesinde belirtildiği üzere bir fiil birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veriyorsa farklı neviden fikri içtima oluşur. Farklı neviden fikri içtimayı düzenleyen maddenin gerekçesinde kişi, işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olabilir; ancak non bis in idem kuralı gereğince bu fiilden dolayı ancak bir defa cezalandırılabilir şeklinde belirtilmiştir.

Bir fiilin tek suçu oluşturduğu veya bir fiilin ihlal ettiği suçların sadece görünüşte içtimanın kapsamına girdiği hallerde fikri içtima söz konusu olmaz. Bir fiilin birden fazla farklı suçu oluşturması zorunludur. Eğer ihlallerden birisi suç değil de kabahat ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanır. Ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanmadığı zaman

²⁸⁶ Koca ve Üzülmez, a.g.e., s.499.

²⁸⁷ Demirbaş, a.g.e., s.524.

kabahatten yaptırım uygulanır(KK. 15/3. m.). Kanunda belirtildiği şekilde bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekillerinin dışında kalan suçlar farklıdır. Bu suçlar aynı kanunda bulunabileceği gibi, farklı kanunlarda da bulunabilir. Tek fiille işlenen farklı suçlardan bazıları genel ceza kanunlarında, bazıları da özel ceza kanunlarında yaptırım altına alınmış olabilir. Bu durumda da fikri içtima uygulanabilir.²⁸⁸

Kanunun çeşitli hükümlerinin ihlal edilmesi, tek fiilin birden fazla suç tipinde cezalandırılmasıdır. Örneğin, silahla tehdit ve korku yaratma(TCK. m. 106/2-a ve 1701/1-c), suçsuz olduğu bilinen hasmın, bir kadının ırzına geçtiği iddiasıyla ihbar edilmesi(TCK. M. 267 ve 125), gözlüklü mağdura vurulan yumruk sonucu, gözlüğün de kırılması(TCK. M. 86 ve 151), trafik kazası sonucu kasten öldürme ile birlikte trafik güvenliğinin tehlikeye sokulması (TCK. m. 85 ve 180) gibi tek fiille oluşan farklı suçlar açısından fikri içtima hükümleri uygulanacaktır.²⁸⁹

İhlal edilen iki kanun hükmünün icra hareketleri bir aşamaya kadar birlikte gerçekleşmesine rağmen, bu suçlardan birinin işlenmesi bakımından failin ayrı bir kastla yaptığı hareket, önceki doğal bağı ortadan kaldırır. Burada fikri içtimadan söz edilmez. Örneğin, ruhsatsız dinamit bulundurmak ve dinamitle balık avlamak iki ayrı suçtur.²⁹⁰

TCK'da hedefte sapma hali ile ilgili olarak özel bir hüküm bulunmamasına karşın bu durumda, farklı neviden fikri içtima hükmünün uygulanması gereklidir. Burada, faile veya failin suçta kullandığı vasıtaya ait bir neden yüzünden, hareketin kastedilen sonucu değil, başka bir neticeyi meydana getirmesi durumu mevcuttur. Örneğin atılan kurşunun karşısındaki çekilmesi nedeniyle başka bir mağdura isabet etmesi halinde sapma vardır. Sapma, fiilin hem kastedilene hem de başka bir neticeye sebebiyet vermesiyle de oluşabilir. Örneğin, öldürmek amacıyla ateş eden failin hem hedefindeki kişiyi, hem de oradan geçen diğer şahsı yaralaması gibi durumlarda, kişi işlediği bir fiille birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olur ve bu suçlardan en ağır cezayı gerektireni ile cezalandırılır.²⁹¹

²⁸⁸ Koca ve Üzülmez, a.g.e., s.497.

²⁸⁹ Demirbaş, a.g.e., s.525.

²⁹⁰ Yar. 4. CD. 28.02.1964, 1964/676 E., 1964/718 K. (Demirbaş, a.g.e., s.525).

²⁹¹ “(...) mağdur Ali'ye isabet eden mermi çekirdeğinin onun vücudunu terk ederek olay yeri yakınında bulunan ve olayla ilgisi bulunmayan mağdur Mehmet'e isabet ederek yaralanmasına neden olduğu olayda, sanığın bu mağdura yönelik fiilinin taksirle yaralama suçunu oluşturduğu ve 5237 sayılı TK'nın 44. maddesi

3.2.3.3. Fikri İçtimain Sonuçları

TCK'nın 44. maddesi gereğince işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır. Bu farklı neviden içtimadır. Aynı neviden fikri içtimain sonucu ise zincirleme suç ile aynı olduğundan TCK'nın 43/2. maddesi yollamasıyla 43/1. maddesi gereğince faile tek suçtan verilecek ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılabilecektir. Suçlardan birinin teşebbüs aşamasında kalması durumunda, teşebbüse ilişkin ceza da bu belirlemede dikkate alınarak kıyaslama yapılacaktır.²⁹² Suçun kanunda öngörülen soyut cezası esas alınmakla birlikte suçun nitelikli halleri de göz önünde bulundurulmalıdır.²⁹³ Suçların ihtiva ettikleri cezalar farklı türlerden ise ağır olan cezayı içeren hüküm uygulanmalıdır. Örneğin, suçlardan birisi hapis diğeri adli para cezası öngörüorsa, süresine bakmaksızın hapis cezasını içeren hüküm tercih edilecektir. Şayet karşılaştırılan cezanın gerek aşağı, gerek yukarı sınırları değişik ise, yukarı sınırı yüksek olan cezanın uygulanması gerekmektedir.²⁹⁴

İçtimaa dâhil olan suçlardan birisinin takibinin şikâyete bağlı olması durumunda, bu suçla ilgili şikâyetin yapılmaması halinde, söz konusu hükmün uygulanması mümkün olmayacağından, daha az cezayı gerektirse dahi, diğer hüküm uygulanacaktır. Örneğin, failin, yeni aldığı ruhsatlı silahını denemek amacıyla ateşlemesi üzerine, seken kurşunun komşusunun hafif yaralanmasına neden olmasında; genel güvenliğinin kasten tehlikeye sokulması suçu (TCK.m.170/1-c) ile birlikte taksirle yaralama suçu (TCK.m. 89.) işlenmiştir. Ancak taksirle yaralama suçu açısından mağdurun şikâyetten vazgeçmesi durumunda, daha hafif cezayı öngörmesine karşın fail hakkında genel güvenliğin kasten tehlikeye sokulması suçunun cezası uygulanacaktır.²⁹⁵ Takibi şikâyete bağlı suç hakkında şikâyetten vazgeçme nedeniyle soruşturma ve kovuşturma yapılmayacağından ortada cezalandırılabilir tek suç kalacağından fikri içtimadan söz edilemeyecektir.

uyarınca sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerektiği (...)" Yar. 1. CD. 13.11.2007, 2007/5592 E., 2007/8365 K.. (Artuk ve diğerleri, a.g.e., s.695).

²⁹² Demirbaş, a.g.e., s.525.

²⁹³ İçel, **Suçların İçtimai**, s.81.

²⁹⁴ Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s.507.

²⁹⁵ Demirbaş, a.g.e., s.525.

Fikri içtima sadece cezanın belirlenmesi bakımından tek suç sayıldığı için, diğer hallerde her suç bağımsızlığını koruyacaktır. Bu husus hem ceza hem de ceza muhakemesi hukukunda geçerlidir. Bu itibarla, kovuşturma şartlarının, zamanaşımının ve af kanunlarının kapsamının her suç için ayrı ayrı incelenmesi gerektiği gibi, mahkûmiyete ilişkin hüküm fıkrasının da bir fiille gerçekleştirilen bütün sonuçları göstermesi gerekir.²⁹⁶

Fikri içtimaa giren suçlara ilişkin yargılamayı yapacak görevli ve yetkili mahkemelere de değinmek gereklidir. Burada iki farklı nitelikte suç söz konusudur. Ancak cezası ağır olan suça ilişkin yargılamayı yapma görevi bulan mahkeme her iki suç açısından da görevli hale gelir. Her iki suç aynı yerde işlenmişse, suçların işlendikleri yer mahkemesi yetkilidir. Ancak suçların işlendikleri yer farklı ise, daha ağır cezayı gerektiren suçun işlendiği yer mahkemesi yetkili olmalıdır. Fikri içtimada zamanaşımının başlangıcı da önem arz eder. Eğer bütün suçlar aynı zamanda gerçekleşmişse, zamanaşımın başlangıcı aynı olacaktır. Eğer, suçlar farklı zamanlarda gerçekleşmişse, ilk suçun işlendiği zamandan itibaren zamanaşımı başlamalıdır. Çünkü hukuk düzeni ilk kez o zaman ihlal edilmiştir.²⁹⁷

3.3. Vergi Kabahatlerinde İçtima

3.3.1. Genel Olarak

Kural olarak kabahat sayılan fiillerle ortaya çıkan her sonuç bağımsız bir kabahat oluşturur. Her kabahat için de ayrı ceza verilir. Fail aynı hareketle ne kadar ihlal meydana getirmişse, o kadar kabahat ortaya çıkmış sayılır. Ancak cezalandırmada adalet ilkesi uyarınca içtima kurumu ortaya çıkmıştır. Tek bir fiille birden fazla kabahat meydana getirilmesi içtimanın konusunu oluşturur. İçtima esas itibariyle bir tek fiille meydana gelen ihlal sonucunda ortaya çıkan farklı kabahatlerin toplanarak değerlendirilmesidir. İçtima konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun KK'ya göre özel bir kanun olması nedeniyle öncelikle VUK hükümleri uygulanacaktır. VUK'a aykırı olmayan KK hükümleri de genel kanun itibariyle geçerli olacaktır.²⁹⁸

²⁹⁶ Koca ve Üzülmez, a.g.e., s.507.

²⁹⁷ Özen, **Ceza Hukukunda Fikri İçtima**, s.142.

²⁹⁸ Şenyüz, a.g.e., s.254.

3.3.2. Kabahatler Kanunu'nda İçtima

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun İçtima başlıklı 15. maddesinin her fıkrasında ayrı bir içtima kuralına yer verildiği görülmektedir. Buna göre:

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

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

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

Bir fiille birden çok kabahatin işlenmesi hali maddenin ilk fıkrasında düzenlenmiştir. Tek bir fiil neticesinde birden çok kabahat hükmü ihlal edilirse, en ağır idari para cezasına hükmedilecektir. Ancak ihlal edilen kabahatlerin yaptırımının sadece idari para cezası olmaması halinde öngörülen diğer idari yaptırımlar da uygulanacaktır. TCK'da fikri içtima halinde yaptırımı ağır olan ceza maddesi uygulanmakta iken KK'nın bu hükmü gereği fikri içtima uygulanmayarak diğer yaptırımlarda uygulanabilir hale gelecektir.²⁹⁹ Farklı idari yaptırımlar öngören kabahatler arasında fikri içtima hükümlerinin uygulanmamasının nedeni, idari yaptırımlar arasında ağırdan hafife doğru bir sıralamanın olmaması, dolayısıyla da en ağır idari yaptırımın uygulanacağına ilişkin bir kuralın da anlam taşımayacağı şeklinde ifade edilmektedir.³⁰⁰

Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi hali maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Birden fazla fiil ile aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verilecektir. Dolayısıyla kural olarak her ihlal ayrı ve bağımsız bir yaptırım konusu olacaktır. KK'nın 15/2. maddesindeki bu düzenleme nedeniyle ceza hukukunda uygulanan zincirleme suç ve aynı neviden fikri içtima hükümleri, kabahatlerde uygulanmayacaktır. Bununla birlikte kesintisiz fiille işlenebilecek kabahatlerde; fiil, idari yaptırım kararı verilince kesilerek tek bir kabahat halini aldığı için, ihlal edilen kabahatin cezası bir kez uygulanacaktır. Maddede idari para

²⁹⁹ Bayraklı, a.g.e., s.142.

³⁰⁰ Kangal, a.g.e., 173.

cezası uygulanır şeklinde belirtilmişse de, bunun her türlü idari yaptırımını içerdiğinin kabulü mümkündür.³⁰¹

KK'nın 15/3. maddesinde ise bir fiille hem kabahat hem de suç olarak düzenlenen kanun maddelerinin ihlal edilmesi hali düzenlenmiştir. İlk bakıldığında bu hükmün fikri içtima uygun olduğu düşünülebilir. Çünkü aynı fiille hem kabahat hem de suç işlenirse, ağır nitelikte olan suça ilişkin yaptırım uygulanacaktır. Ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde en azından kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanacak ve fiil bu şekilde cezasız bırakılmayacaktır.³⁰² Böylelikle bir fiil hem bir suç tipine hem de bir kabahat tipine uygun düştüğü takdirde, fikri içtima benzeri bir durum söz konusu olmakta; ağır cezayı öngören suç maddesi uygulanmaktadır. Suça ilişkin fiil teşebbüs halinde kalmış olsa da; fiilin kabahat oluşturduğuna bakılmaksızın öncelikle suça ilişkin düzenleme ön plana alınacaktır. KK'nın 15/3. maddesinde, fiilin ihlal ettiği kabahat ve suça ilişkin yaptırımların aynı anda uygulanmayacağı düzenlemesi; suçlar ve kabahatler arasında 'non bis in idem' kuralının geçerli kabul edildiğinin göstergesidir.³⁰³

3.3.3. Vergi Usul Kanunu'nda İçtima

VUK'un içtima ile ilgili düzenlemelerinde, ceza hukukunun içtima ilişkili hükümleri dikkate alınmıştır. Ancak vergi hukukunun özelliğinden dolayı, bu konuda çeşitli sistemlerden yararlanılmış, bazı durumlarda cezaların toplanılması, bazı durumlarda da en ağır cezanın verilmesi öngörülmüştür.³⁰⁴

3.3.3.1. Tek Bir Fiil İle Farklı Kabahat ve Suçların İşlenmesi

Vergi mükelleflerinin veya sorumlularının veya kanuni temsilcilerin tek bir fiil ile birden çok vergi kabahati işlemeleri hali VUK'da düzenlenmiştir.

³⁰¹ Kangal, a.g.e., s.170.

³⁰² Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.559.

³⁰³ Kangal, a.g.e., s.176.

³⁰⁴ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s.258.

3.3.3.1.1. Tek Fiille Farklı Vergilerin Zıyaa Uğratılması

VUK'un tek fiil ile suç işlenmesi-muhtelif vergi ziyasına sebebiyet verilmesi başlıklı 335. maddesine göre, "Vergi ziyayı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi zıyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir." Tek bir fiille başka çeşitlerden vergi kaybına uğratılması durumunda, her vergi bakımından ayrı bir ceza kesilmesi gerekmektedir. Böylelikle, tek bir fiille farklı vergilerin zıyaa uğratılması halinde, ceza hukukunun farklı neviden fikri içtima hükümlerinin uygulanması kabul görmemiştir.³⁰⁵

VUK'un 335. maddesi, tek bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin en ağır idarî para cezasının uygulanacağına ilişkin KK'nın 15/1. maddesi ile uyum sağlamamaktadır. Vergi hukukunun ve vergilendirme sisteminin kendine has yapısı nedeniyle vergi ziyayı suçu açısından farklı bir düzenleme ihtiyacı duyulmuştur.³⁰⁶ Bu nedenle vergi ziyayı cezasının, kayba uğratılan her vergi için ayrı ayrı kesilmesi gerekmektedir. Örneğin, serbest meslek erbabı olan bir avukat, faaliyetini vergi dairesine bildirmemesi halinde, tek fiil ile gelir vergisi yanında ayrıca katma değer vergisine ilişkin yükümlülüğünü de yerine getirmemiş olmaktadır. Bu durumda kayba uğratılan vergiler için ayrı ayrı vergi ziyayı cezası kesilecektir.³⁰⁷

Vergi kabahatlerinde vergi kaybının önlenmesi suretiyle, kamu yararı gözetildiği için her vergi ziyayı yaratan fiilin ayrı bir şekilde cezalandırılması öngörülmüştür. Her bir vergi türü ayrı ve bağımsız bir öneme sahiptir. Tek fiil ile farklı kanun hükümlerinin ihlali ile ortaya çıkacak vergi kayıpları ayrı ayrı cezalandırılacaktır. Örneğin, katma değer vergisi mükellefi olan bir kurum, satış faturalarından birisini deftere işlememiş ise; hem satıştan dolayı elde edilen kazanç nedeniyle kurumlar vergisi, hem de katma değer vergisi kayba uğratılmış olur. İki vergiye ilişkin olarak ayrı ayrı ceza kesilir. Ancak bu durumda kurumlar vergisi yanında gelir vergisinin de kayba uğratıldığını iddia eden görüşler vardır. Söz konusu faturanın işlenilmemesi ilk bakışta kurumlar ve katma değer vergisini kayba

³⁰⁵ Bayraklı, a.g.e., s.144.

³⁰⁶ Taşdelen, a.g.e., s.61.

³⁰⁷ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.117.

uğratmış gibi görünüyorsa ise de, bu kayıp ortakların gelir vergisine de yansımaktadır. Bu görüşte olanlar tek fiil ile üç vergi türünün kayba uğratıldığını savunurlar.³⁰⁸

VUK'un 335. maddesi sadece vergi ziyayı kabahati ilişkin düzenleme getirmiştir. Dolayısıyla usulsüzlük kabahati ile ilgili olarak bu madde uygulanmayacaktır.³⁰⁹ Tek fiil ile usulsüzlük alt başlığı altında değerlendirilen 1. derece usulsüzlük, 2. derece usulsüzlük ve özel usulsüzlük kurallarının ihlalinde özel içtima kuralı öngörülmediği için fikri içtimanın uygulanabileceği öne sürülmüştür. Dolayısıyla bu görüşe göre, KK'da yer alan genel kural geçerli olacak, yani tek fiille bu kabahatlerin birden fazlasının ihlali halinde, miktar itibarıyla en ağır idari para cezası uygulanacaktır.³¹⁰

3.3.3.1.2. Tek Fiil İle Farklı Kabahatlerin İşlenmesi

VUK'un tek fiil ile suç işlenmesi-muhtelif cezayı istilzam etmesi başlıklı 336. maddesine göre:

Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaya uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.

VUK'un 336. maddesindeki düzenleme gereğince, tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri birlikte işlenirse, hangi kabahatin yaptırımı daha ağır ise o kabahatin cezası uygulanır. 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 karşılaştırılır ve eksik kesilen cezanın tamamlanması yoluna gidilir. Birden farklı kabahatin oluşumuna neden olan tek fiilin varlığı halinde TCK'daki fikri içtima kuralları burada geçerli olacaktır. Dolayısıyla tek bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin en ağır idarî para cezasının uygulanacağına ilişkin KK'nın 15/1. maddesi ile de uyum sağlanacaktır. Örneğin, ticari kazançla ilgili beyannamesini süresi geçtiği halde vermeyen mükellef, bu

³⁰⁸ Recep Narter ve Ercan Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima", **EÜHFD**, XVII (1-2), 2013, s.83; Mutluer, a.g.e., s.259.

³⁰⁹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.560.

³¹⁰ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.83; Taşdelen, a.g.e., s.63.

fiile vergi kaybına da neden olmuşsa hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük (1. derece) kabahati işlemiş olacaktır. Bu durumda mükellef hakkında fikri içtima kuralları uygulanıp miktar itibari ile en ağır olan ceza hangisi ise o uygulanacaktır.³¹¹ Tek bir fiille vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahati birlikte işlendiğinde bunlara ait cezalardan hangisinin cezası miktar itibariyle fazla ise, birleşme o kabahat itibariyle gerçekleşir ve onun cezası kesilir. Miktar itibariyle ağır olmanın ölçüsü parasal değerdir. Burada kabahatin nitelik bakımından ağır olması önem arz etmez, önemli olan ceza miktarının ağırlığıdır. Çünkü vergi hukukunda genel amaç cezalandırma değil, devletin vergi alacağını tahsil etmektir.³¹²

VUK'da içtimaı kabul edilen kabahatler vergi ziyayı ile genel usulsüzlük kabahatidir. Ancak bunun için vergi ziyayı ve genel usulsüzlük kabahatlerinin tek fiilin sonuçları olması gerekir. Yani, tek fiille vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük kabahati meydana gelirse sadece bunlar birleşecektir. Bununla birlikte aynı takvim yılı içinde işlenmiş olması koşuluyla, her incelemede, inceleme tarihine kadar olan fiiller tek fiil sayılır. Bu şekildeki incelemedeki tespitlerin tek fiil sayılması karine olarak kabul edilmelidir.³¹³

VUK açısından içtima hali sadece vergi ziyayı kabahati ile 1. derece veya 2. derece genel usulsüzlük kabahatleri arasında öngörüldüğü için özel usulsüzlük kabahati ile vergi ziyayı kabahatinin içtimaı mümkün görülmemektedir. VUK'un 353/2. maddesi doğrultusunda vergi ziyayı kabahati ve özel usulsüzlük kabahati arasında içtimanın geçerli olmaması nedeniyle, vergi ziyayı ile özel usulsüzlük kabahatinin cezası ayrı ayrı verilecektir. Ancak farklı fiillerle ayrı ayrı işlenmiş vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinden dolayı ayrı ceza kesilir. Fiil ayrılığı durumunda içtima olmaz. Örneğin, bir mükellef ayrı hareketlerle bir vergi ziyayı, bir genel usulsüzlük, bir de özel usulsüzlük işlemiş olursa her hareket için uygun düşen ceza ayrı olarak kesilecektir.³¹⁴ Ancak Danıştay'ın, hesap dönemi içinde tespit edilmediği için kesilmemiş olan özel

³¹¹ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.84.

³¹² Şenyüz, a.g.e., s.260.

³¹³ "(...) 385 adet faturada yemek ve içki bedellerinin ayrı ayrı gösterilmediği ve faturadaki miktarın yemek bedeli olarak toplam tutarı içerdiği yolundaki usulsüzlük fiilinin tek bir tespiti dayalı olması karşısında tek bir usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği (...)" DVDDK. 2001/501 E., 2002/62 K.. (Şenyüz, a.g.e., s.260).

³¹⁴ Şenyüz, a.g.e., s.260; Aynı yönde bkz. Osman Selim Kocahanoğlu, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, İstanbul: Bilmen Basımevi, 1977, s.74.

usulsüzlük cezasının, hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan bir inceleme sonucuna bağlı olarak kesilmesinin mümkün olmadığı konusundaki içtihadı karşısında³¹⁵, VUK'un 353. maddesinin uygulanma ihtimali bulunmadığı ileri sürülmüştür. Buna göre, hesap dönemi kapanmadan vergi ziyayı kabahatinin işlenmiş sayılması mümkün değildir. Hesap dönemi kapandıktan sonra da özel usulsüzlük cezasının kesilmesini Danıştay kabul etmemektedir. Bu itibarla, aynı anda özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezası kesilmesi fiilen mümkün olmadığından, aralarında içtima olmasından da söz edilemeyecektir.³¹⁶

Danıştay içtihadının kanun hükmüne aykırı olduğu düşünülse bile, bu kararın hukuka uygun olduğu savunulmuştur. Çünkü özel usulsüzlük kabahatleri, vergi ziyayı

³¹⁵ “213 sayılı VUK'un, vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı düzenleyen 3'üncü maddesinin (A) bendinde, Vergi Kanunu tabirinin bu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade ettiği kurala bağlandıktan sonra ikinci fıkrada; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği ve lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunları hükümlerinin, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanması öngörülmüştür.

VUK'un vergi cezalarına ayrılmış ikinci kısmının birinci bölümü vergi ziyayı cezasına, ikinci bölümü usulsüzlüklere, üçüncü bölümü ise hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak vergi suç ve cezalarına ilişkindir. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasının yaptırıma bağlandığı 353'üncü maddede; bu yaptırımın uygulanmasını gerektiren fiilin, gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonraki zaman diliminde ve özellikle fiilin vergi kaybı yaratmasından sonra da uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Her ne kadar maddenin sondan bir önceki fıkrasında; maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyam gerektirdiği vergi cezalarının ayrıca kesileceği düzenlenmiş ise de; tersine durumlarda ve özellikle takvim yılının kapanmasından sonra belirlenen ve vergi kaybı bulunan her olayda ilgililere ayrıca özel usulsüzlük cezası da kesileceği yolunda bir düzenleme yapılmamıştır. Vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılan vergi incelemeleriyle bir kısım hâsılatın veya kimi işlemlerin kayıt ve beyan dışı bırakıldığı saptanmasından dolayı, vergilendirme döneminde yasanın şekle ve usule ilişkin kurallarına da aykırı davranılmış olduğu çıkarımıyla özel usulsüzlük cezası kesilmesine olanak bulunup bulunmadığının, yukarıda belirtilen nedenle ve VUK'un 3'üncü maddesinin (A) bendindeki düzenleme gereğince özel usulsüzlükler ve cezalarının öngörülmüş amacı ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak belirlenmesi gereklidir.

Yürürlükte kaldığı 31.12.1980 tarihine kadar uygulanan ve 4.1.1961 tarihinde kabul edilen, 10, 11 ve 12 Ocak 1961 günlü ve 10703, 10704 ve 10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanarak, 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı VUK'un, 30.12.1980 tarihinde kabul edilen 31.12.1980 günlü ve mükerrer 17207 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1.1.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2365 sayılı Yasa ile değişmeden önceki 353'üncü maddesinde ilk kez, fatura ve benzeri evrak vermeyen ve almayanların cezası olarak ve özel usulsüzlük cezası adı altında yapılan düzenlemede de yer aldığı üzere özel usulsüzlük cezası, şekle ve usule aykırılıkların yaptırımıdır.

Yukarıda belirtilen ve yasa yapıcı tarafından fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırıma bağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 353'üncü madde, takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımıyla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir.

2003 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporunda, (...) isminin kullanım hakkının devri karşılığında fatura düzenlenmediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin getiriliş amacına uygun düşmediğinden özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar veren Vergi Mahkemesi kararı sonucu itibarıyla hukuka uygun görülmüştür.” Dan. 29.06.2011, 2010/712 E., 2011/5838 K.. (sinerjimevzuat.com)

³¹⁶ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.120.

kabahatinin teşebbüs halinde kalması durumunda ortaya çıkar. Vergi ziyayı, teşebbüs halinde tespit edilirse, özel usulsüzlük olarak cezalandırılması gündeme gelecektir. Bu nedenle böyle bir durumda çoğu zaman vergi ziyayı önlenmiş olur ve hesap dönemi kapandığında vergi ziyayı kabahati ve buna ilişkin cezanın kesilmesine de gerek kalmaz. Buna karşılık, hesap döneminde tespit edilmediğinden özel usulsüzlük cezası kesilemediği durumlarda, hesap dönemi kapandıktan sonra artık vergi ziyayı gerçekleşmiş olduğundan, vergi ziyayı kabahatinin teşebbüs halinden değil, tamamlanmış vergi ziyayı kabahatinden söz etmek gerekir. Tamamlanmış vergi ziyayı için ceza kesilmesi halinde, ayrıca bu kabahatin teşebbüs halini oluşturan özel usulsüzlük kabahatinin cezalandırılması kabul edilemez. Dolayısıyla bu görüşe göre, VUK'un 353. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının ayrı ayrı kesilmesi gerektiğine ilişkin hükmün hukuki dayanağı yoktur ve uygulama imkânı bulunmamaktadır.³¹⁷ Ancak diğer bir görüşe göre, burada tek fiilin iki cezayı gerektirmesi durumunda sadece ağır olan cezanın verilmesi kuralının bir istisnası vardır. Bu istisna, özel usulsüzlük fiili sonucunda vergi ziyayının da ortaya çıkması halinde, hem usulsüzlük cezası hem de vergi ziyayı cezası kesilmesidir.³¹⁸ Örneğin, mükellefin yaptığı satışın faturasını düzenlemediği tespitinde, özel usulsüzlük yanında vergi ziyayı da bulunmaktadır. Bu durumda hem özel usulsüzlük cezası hem de vergi ziyayı cezası ayrı ayrı kesilecektir. Dolayısıyla bu cezalar hakkında, sadece ağır olan cezanın verilmesine ilişkin VUK'un 336. madde hükmü uygulanmayacaktır.³¹⁹ Özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiillerle vergi ziyayına da yol açılmışsa VUK'un 353. maddesi uyarınca her iki cezanın ayrı ayrı kesileceği doktrinde genel olarak kabul görmektedir.³²⁰

VUK'da özel usulsüzlük kabahati ile genel usulsüzlük kabahatlerinin içtima edilebileceğine ilişkin herhangi bir hüküm yer almadığı için VUK'da bir boşluk olduğu ve KK'nın genel hükümleriyle bu boşluğun doldurulması gerektiği sonucunun çıkarılamayacağı ileri sürülmüştür. Buna göre, vergi kabahatlerinde içtima hükümlerine detaylı olarak düzenleyen kanun koyucunun, özel usulsüzlük kabahati yönünden düzenleme yapmaması bilinçlidir. Kanun koyucunun özel usulsüzlük kabahatinde içtima

³¹⁷ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.120.

³¹⁸ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, İstanbul: MKM Yayıncılık, 2011, s.303.

³¹⁹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2013, s.133.

³²⁰ Bu yönde bkz. Mehmet Ali Özyer, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 7. Baskı, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2015, s.856; Aynı yönde Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2004, s.901; Aynı yönde Gürol Ürel, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.881; Aynı yönde Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2010, s.100.

kabul etmediğini göstermektedir. Bu nedenle bu görüşe göre, tek bir fiille hem özel usulsüzlük kabahati hem de genel usulsüzlük kabahatinin birlikte işlenmiş olması durumunda daha ağır olan ceza değil, her iki fiil için ayrı ayrı ceza kesilmelidir. Bununla birlikte, yukarıdaki içtihatla belirtildiği gibi uygulamanın farklı olduğu, tek fiille genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiillerinin birlikte işlendiği hallerde non bis in idem kuralı gözetilerek tek bir ceza verildiği görüldüğü de belirtilmiştir.³²¹

Kanaatimizce tek bir fiille hem genel usulsüzlük kabahati hem de özel usulsüzlük kabahatinin birlikte işlenmesi durumunda KK'nın 15/1. maddesi gereğince yüksek olan idari para cezası uygulanmalıdır. Çünkü özel ceza kanunu niteliğinde olmasına karşın VUK'da tek fiille genel ve özel usulsüzlük kabahatlerinin aynı anda ihlalinde nasıl uygulama yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle mevcut eksiklik genel kanun niteliğindeki KK çerçevesinde değerlendirilmelidir. Bir özel ceza kanununda hüküm bulunmaması, kabahatli aleyhine bilinçli bir tercih yapıldığını gösteremez. Kabahatlerde de geçerli olan kanunilik ilkesinin gereği de budur.

Genel usulsüzlük kabahate ilişkin ceza uygulandıktan sonra, aynı fiilin vergi ziyai kabahatine de sebebiyet verdiği anlaşılırsa, iki cezanın karşılaştırılarak noksan kesilme durumuna düşen miktar için cezanın tamamlanması sağlanacaktır. Dolayısıyla, ceza miktarı düşük olan yaptırımın önceden hatalı olarak uygulanmış olması daha sonra eksik kalan ceza miktarının uygulanmasına engel olmaz.³²²

3.3.3.1.3. Tek Fiil İle Hem Kabahat ve Hem de Suç İşlenmesi

VUK'un suçlarda birleşme başlıklı 340. maddesine göre:

Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.

³²¹ Kılıç, a.g.m., s.343; Candan, a.g.e., s.91.

³²² Şenyüz, a.g.e., s.261.

Maddede takibat yapılmasına engel olmaz ibaresi bulunmakta ise de; takibatın neticesinde cezalandırmaya engel olmaz olarak da anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir.³²³

VUK'un 340. maddesi gereğince tek fiille hem vergi ziyayı veya genel usulsüzlük kabahati ve hem de VUK'da, TCK'da veya diğer kanunlarda suç meydana geliyorsa içtima olmayacaktır. Vergi kabahatinden dolayı yaptırım uygulanması, suçtan dolayı işlem yapılmasını engellemeyecektir. Örneğin, VUK'un 359. maddesinde belirtilen 'defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar' şeklindeki vergi ziyayı kabahatine yol açacak fiille, SPK'nın 47/B. maddesinde yer alan 'defter veya kayıt tutmayanlar, defter ve kayıtlarda gerçeğe aykırı hesap açan veya kayıt tutmayan ve bunlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar defter ve belge tutmamak' suçunun fiili örtüşmektedir. Bu durumda, VUK'a göre kabahat, SPK'ya göre suç oluşmuştur. SPK'ya göre cezaya hükmedilecek olması VUK'a göre ortaya çıkan vergi ziyayı kabahatine ceza kesilmesini engellemeyecektir. Dolayısıyla her iki kanuna göre ayrı ceza verilecektir.³²⁴

VUK'un 359. maddesinin son fıkrasında "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez" şeklinde belirtilmiştir. Buna göre, aynı fiilden dolayı vergi ziyayı kabahati ile vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde, suç ve kabahate ayrı yaptırımlar uygulanacaktır. Burada açık düzenleme mevcut olduğundan vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçu arasında içtima hükümleri uygulanmayacaktır. Örneğin, vergi ziyasına sahte belge kullanılarak neden olunmuşsa hem vergi ziyayı kabahati hem de ceza mahkemesinde yargılanacak kaçakçılık suçu meydana gelir. Bu durumda eksik tahakkuk ettirilen verginin alınması ve cezalandırılması yoluna gidilecek ve ayrıca kaçakçılık suçunun cezalandırma yapılacaktır.³²⁵

VUK'un 367/4. maddesinde de "359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez" şeklinde düzenleme yapılmıştır. Böylelikle, tek bir fiilden dolayı faile hem VUK'un 359. maddesi gereğince hürriyeti bağlayıcı ceza, hem de aynı kanunun 344.

³²³ Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, s.160.

³²⁴ Şenyüz, a.g.e., s.256.

³²⁵ Şenyüz, a.g.e., s.257.

maddesi gereğince kayba uğratılan verginin üç katı tutarında idari para cezası uygulanması gerektiği öngörülmüştür. Bu hükümlerle, TCK'da yer alan fikri içtima kuralının mali nitelikli cezaları kapsayacak şekilde uygulanmasını engellemek amacıyla ihtiyaç duyulduğu belirtilmektedir.³²⁶

KK'nın 15/3. maddesi ile VUK'da içtima ilişkisi düzenlenen özel hükümler çelişmektedir. Çünkü KK'nın 15/3. maddesine göre; "Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır." Bu düzenlemeyle tek fiilden dolayı suça ilişkin yaptırım yanında kabahate ilişkin yaptırım aynı anda uygulanmasının önüne geçilmiştir. Vergisel kabahatler bakımından özel kanun niteliğinde olan VUK'un 340. maddesinin kapsamına aldığı konularda geçerli olduğunu, bu bakımdan KK'nın 15/3. maddesinin bir istisnasını teşkil ettiği belirtilmiştir.³²⁷ VUK içtima konusundaki KK'ya uygun olmayan hükümleri, özel kanunun genel kanundan önce uygulanması ilkesi gereğince geçerli kabul edilir.³²⁸ VUK'un, KK'ya göre özel kanun ve düzenlemelerin özel düzenleme olduğu dikkate alındığında hem suça ceza verilmesi, hem de kabahate idari yaptırım kararı uygulanması söz konusudur.³²⁹ Örneğin; mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurun, bu yasağa aykırı harekette bulunması durumunda TCK'nın 257/1. maddesine göre cezalandırılması ve bu fiille vergi ziyana neden olunması halinde ayrıca VUK 344. maddesi gereğince vergi ziyayı cezası verilmesi gündeme gelecektir.³³⁰

Vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen 359. maddede hareket seçimlik olarak belirlenmiş olmasına rağmen somut olarak bir netice öngörülmediği için sırf hareket suçu olduğu belirtilmiştir. Vergi ziyanda ise vergilendirme ile ilgili gerekli kurallara uyulmaması nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere verginin geri verilmesi neticesi aranır. Buradan hareketle vergi kaçakçılığı ile vergi ziyamı oluşturan fiilin aynı olmadığı öne sürülmüştür. Fiil aynı

³²⁶ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.125; Nuri Ok ve Ahmet Gündel, **Ceza Muhakemesinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2002, s.68.

³²⁷ Batun, a.g.m., s.136; Kangal, a.g.e., s.176.

³²⁸ Şenyüz, a.g.e., s.256.

³²⁹ Yavaşlar, **Vergi Suç ve Kabahatlerinde Son Durum**, s.2847.

³³⁰ Ümit Süleyman Üstün ve Gülden Şişman, "Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, 339, 2009, s.150.

olmadığı için bu durumlarda fikri içtimam uygulanmamasının haklı olduğu değerlendirilmiştir.³³¹

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergi kaçakçılığı suçunda hapis cezası ile cezalandırılan fillerin aynı zamanda vergi ziyayı kabahatine de sebep olması halinde, non bis in idem ilkesine aykırı olarak çifte cezalandırma yapıldığı iddiasına ilişkin ‘Ponsetti’ davasında konuyu incelemiştir.³³² Davaya ilişkin olayda 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 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 edilemez bulmuştur. Dolayısıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararına göre de, aynı fiil için öngörülen vergi cezası ve hapis cezası için suçun unsurlarının aynı olması halinde çifte cezadan söz edilebilir.³³³

Böylelikle, KK’nın 15/3. maddesinin vergi ziyayı ve vergi suçları arasında uygulanma olasılığı bulunmamaktadır. Benzer bir durum VUK’un 363/son. maddesine göre yükümlünün özel işlerini yapan memurlar için de geçerlidir. Vergi mahkemesi, vergisel idari para cezasının üç katı ile uygulanmasını konu alan davalarda, KK’nın 15/3. maddesinin uygulanabilmesi imkânı bulunmaması nedeniyle, ceza yargılamasını bekletici

³³¹ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.88; Taşdelen, a.g.e., s.65-66.

³³² “Mahkeme, çifte ceza yasağıyla ilgili olarak önüne gelen bir başvuruda idari ceza ile adli cezaların aynı anda uygulanmasının çifte ceza yasağını ihlal edip etmediğini tartışmıştır. Başvurucular hakkında 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ait vergi borçlarıyla ilgili süresinde beyanname vermemeleri nedeniyle Genel Vergi Yasası’nın 1728.maddesi uyarınca vergi idaresi tarafından üç yıl için ayrı ayrı vergi cezası kesilmiştir. Başvuruculardan Ponsetti, ayrıca Valence Ceza Mahkemesi’nce, aynı fiilden dolayı vergi kaçakçılığı suçlamasıyla üç ay hapis cezası ile 10.000 Frank para cezasına mahkûm edilmiştir. Başvurucu kararı temyiz etmiş; ancak temyiz mahkemesi de Fransa’nın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7.Protokol’ün 4.maddesine “bu maddenin yalnızca Fransız Hukukuna göre ceza mahkemelerinin yargı yetkisi altındaki suçlara uygulanabilir olduğu ve ceza mahkemelerince verilen cezaların yanında vergi cezalarının uygulanmasına engel olmadığı” şeklindeki çekincesine de işaret ederek başvuruyu reddetmiştir. AİHM, 4.maddenin “kimsenin aynı devletin yargı yetkisi altında bu devletin ceza usulüne ve hukukuna uygun olarak yargılanmakta olduğu veya mahkum olduğu bir suçtan dolayı yargılanamayacağı ve cezalandırılmayacağı” ilkesine işaret ettiğini belirttikten sonra “vergi kaçakçılığı suçunun kasten işlenebilen bir suç olduğunu, bu yönüyle kurucu unsurlarının diğer mali suçlardan farklı olduğunu” ifade ederek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.” Ponsetti ve Chesnel/Fransa Kabul Edilemezlik Kararı, 14.9.1999, no.36855/97 ve 41731/98. (Mualla Buket Soygüt, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç Ve Cezalara İlişkin Hakları”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 10, s.261.)

³³³ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.e., s.89.

mesele yapmamaktadırlar.³³⁴ Ancak bu durumunda ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin aksine karar verirse çelişkili bir durum oluşur. Bu nedenle iki yargı organının birbirlerinin içtihatlarından yararlanması ve bekletici sorun ile daha doğru bir hükme ulaşılabileceği öne sürülmüştür.³³⁵ Bu noktada, üç kat ceza öngören nitelikli vergi ziyai suçunun oluşması için, suçun kasten işlenmesi gerektiği ortadadır. Bu nedenle VUK'un 359/3. maddesinde düzenlenen vergi suçlarında vergi mahkemesinin, ceza mahkemesinden alınacak sonucu beklemesi daha sağlıklı olur.³³⁶

4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu'nun 5917 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki haliyle 27. maddesi "Fiilin başka bir suç teşkil etmesi halinde, 26. madde ile verilen para cezaları, diğer kanunlardaki suçların takibine ve cezaların uygulanmasına; bu Kanunda ve yönetmelikte düzenlenen uyarma, geçici durdurma ve iptal gibi idari müeyyidelerin uygulanmasına engel teşkil etmez " şeklindeydi. Hükümün KK 15/3. maddesiyle çelişmesi nedeniyle 25.6.2009 tarih 5917 sayılı Kanun'un 34. maddesi ile bu kanunda değişiklik yapılmış ve hüküm, KK 15/3. maddesine uygun hale getirilmiştir.³³⁷ VUK'un 340. maddesinde KK 15/3. maddesine uygun bir düzenleme yapılmaması, kanun koyucunun vergi hukukunun özel niteliği gereği hükmün yürürlüğünü sürdürme gayesi içinde bulunduğu şeklinde yorumlanabilir.

3.3.3.2. Ayrı Fiillerle Farklı Kabahatlerin İşlenmesi

Ayrı fiillerle farklı vergi kabahatlerinin işlenmesi mümkün olduğu gibi, ayrı fiillerle aynı türden birden çok vergi kabahatinin işlenmesi de mümkündür.

3.3.3.2.1. Ayrı Fiillerle Farklı Vergi Kabahatlerinin İşlenmesi

VUK'un fiil ayrılığı başlıklı 337/1. maddesinin ilk cümlesine göre, "Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir."

³³⁴ Taşdelen, a.g.m., s.66.

³³⁵ Mercimek ve Gerçek, a.g.m., s.220.

³³⁶ Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2009, s.297.

³³⁷ Bekar, a.g.m., s.1049.

Kabahatli tarafından ayrı ayrı işlenen vergi ziyayı veya usulsüzlük kabahatlerine ayrı ayrı ceza verilir. Dolayısıyla fiillerin ayrık olduğu hallerde suçların içtiması söz konusu olmaz. Kişi ayrı fiillerle farklı vergi türlerinde kayba neden oluyorsa her bir vergi kaybı için ayrı ceza verilecektir. Aynı zamanda ayrı fiillerle vergi ziyasına veya usulsüzlük kabahatine neden olan kabahatli, hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük kabahatinden sorumludur.³³⁸ Örneğin bir mükellef, bir takvim yılı içinde ayrı fiillerle bir vergi ziyayı ve bir de usulsüzlük kabahati işlemişse, her kabahat için ayrı ceza kesilmesi gerekmektedir. Ayrıca mükellefin, ayrı fiillerle farklı vergilerin ziyasına neden olması halinde de, her vergi için ayrı ceza kesilmelidir.³³⁹

3.3.3.2.2. Ayrı Fiillerle Aynı veya Aynı Türden Birden Çok Vergi Kabahati İşlenmesi

VUK'un fiil ayrılığı başlıklı 337. maddesine göre:

Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.

Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatıdır.

Bu hüküm KK'nın 15/2. maddesi ile aynı yöndedir. Birden çok fiille aynı vergi kabahatinin işlenmesi durumunda her fiil ayrı ayrı cezalandırılır. Kural olarak her kabahat için ayrı ayrı ceza verilmesi kabul edildiğinden ceza hukukundaki zincirleme suça ilişkin hükümler uygulanmayacak ve kabahat sayısınca ceza verilecektir.³⁴⁰

Bir takvim yılı içinde birden fazla vergi ziyayı kabahati işleyen kişi her biri için ayrı ayrı ceza alacaktır. VUK ve KK açısından zincirleme suç hükümleri geçerli değildir. Ancak bu kuralın yine VUK'dan kaynaklı 2 istisnası vardır. İlk olarak, usulsüzlük kabahatinde vergi kaybı bulunmaz. Bir takvim yılı içinde aynı türden genel usulsüzlük fiilleri birden fazla gerçekleştirilirse, birincisinden sonraki fiiller için dörtte bir oranında ceza öngörülmüştür. Örneğin, işletme sahibi mükellefin yıl boyunca her ay vermesi

³³⁸ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.85; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.121.

³³⁹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.121.

³⁴⁰ Bayraklı, a.g.e., s.143.

gereken KDV beyannamesini vermemesi halinde, usulsüzlük kabahatine ilişkin kanun maddesinin 12 kez ihlal edilmesi söz konusu olur. 1. derece genel usulsüzlük kabahatini 12 kez işleyen mükellefe, birinci fiil nedeniyle tam, geri kalan 11 fiilin her biri için tam cezanın dörtte biri oranında ceza kesilecektir.³⁴¹ VUK 337. maddesi gereği bu durum sadece VUK'un m.352 de sayılan vergi kabahatleri için geçerlidir. Özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin ise VUK'un 353. maddesinde bir takvim yılı içinde her bir belge nevine göre kesilecek cezanın toplamı belirtilen bedeli geçemeyecektir. Burada cezalara ilişkin bir üst sınır çizilmiştir.³⁴² Bu düzenleme ile KK'dan ayrılarak zincirleme suç yaptırımına benzer bir düzenleme getirilmiştir. Ancak buradaki ¼ artırımın tekerrürden kaynaklı olduğu da ileri sürülmüştür.³⁴³ Ancak Danıştay idarece tek bir yoklamada saptanan faturaların usulüne uygun bastırılmamasından kaynaklanan usulsüzlüğün tek bir fiil olduğunu, tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağını belirtmiştir.³⁴⁴

VUK'un 337/2. maddesine göre aynı usulsüzlükten bahsedebilmek için fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle uyumlu olması gerekir. Bu maddeye göre, dereceleri farklı olan birinci ve ikinci derece usulsüzlük fiillerinin aynı neviden sayılması mümkün değildir. Buna karşılık, örneğin, birinci dereceden usulsüzlük sayılan fiiller, 352/1. maddenin farklı bentlerine giriyor olsalar da, derece ve fırka itibariyle mutabakat bulunduğundan aynı neviden sayılırlar. Ayrıca buradaki aynı neviden sayılan sonraki fiillere cezanın dörtte birinin uygulamasının mümkün olması için, ilk fiille sonraki fiillerin aynı takvim yılı içinde yapılmış olması gerekir. Örneğin biri 2002, diğeri de 2003 takvim yılında yapılan aynı neviden iki usulsüzlük fiilinden her birine ayrı ceza

³⁴¹ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.85; Bilici, a.g.e., s.97.

³⁴² Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.85.

³⁴³ Şenyüz, a.g.e., s.273.

³⁴⁴ "VUK'un 231 inci maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinde, faturaların en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenleneceği, birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğunun işaret edilmesi gerektiği, aynı Kanununun 337 nci maddesinde de; ayrı ayrı yapılmış olan kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilmesi, şu kadar ki 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte birinin kesilmesi kurala bağlanmıştır.

Usulsüzlük, vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin kurallarına uyulmamasıdır. Olayda, yükümlü şirketin Maliye Bakanlığından aldığı basım izin belgesi ile Defterdarlıktan yetki belgesi almış bulunan anlaşmalı matbaada ticari faaliyetinde kullanacağı faturaları bastırıldığı, faturaların asıllarında sıra numarası yazılı olduğu halde örneklerinde yazılı olmadığı, 29.8.1994 tarihinden yoklamanın yapıldığı (...) tarihine kadar kesilen toplam 136 faturada bu usulsüzlüğün düzeltilmeden devam ettirildiği anlaşılmaktadır. Faturaların usulüne uygun bastırılmamasından kaynaklanan usulsüzlük, tek bir fiildir. Nitekim bu fiil, idarece tek bir yoklamada saptanmıştır.

Bu durumda bu faturaların her kullanımında usulsüzlük fiilinin tekerrür ettiğiinden bahisle her bir fatura için usulsüzlük cezası kesilmesinde ve bu cezalara karşı açılan davanın reddi yolundaki ısrar kararında yasaya uygunluk bulunmamaktadır." DVDDK. 10.10.1997, 1996/107 E., 1997/385 K.. (sinerjimevzuat.com)

uygulanacaktır. Çünkü fiiller farklı takvim yıllarında işlenmiştir.³⁴⁵ Danıştay bu doğrultuda, KDV beyannamelerinin gerçek durumu yansıtmaması nedeniyle aynı takvim yılında aynı neviden birden fazla usulsüzlük yapılması da gözetilerek birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilmesini uygun görmüştür.³⁴⁶

³⁴⁵ Candan, a.g.e., s.93.

³⁴⁶ “VUK’un 134’üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu; 3’üncü maddesinin (B) bendinde de, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; ancak, bu olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait bulunduğu hükme bağlanmıştır. Aynı Kanununun 171’inci maddesinde; mükelleflerin, bu Kanuna göre tutulması zorunlu görülen defterleri vergi uygulaması bakımından hangi maksatları sağlayacak şekilde tutacakları belirtildikten sonra 227’nci maddesinde; bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgelendirilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi mükellefleri bakımından, normal ve mutad durum, vergilendirme dönemine ait tüm hasılat ve giderlerin VUK’da ve bu Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan idari düzenlemelerde öngörülen belgelerle belgelendirilmesi ve tutulması zorunlu defterlere zamanında kayıdır. Belirtilen düzenlemeye aykırı durumların varlığı halinde mükellefler, kayıtlarının ve beyanlarının doğruluğunu ispatlama yükü altında kahlrlar.

Davacının, 2002 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri, defter ve belgeleri ve bankalardan temin edilen yazılardaki bilgiler doğrultusunda incelenerek, POS cihazı ve kredi kartıyla yapılan tahsilâtların bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı saptandığından, 2002 yılından sonraki döneme devreden indirilebilir katma değer vergisi azaltılmış ve 2002 yılı için adına usulsüzlük cezası kesilmiştir. İnceleme raporu eki tutanağın 5’inci maddesinde, saptanan kayıt dışı bırakılan hasılatın, katma değer vergileri indirim konusu yapılan ve fatura veya perakende satış fişi düzenlenmesi unutulmuş emtia satışına ilişkin olduğu davacının anlatımıyla da doğrulanmıştır.

Kredi kartı, bankalar ve özel finans kurumları tarafından, müşterilerine gerek mal ve hizmet alışverişi, gerekse nakit çekişi sağlamak amacıyla verilen ve belli bir limit dahilinde taşıyıcılarına, bedelini daha sonra ödemek kaydıyla alışveriş yapma imkanı sağlayan gayri nakdi bir kredi aracıdır. POS cihazı ise bankalar tarafından ticari, sınai ve mesleki faaliyet sahipleri ile hizmet işletmelerine tahsis edilen; tahsis amacı cihaz sahibi bankanın kredi kartı verilen müşterilerinin kendilerine POS cihazı tahsis edilen işletmelerde yaptıkları işlem bedellerinin, nakit ödeme yerine geçmek üzere kredi kartı ile bedeli işletmenin ibraz edeceği slipler karşılığında banka tarafından ödenmesini sağlayan cihazdır. Cihazın işletmelere tahsis amacı, işletmenin sunduğu işlem bedellerinin bankadan nakten tahsiline olanak sağlamak olduğu ve cihazın başka amaçla kullanılması banka ile işletme arasındaki sözleşmenin feshini gerektiren bir neden olarak kabul edildiğinden, kredi kartı ve POS cihazı aracılığıyla yapılan işlemlerin tümünün, kendisine POS cihazı tahsis edilen ticari, sınai, mesleki kazanç sahipleri ve diğer hizmet işletmelerinin işletme faaliyetinin konusunu oluşturan emtia ve hizmet teslimlerine ait olması; iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun düşen durumdur. Bu durumun aksinin iddia olunması halinde ispat külfeti, yukarıda açıklanan yasa hükmü gereğince iddia sahibine aittir. Davacı dava dilekçesinde, kredi kartı ve POS cihazı aracılığıyla yapılan işlemlerden hâsılat elde edilmediğini, arkadaşlarına ait kredi kartlarının işletmenin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla kullanıldığını iddia etmiştir. Bu iddia kredi kartının ve POS cihazının tahsis amacına aykırı düşüğünden, doğruluğunun davacı tarafından kanıtlanması gerekmektedir.

İşletme sahibi veya paydaşlarının kredi kartı ve işletmeye tahsis edilen POS cihazı aracılığıyla yapılan işlem kural olarak, işletmenin; işletme sahibi veya paydaşına, işletmenin uğraş konusuna giren emtia veya hizmet teslimi yaptığını ifade eden bir işlemdir. Bu işlemin, işletme sahibinin kişisel olarak ya da yakınlarının veya yakınlık duyduğu kimselerin gereksinmelerinin giderilmesi amacıyla, sosyal amaçlarla yahut gerçekte müşterilerinden yapılan tahsilâtlar için yapılması, işlem tutarının işletme hasılatı dışında tutulmasını gerektirmez. Söz konusu kredi kartı ve POS cihazı aracılığıyla yapılan işlemin, işletme sahibine yukarıda değinilen amaçlardan herhangi biriyle emtia veya hizmet teslimi dışında yapılması, işlemin yapıldığı tarihteki emtia veya üretilebilir hizmet dengesi değişmeksizin, işletme sahibinin işletmeye finansman sağlamasıdır. Bu takdirde işletme, işletme sahibi veya paydaşına borçlanacaktır. Böyle bir borçlanmanın varlığının da işletmenin yasal defterlerindeki alacak-borç kayıtlarıyla kanıtlanması gereklidir. Ticari kazancın tespiti

İkinci istisna ise, VUK'un 352/6. maddesinde belirtildiği üzere; I. derece usulsüzlükler arasında kayıt nizamına ilişkin VUK'un 215. ve 219. maddelerine aykırı fiillerin, aynı takvim yılı içinde işlenmiş olması koşuluyla, her incelemede, inceleme tarihine kadar olan fiillerin tümünün tek fiil saymasıdır.³⁴⁷ Bu şekilde incelemedeki tespitlerin tek fiil sayılması karinedir.³⁴⁸ Nitekim Danıştay da bu yönde karar vermiştir.³⁴⁹

açısından Gelir Vergisi Kanununun 39 ve 41'inci maddelerinde yapılan düzenlemelerin gereği olan bu durumun varlığını ve doğruluğunu kanıtlayamayan davacı tarafından açılan davada verilen kararın, 2002 yılından sonraki döneme devreden indirilebilir katma değer vergisinin azaltılması yönünden davanın reddi yolundaki ısrar hükmünde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Öte yandan, katma değer vergisi beyannamelerinin gerçek durumu yansıtmaması nedeniyle 213 sayılı Kanunun 337'nci maddesine göre aynı takvim yılında aynı neviden birden fazla usulsüzlük yapılması da gözetilerek 352'nci maddesi uyarınca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilmesinde hukuka aykırılık görülmediği gibi ödenecek vergi çıkmadığı için vergi ziyai cezası da kesilmediği için 336'ncı maddenin uygulanması olanaklı bulunmadığından kararın, kesilen usulsüzlük cezası yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasında da hukuka aykırılık bulunmamaktadır." DVDDK. 16/04/2010, 2008/371 E., 2010/182 K. (sinerjimevzuat.com)

³⁴⁷ Taşdelen, a.g.e., s.63.

³⁴⁸ Taşdelen, a.g.e., s.63; Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.86.

³⁴⁹ İçkili lokanta işleten yükümlünün 1998 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu 385 adet faturanın usulüne uygun düzenlenmediğinin tespiti üzerine tespit edilen her bir fatura için ayrı ayrı ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi olayında, yerel mahkememe kararı, Danıştay Dokuzuncu Dairesi 13.2.2001 ve E:2000/751, K:2001/320 sayılı kararıyla; 213 sayılı VUK'un 230 uncu maddesinin 4 üncü bendinde, mükellefler tarafından düzenlenecek olan faturalarda malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarının bulunması gerektiğini, anılan Kanunun 352 nci maddesinin ikinci derece usulsüzlükler başlıklı 7 nci bendinde de vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması halinde II. derece usulsüzlük cezası kesileceğinin belirtildiği, adı geçen Kanunun 337 nci maddesinin uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan hükmünde ise ayrı ayrı yapılmış olan kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesileceği, ancak 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte birinin kesileceğinin kurala bağlandığı, dosyanın incelenmesinden, inceleme raporu eki tutanak ile ayrı ayrı işlenen usulsüzlük fiillerinin sayı ve miktar olarak ortaya konulduğu ve fatura sayısı dikkate alınarak birden fazla faturada yemek bedeli ile içki miktarı ayrı ayrı belirtilmeyip katma değer vergisinin de ayrıca gösterilmediği belirlenerek her fatura için ayrı ayrı 213 sayılı Kanunun 337 nci maddesi göz önüne alınarak II. derece usulsüzlük cezası kesildiğinin görüldüğü, olayda içkili lokanta işleten yükümlünün 213 sayılı Kanunun 230 uncu maddesinde belirlenen koşullara uygun olmayan 385 adet fatura düzenlediği saptandığından bu hususun tek tutanakla tespit edilmesinin o fiil için yapılan tespit tek bir tespit olarak kabulüne imkân vermediği, bu nedenle yükümlünün aynı fiili yıl içerisinde muhtelif tarihlerde 385 kere işlediği hususu tutanakla sabit olduğuna göre bu fiillerin ayrı ayrı fiiller olarak kabul edilmesi suretiyle yukarıda açıklanan Kanun hükümleri dikkate alınarak II. derece usulsüzlük cezası kesilmesinde isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle bozulmuş ise de;

Vergi Mahkemesinin; VUK'un 352 nci maddesinde birinci ve ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren hususların düzenlendiği, 230 uncu maddesinde de faturada bulunması gereken bilgilerin sayıldığı, olayda 385 adet faturada yemek ve içki bedellerinin ayrı ayrı gösterilmediği ve faturadaki miktarın yemek bedeli olarak toplam tutarı içerdiği yolundaki usulsüzlük fiilinin tek bir tespite dayalı olması karşısında tek bir usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği, VUK'un 337 nci maddesinin uygulanması gerektiğinden bahisle her bir fatura için usulsüzlük cezası kesilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesini içeren direnme kararı onanmıştır. DVDDK. 15/02/2002, 2001/501 E., 2002/62 K. (sinerjimevzuat.com)

3.3.3.3. Cezalarda İçtima

Kural olarak, birbirinden ayrı olarak işlenen kabahatlerin her birisi için ayrı ceza verilir ve içtima olmaksızın her cezanın ayrı ayrı infazı sağlanır. Ancak VUK'da sadece özel usulsüzlüklere özgü olmak üzere verilecek ceza açısından üst sınır getirilmiştir. Böylelikle bir takvim yılı içinde belirtilen fiillerle ne kadar özel usulsüzlük kabahati işlenirse işlensin belirtilen sınırı geçemeyeceği öngörülmüştür.³⁵⁰

VUK'un 353/1. maddesinde düzenlendiği üzere, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunun vermeme, almama veya farklı meblağlara yer verme fiillerinin cezalarına bir takvim yılı içindeki her bir belge nev'ine ilişkin kesilecek ceza için belli bir tutarı aşmayacak şekilde sınırlandırılmıştır. Örneğin, bu fiillerden kaynaklanan özel usulsüzlük kabahati 1 Ocak – 31 Aralık arasındaki bir takvim yılı içinde kaç defa işlenirse işlensin, 110.000,00-TL'yi³⁵¹ aşamayacaktır. Bu sınırdan sonra bu fiile ilişkin özel usulsüzlük kabahatleri öncekilerin içinde erimiş kabul edildiğinden; bu fiiller bakımından içtima öngörülmüştür.³⁵²

VUK'un 353/2. maddesine göre perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması için, her belge için kesilecek özel usulsüzlük cezaları; her bir tespit için 11.000,00-TL'yi³⁵³, bir takvim yılı içinde ise toplamı 110.000,00-TL'yi³⁵⁴ aşamayacaktır, yine VUK'un 353/8. maddesine göre, belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 158.000,00-TL'yi³⁵⁵ geçemeyecektir.

³⁵⁰ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s.255.

³⁵¹ 2016 yılı yeniden değerlendirme oranı ile geçerli olan tutar.

³⁵² Şenyüz, a.g.e., s.262-263.

³⁵³ 2016 yılı yeniden değerlendirme oranı ile geçerli olan tutar.

³⁵⁴ 2016 yılı yeniden değerlendirme oranı ile geçerli olan tutar.

³⁵⁵ 2016 yılı yeniden değerlendirme oranı ile geçerli olan tutar.

3.4. Vergi Suçlarında İçtima

VUK'da vergi suçlarında içtima ilişkisi herhangi bir hüküm yoktur. VUK'da sadece vergi ziya ve usulsüzlük kabahati için içtima düzenlenmiştir. Bunun böyle olması da doğal kabul edilmelidir.³⁵⁶ Çünkü kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suç niteliğinde olduklarından, bunlara TCK'nın içtima hükümlerinin uygulanması gerekir.³⁵⁷

Kural olarak, dış dünyada değişiklik yaratan her netice ve her ihlal ayrı bir suç teşkil eder ve fail kaç netice ortaya çıkarmışsa o kadar suç işlemiş sayılarak her birinden ayrı ve bağımsız cezalara çarptırılır.³⁵⁸ Ancak tek fiille birden fazla suç işlendiğinde veya aynı suç normu birden fazla kez ihlal edildiğinde, suçlara ilişkin yaptırımların aynı anda uygulanması cezalandırmada adalet ilkesi zedelendiğinden özel düzenleme yapmak gerekmiştir. Böylelikle suçlarda içtima, tek fiille birden fazla hukuki yararın ihlali ya da farklı fiillerle aynı hukuki yararın ihlal edilmesi durumunda karşımıza çıkar.³⁵⁹ Bundan dolayı kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları açısından içtima türlerinin ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

3.4.1. Kaçakçılık Suçlarında İçtima

3.4.1.1. Tek Bir Fiil İle Birden Çok Suç İşlenmesi

Tek fiil ile birden çok kaçakçılık suçu işlenmişse, TCK'nın 44. maddesinde düzenlenen fikri içtima hükmünün uygulanması gerekir. Burada faile tek ceza verilir.³⁶⁰ Fail tek fiil ile VUK'un 359. maddesinin (a), (b) ve (c) fıkralarını ihlal ederse, daha ağır yaptırımı düzenleyen (b) fıkrasındaki ceza ile cezalandırılacaktır.³⁶¹

³⁵⁶ Mutluer, a.g.e, s.255.

³⁵⁷ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.122; Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2004, s.53.

³⁵⁸ Serkan Açar, "Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", **TBB Dergisi**, 58, 2005, s.292.

³⁵⁹ Fatma Taş, **Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.175.

³⁶⁰ Mutluer, a.g.e., s.257.

³⁶¹ Yiğit, a.g.e., s.53; Aynı yönde bkz. Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.50.

Sahte belge düzenlemek hem VUK'un 359. maddesinin (b) bendinde belirtilen kaçakçılık suçunu, hem de TCK'nın 207. maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunu oluşturmaktadır. TCK'da özel belgede sahtecilik suçu için 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmüşken, VUK'da sahte belge düzenlemek suretiyle işlenen kaçakçılık suçu için 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası verilmesi düzenlenmiştir. Fikri içtima halinde, en ağır cezanın verilmesi gerektiğine göre, VUK'da yer alan 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasının esas alınması gerekir. Ancak burada faile sadece vergi kaçakçılığı suçundan dolayı ceza verilmesinin nedeninin, birleşme kuralları değil, VUK'un bu suçu özel olarak düzenlemesi ve VUK'un TCK'ya göre özel bir kanun olması görüşü de ileri sürülmüştür.³⁶² Diğer yandan özel evrakta sahtecilik suçunun oluşabilmesi için, düzenlenmiş bulunan belgenin kullanılması zorunlu iken, VUK'un 359. maddesinde ise belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen düzenlenmesi kaçakçılık suçunun oluşumu için yeterlidir. Ayrıca sahtelik konusu belgenin vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden olması ve bir vergilendirme işleminde kullanılmış olması da zorunludur. Örneğin bir tüccarın sipariş mektubunda yaptığı tahrifat kaçakçılık suçu kapsamında bir fiil olarak değerlendirilemez. Çünkü sipariş mektubunun vergi kanunlarına göre düzenlenmesi zorunlu değildir.³⁶³

TCK'nın belgede sahtecilik hükümlerine ilişkin içtima başlıklı 212. maddesi "Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur" şeklindedir. Bu düzenleme, evrakta sahtecilik suçu için içtima hükümlerinin uygulanamayacağı, dolayısıyla kaçakçılık suçu yanında evrakta sahtecilik suçundan da ceza verileceği şeklinde yorumlanabilir. Ancak Yargıtay 5237 sayılı TCK'nın 212. maddesindeki düzenlemenin, TCK'nın genel hükümleri arasında yer almaması nedeniyle, TCK'nın 5. maddesindeki "(...) yasanın genel hükümleri arasında yer alan düzenlemelerin özel yasalar açısından da uygulanacağı" kuralı kapsamında özel kanunlar açısından da uygulama olanağı bulunmadığını belirtmiştir. Buna göre özel kanunlarda düzenlenen suçların işlenmesi sırasında sahte evrak düzenlenmiş olması halinde failin ayrıca bu suçtan da cezalandırılabilmesi için o kanunda özel bir düzenleme yapılmış olması zorunludur. Keza

³⁶² Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.126; Yiğit, a.g.e., s.54.

³⁶³ Ali Parlar ve Güleç Demirel, **Adli ve İdari Vergi Suçları**, Ankara: Adil Yayınevi, 2002, s.189.

aksinin kabulü, ceza kanunlarında kıyasın uygulanması anlamına gelecektir.³⁶⁴ Bu doğrultuda özel kanun niteliğindeki VUK'da failin ayrıca evrakta sahtecilik suçundan cezalandırılacağına ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığı için iki suç içtima edecek ve ağır cezayı öngören kanun maddesi uygulanacaktır.

VUK'un 359. maddesinde defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu olmayan işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma fiilleri yaptırma bağlanmıştır. Ancak bu fiiller 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 112/1. maddesinde de suç olarak düzenlenmiştir. Bu durumda VUK'a ve SPK'ya göre suç oluşmuştur. TCK'nın 44. maddesi gereğince fikri içtima uygulanır, her iki suç birleşir ve hangi kanundaki ceza ağır ise ona göre hüküm verilir. En ağır ceza hâkimin takdirine göre belirlediği değil, kanunda öngörülen itibariyle en ağır olandır.³⁶⁵

3.4.1.2. Ayrı Fiillerle Birden Çok Kaçakçılık Suçu İşlenmesi

Bir kimsenin ayrı fiillerle birden çok kaçakçılık suçu işlemesi TCK'nın 43. maddesinde düzenlenen zincirleme suç kavramı ile ilgilidir. Bu durumda faile verilecek cezaya ilişkin iki görüş ileri sürülmektedir.

Birinci görüşe göre, VUK'un 359. maddesinde yazılı durumların hangisi gerçekleşirse gerçekleşsin suç işlenmiş sayıldığından kaçakçılık suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Kaçakçılık seçimlik hareketli bir suç olduğuna göre, failin bu maddenin çeşitli bentlerine giren hareketlerden birden fazlasını işlemesi durumunda, faile ihlal ettiği bent kadar değil, tek kaçakçılık suçunun cezası verilmelidir. Örneğin, hem defter, kayıt ve belgeleri yok edilmesi hem de sahte belge düzenlenmesi durumunda ortada seçimlik hareketli bir suç olduğundan bu fiillere tek ceza verilir.³⁶⁶ Ancak bu durumda hâkimin, TCK'nın 61. maddesi gereğince, failin suçu işleyiş biçimini ve kastın yoğunluğunu göz önüne alarak, VUK'un 359. maddesinde öngörülen cezayı alt sınırından ayrılarak artırması mümkündür.

³⁶⁴ YCGK. 06.04.2010, 2010/7-38 E., 2010/79 K.. (sinerjimevzuat.com)

³⁶⁵ Şenyüz, a.g.e., s.499.

³⁶⁶ Mutluer, a.g.e., s.256; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.123; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.563.

İkinci görüşe göre ise, kaçakçılık suçlarında içtima halinde, TCK'nın içtima ilişkili hükümleriyle, VUK'un kaçakçılık suçuna verilecek cezaları düzenleyen 359. maddesini birlikte değerlendirmek gerekir. Buna göre, VUK'un 359.maddesinde, ceza olarak, (a) bendinde yer alan fiiller için 'onsekiz aydan üç yıla kadar'; (b) bendinde yer alan fiiller için 'üç yıldan beş yıla kadar'; (c) bendinde yer alan fiiller için ise 'iki yıldan üç yıla kadar' hapis cezası verileceği düzenlenmiştir. TCK'nın 43. maddesine göre ise, "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" düzenlemesi mevcuttur. Buna göre ilk olarak tek kaçakçılık suçundan tek ceza verilecek, daha sonra ise zincirleme suç gereği cezada belirtilen oranda artırım yapılacaktır.³⁶⁷

Ayrı ayrı fiillerle birden çok kaçakçılık suçu işlenmesi durumunda; ilk görüşe göre kaçakçılık suçu seçimlik hareketli suçlardan olduğu için TCK'nın 61. maddesi doğrultusunda alt ve üst sınırlar arasında tek ceza verilmelidir. İkinci görüşe göre ise failin fiiline göre kaçakçılık suçunun cezası belirlenmeli, daha sonra ise zincirleme suç bulunduğu için TCK 43. maddesi gereğince artırım yapılmalıdır.³⁶⁸

VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerden birinin, birden fazla kez işlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için fiillerin aynı suç işleme kararıyla, değişik zamanlarda işlenmesi gerekmektedir. Ancak bu durumda TCK'nın 43. maddesi gereği zincirleme suça ilişkin hükümlerin uygulanması ve cezanın belirtilen oranlar arasında artırılması gündeme gelecektir. Buna karşın, aynı suç işleme kararı olmaksızın ayrı ayrı kastla VUK 359. maddesindeki fiillerle farklı vergi kanunları ihlal edilmişse tek suç değil ayrı suçların bulunduğu öne sürülmüştür. Bu görüşe göre örneğin, gelir vergisinde ve katma değer vergisinde, matrahı eksik gösterme durumunda ayrı suçların varlığı kabul edilmelidir.³⁶⁹

³⁶⁷ Mutluer, a.g.e., s.257; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.124; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.565.

³⁶⁸ Ayrı zamanlarda tek suç işleme kararıyla (a) ve (b) fıkralarını ayrı ayrı ihlali durumunda faille daha ağır olan (b) fıkrasındaki ceza verilmeli, ceza TCK'nın 80. maddesi (TCK.m.43) gereğince artırılmalıdır görüşü için bkz. Yiğit, a.g.e., s.53; Aynı yönde bkz. Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yapımların Etkinliği**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.50.

³⁶⁹ Yiğit, a.g.e., s.54.

Ayrı fiillerle birden çok kaçakçılık suçu işlenmesi sorununa ikili bir ayırım yapılarak çözüm üretmenin mümkün olduğu görüşü bulunmaktadır. Buna göre, kaçakçılık suçu seçimlik hareketli suç olduğuna göre, VUK'un 359. maddesinde tipikliği belirten fıkralardaki 'veya' ifadesi bulunan hareketlerin birden fazlasını işleyen fail tek suçtan sorumlu olmalıdır. Çünkü VUK'un 359. maddesinde (a), (b) ve (c) fıkralarında belirtilen her bir suç kategorisinde, her bir fıkranın aynı konuya ilişkin fiilleri seçimlik hareketler olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla bu hallerde tek suçtan bahsedilecektir. Aynı zamanda bu fiiller zincirleme suçun oluşumu bakımından kendi içinde aynı suç olarak görülmelidir. Diğer şartlarında varlığı halinde zincirleme suça ilişkin hükümler esas alınmalıdır. Örneğin, VUK'un 359/b. maddesindeki fiilleri aynı vergilendirme döneminde değişik zamanlarda ihlal eden fail için zincirleme suça ilişkin hükümler uygulanmalıdır.³⁷⁰ Ancak Yargıtay kararlarında farklı uygulama olduğu da belirtilmiştir.³⁷¹ Yargıtay içtihatlarında, sahte belge düzenlemek ve kullanmak fiillerini farklı iki suçun unsurları olarak kabul edip, VUK'un 359/b-1. maddesinde seçimlik hareket olarak belirlenmiş fiilleri işleyen failerin, iki defa mahkûm edilmesi gerektiği kabul görmüştür. Ancak bu görüşe göre aralarında veya ibaresi bulunan seçimlik hareketlerin birlikte işlenmesi durumunda failin tek suçtan sorumlu olması, şartları oluşursa zincirleme suça ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir.³⁷²

Gerçekten Yargıtay sahte fatura düzenlemek ile kullanmak suçlarının birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olduğunu içtihatlarında belirtmektedir. Bu nedenle bu durumda iki ayrı suçun işlendiği kabul görmektedir. Ancak aynı takvim yılında birden fazla fatura düzenlenmesi veya kullanılması durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanması

³⁷⁰ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.90.

³⁷¹ “Şirket müdürü olan sanığın, (...) ayları arasında 213 Sayılı Yasa'nın 233. maddesine aykırı olarak düzenlenen 26.800 adet maliye rumuzu olmayan yasa dışı olarak basılmış sinema biletlerini seyircilere vermek suretiyle kullanarak yüklenen sahte belge düzenlemek suçlarını işlediği, vergi inceleme ve kaçakçılık suçu raporları ile dosyada mevcut diğer bilgi ve belgelerden anlaşılıp sübuta erdiği gözetilerek, aynı Kanun'un 359/b-1 maddesinin iki kez uygulanması suretiyle mahkûmiyeti yerine, yazılı şekilde beraatine karar verilmesi (...)”Yar. 11.CD. 29.11.2004, 2003/7289 E., 2004/8818 K.; “Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup sanık hakkında, yabancı uyruklu şahıslar adına sahte özel faturalar düzenleyerek, gerçekte yurt dışı yapılmayan mallar nedeniyle katma değer vergisi iadesi almak suretiyle vergi kaybına sebebiyet verdiğinin iddia olunması karşısında, yüklenen sahte fatura düzenlemek suçunun 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun 14. maddesinin 2. fıkrası uyarınca 1. fıkrasının kapsamı dışında kaldığı gözetilmeden, yazılı şekilde kamu davasının ortadan kaldırılmasına karar verilmesi (...)”Yar. 11.CD. 24.1.2005, 2003/17064 E., 2005/26 K.. (Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.91).

³⁷² Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.91.

gerektiğine ilişkin içtihadı da mevcuttur.³⁷³ Aynı doğrultuda Yargıtay başka bir içtihadında failin farklı takvim yıllarına ilişkin sahte fatura kullanmak suçunun ayrı suçları oluşturduğu, ancak aynı takvim yılı içerisindeki birden fazla fatura kullanılmasının ise zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasına yol açacağı hususunu vurgulamıştır.³⁷⁴ Bununla birlikte aynı hesap dönemi içerisinde olsa bile teselsül eden bir suçun varlığından söz edebilmek için suçta; iddianameyle dava açılması gibi hukuki bir kesinti meydana gelmemesi gerekmektedir. Çünkü hukuki kesinti gerçekleşirse birbirinden bağımsız suçlar oluşur.³⁷⁵

³⁷³ “Sanık hakkında ‘2005 takvim yılında sahte fatura düzenlemek ve kullanmak’ suçlarından dava açıldığı, sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu gibi aynı yılda birden fazla fatura düzenlenmesi veya kullanılması nedeniyle zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde tek suçtan mahkûmiyet hükmü kurulması(...)” Yar. 19.CD. 23.12.2015, 2015/2825 E. ve 2015/9100 K.. (sinerjimevzuat.com)

³⁷⁴ “Sanık hakkında vergi suçu raporu ve mütalaaya uygun olarak "2005-2006-2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak" suçlarından dava açıldığı, her takvim yılındaki filler ayrı suçları oluşturduğu gibi, aynı yılda birden fazla fatura kullanılması nedeniyle zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde tek suçtan mahkumiyet hükmü kurulması(...)" Yar. 19.CD. 25.11.2015, 2015/2910 E., 2015/7816 K.. (sinerjimevzuat.com)

³⁷⁵ “213 sayılı Vergi Usul Yasasının 174. maddesinde vergi uygulaması bakımından mükelleflerin defter ve kayıt tutup kapatmalarına ilişkin olarak ‘hesap dönemine’ yer verilmiş, madde de hesap dönemi bir takvim yılı olarak tanımlanmıştır. Kural olarak hesap dönemi 1 Ocak- 31 Aralık arası bir dönemi ifade etmektedir. (...)müteselsil suçun hukuki niteliği üzerinde de durulmalıdır. Ceza hukukunda ilke olarak her netice ayrı bir suç oluşturur ve fail kaç netice tevhit etmişse, o kadar suç işlemiş sayılarak her birinden dolayı ayrı ve bağımsız cezalara maruz kalır. Ancak bazı hallerde bu çeşitli neticelerden dolayı faile tek ceza verilmesi ile yetinilir. Müteaddit neticelerin meydana gelmesine rağmen, faile tek ceza verilmesini gerektiren hallerden biri de müteselsil suçtur. Müteselsil suçun mevcudiyeti için ortada müteaddit suçların bulunması, bu suçların yasanın aynı hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı bir suç işleme kararına bağlanması gerekir. Suç işleme kararından maksat, yasanın aynı hükmünü çeşitli kereler ihlal etmek hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyettir. Yasanın aynı hükmünü ihlal eden suçlar arasında uzun bir zaman fasılası girmesi çeşitli yargısal kararlar ile öğretide de belirtildiği gibi suçların aynı suç işleme kararının etkisi altında işlenmediğinin kabulünü gerektirmez. Müteselsil suçlarda suç teselsülün sona erdiği anda işlenmiş sayılır. (...)’vergi dönemi’, vergilerin türlerine ve hatta ticari faaliyetin niteliği ile vergilendirme usulüne göre kendi içlerinde değişkenlik göstermekte ve yine yasanın verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından aşağıya çekilebilmektedir.

Bu itibarla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme-tarih döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı anlaşılmaktadır.

Yine 213 sayılı Vergi Usul Yasasının, ‘Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat’ başlıklı 3. maddesinin 2. fıkrası ‘vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yere ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır’ hükmünü taşımaktadır.

Anılan Yasanın 4369 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılan 358. maddesi ile halen yürürlükte bulunan usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerinde, suçların oluşumu bakımından hesap dönemi-takvim yılının esas alındığı görülmektedir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi indiriminden yararlanmak için aynı hesap dönemi içerisinde ve farklı tarihlerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullananların fiillerinin hesap dönemi-takvim yılı esas alınarak teselsül eden bir suç oluşturduğunun kabul edilmesi Yasanın ruhuna aykırı bir yorum tarzı sayılamaz. Ancak burada, iddianameyle dava açılması gibi suçta hukuki kesinti husule gelmesi halinde ayrı bağımsız suçların oluşacağı ve yine bir yıllık bir süre içerisinde kanunun aynı hükmünün çeşitli kereler ihlal edilmesi halinde zararın ağırlığı, kastın yoğunluğu, failin amacı nazara alınarak (mülga) TCY. sınının 29. maddesi uyarınca cezanın artırılarak tatbiki hususunun düşünülmesi gerektiği de belirtilmelidir.

Failin birden fazla olan fiilleri VUK'un 359. maddesinin (a), (b) ve (c) fıkralarında düzenlenen farklı kategorilere giriyorsa birden fazla suç oluştuğunu kabul etmek gerekecektir. Bu görüşe göre örneğin, altın ticareti yapan mükellef aynı takvim yılı içerisinde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemiş (VUK.m.359/a) ve ayrıca sahte belge düzenleme fiili de gerçekleştirmişse (VUK.m.359/b); fiiller farklı kategoride düzenlendiğinden iki farklı suç oluşacak ve gerçek içtima uygulanacaktır.³⁷⁶

Kanaatimizce, kaçakçılık suçunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için; VUK'un aynı kategorisinde seçimlik olarak belirtilen fiillerin bir takvim yılı içerisinde aynı suç işleme kararıyla işlenmesi gerektiğine ilişkin görüş yerindedir. Çünkü burada fiiller arasında veya bağlacı kullanılmış ve hepsi aynı yaptırıma bağlanmıştır. Dolayısıyla fiiller birbirinden bağımsız bir suç oluşturamazlar. Benzer bir durum TCK'nın 191. maddesinde de mevcuttur. Buna maddeye göre, kullanmak için uyuşturucu veya uyarıcı madde satın alan, kabul eden veya bulunduran ya da uyuşturucu veya uyarıcı madde kullanan kişi aynı cezayla cezalandırılacaktır. Burada tipikliğe ilişkin fiiller arasında veya bağlacı bulunduğundan sadece birinin ihlal edilmesi suçun oluşumu için yeterlidir. Örneğin failin kullanmak için satın aldığı uyuşturucuyu evinde buldurması, kullanması aynı suça ilişkin hareketler olduğundan tek suçun varlığı değişmeyecektir.³⁷⁷ Failinin vergi kaçakçılığı oluşturan fiilleri aynı takvim yılı içerisinde olsa bile VUK'un 359. maddesine belirtilen farklı kategorilere giriyorsa aynı suçun işlendiğinden söz etmek mümkün değildir. Çünkü burada farklı yaptırımlara bağlanan ayrı ve bağımsız kaçakçılık suçları söz konusudur.

3.4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunda İçtima

Vergi ile ilgili işlemlere taraf olanlar, vergi mükellefinin durumu ile ilgili çeşitli konularda bilgi sahibi olurlar. Bu şekilde kişisel bilgilerin yanı sıra mükellefin açıklanmasını veya bilinmesini istemediği bilgiler sır niteliğindeki bilgilerde

(...)sahte olarak düzenlenmiş faturaları 1998 ve 1999 yılları içerisinde defter ve kayıtlarına intikal ettirerek KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı anlaşılan sanığın teselsül eden iki ayrı sahte fatura kullanma suçundan dolayı cezalandırılması gerektiğinden Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının kabulüne karar verilmesi gerekmektedir." YCGK. 05.03.2002, 2002/11-28 E., 2002/179 K.. (sinerjimevzuat.com)

³⁷⁶ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.92.

³⁷⁷ Benzer durum için bkz. TCK.m.188.

öğrenilebilir.³⁷⁸ Devlet, mükellefin vergi ile ilgili hesapları üzerinde inceleme yetkisinin bulunmasının yanında mükellefe bazı güvenceleri de vermesi gerekir. Vergi mahremiyetine uyma görevi de bu güvencelerden birisidir.³⁷⁹ Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporu ile tespit edilmiş olanların, kanuni mesleki kuruluşlarına bildirilmesi vergi mahremiyetinin ihlali değildir.³⁸⁰

VUK'un vergi mahremiyetinin ihlali başlıklı 362. maddesinde “bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, TCK'nın 239. maddesi³⁸¹ hükümlerine göre cezalandırılır” şeklinde belirtilmiştir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından TCK'nın 44. maddesinde düzenlenen fikri içtimanın uygulana yeri bulmaktadır. Örneğin 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 fail fikri içtima kuralı gereği en ağır cezayı gerektiren suç olan rüşvet suçu nedeniyle cezalandırılmalıdır. Fail bu sırrı elde etmek için ayrıca başka bir suç işlemiş ise gerçek içtima gereği bu suçtan dolayı da ayrıca cezalandırılması gerekecektir.³⁸²

³⁷⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2014, s.125.

³⁷⁹ Aslan, a.g.e., s.41.

³⁸⁰ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010, s.84.

³⁸¹ TCK'nın ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması başlıklı 239. maddesi şu şekildedir:

“(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür.

(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.

(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”

³⁸² Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.127.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından VUK ve TCK kapsamında bileşik suç ihtimali bulunmuyorken zincirleme suç ihtimali mümkün olabilir.³⁸³ TCK'nın 43. maddesine göre ise zincirleme suça ilişkin hükümlerin uygulanabilmesi için, fiilin aynı mağdura karşı işlenmesi veya tek fiille birden fazla kişiye karşı işlenmesi şarttır. Bu nedenle, aynı kişiye ait sır veya gizli kalması gereken bilgilerin tek bir fiil ile ifşa edilmesi veya kullanılması durumunda zincirleme suç gündeme gelecektir. Bununla birlikte aynı şekilde birden fazla kişiye ait sır veya gizli kalması gereken bilgilerin tek bir fiile ifşa edilmesi veya kullanılması durumunda da TCK'nın 43/2, maddesi gereğince zincirleme suça ilişkin hükümler uygulanacaktır. Örneğin, bir vergi dairesi çalışanının birden fazla kişiye ait sır veya gizli kalması gereken bilgileri aynı dosya ile bir basın organına göndermesi veya bir mükellefin işleriyle ilgili bilgileri rakip firmaya bir anlaşma çerçevesinde devamlı olarak vermesi durumunda tek ceza verilecektir. Ancak verilecek ceza TCK'nın 43. maddesi gereğince dörtte birden dörtte üçüne kadar artırılabilecektir.³⁸⁴

3.4.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunda İctima

VUK'un yasaklar başlıklı 6. maddesinin son fıkrası gereğince vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. VUK'un mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar başlıklı 363. maddesine göre ise:

Bu Kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK'nın 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne³⁸⁵ göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyanına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir.

Buradan hareketle mükellefin özel işlerini yapma suçunu TCK açısından görevi kötüye kullanma olarak nitelendirmek mümkündür.³⁸⁶

³⁸³ Taş, a.g.e., s. 176.

³⁸⁴ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.126.

³⁸⁵ TCK'nın görevi kötüye kullanma başlıklı 257/1. maddesi şu şekildedir:

“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 menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

³⁸⁶ Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.152

VUK'un 363. maddesi ile yükümlünün özel işlerini yapma suçunun cezası konusunda TCK'nın 257. maddesine atıf yapıldığı için bu suçta TCK ile VUK arasında fikri içtima söz konusu olamayacaktır. Çünkü tek bir ceza öngörülmüştür.³⁸⁷ Diğer yandan yükümlünün özel işlerini yapan fail aynı zamanda kaçakçılık suçunun işlenilmesine de katılırsa burada hem yükümlünün özel işlerini yapmaktan hem de kaçakçılık suçuna iştirakten sorumlu olacaktır.³⁸⁸

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunda zincirleme suç hükümlerinin uygulama alanı vardır. Örneğin, mükellefin önce hata düzeltme dilekçesini yazan kişi, sonra dava dilekçesini yazarsa aynı suç işleme kararıyla iki ayrı fiille bir kanun hükmü ihlal edildiğinden zincirleme suç söz konusudur.³⁸⁹

³⁸⁷ Bayraklı, a.g.e., s.141.

³⁸⁸ Bayraklı, a.g.e., s.141.

³⁸⁹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.127.

SONUÇ ve ÖNERİLER

213 sayılı Vergi Usul Kanunu vergi kabahati ve vergi suçlarına ilişkin olarak ayrıca ve öncelikli hükümleri ihtiva etmektedir. Bu doğrultuda vergi ceza hukuku açısından özel kanun niteliğindeki VUK'da iştirak ve içtima ilişkin düzenlemeler mevcut olduğu için öncelikle bu hükümler uygulanacaktır. Bununla birlikte kabahat ve suçlar ile bunların yaptırımlarına ilişkin diğer hususlarda olduğu gibi iştirak ve içtima açısından da genel kanun niteliğindeki 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümlerinden faydalanılacaktır.

Kabahatlerde iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen hareketin kabahate iştirak iradesiyle birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. VUK'da KK'ya paralel olarak tek faillik sistemi kabul edildiğinden, azmettiren veya yardım eden de asli fail olarak cezalandırılacaktır. Bununla birlikte vergi kabahatleri açısından iştirak halinin özel olarak düzenlendiği VUK'un 344/2. maddesi gereğince sadece vergi ziyanına üç kat ceza uygulanan fiillere iştirakin cezalandırılması mümkün kabul edilmelidir. Kanaatimizce, özel kanunun genel kanundan önce uygulanması ve kabahatlerde kanunilik ilkesi gereğince orta veya hafif nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerine iştirakin cezalandırılması hukuka uygun olmaz.

Vergi suçlarını kapsamında iştirak haline ilişkin özel düzenleme kaçakçılık suçu açısından VUK'un 360. maddesinde yapılmıştır. Kanun koyucu kaçakçılık suçunda menfaat ölçütünü getirmiş, buna göre suçun işlenmesinde menfaati bulunmayan iştirakçilerin cezasının yarısının indirilmesi öngörülmüştür. Böylelikle kaçakçılık suçuna iştirakin derecesi TCK'nın iştirake ilişkin hükümleri gereğince belirlenecek, belirlenen sonuç cezadan menfaat ölçütü nazara alınarak indirimle gidilebilecektir. Kaçakçılık suçu dışındaki diğer vergi suçları açısından ise, böyle bir ölçüt getirilmediği için doğrudan TCK'nın iştirake ilişkin genel hükümleri gereği uygulama yapılacaktır.

Faillerin bir suçta birleşmeleri iştirakin konusunu oluştururken, suçların bir failde toplanması ise suçların içtimaı ile ilgili bir konudur. Ceza hukukunda kaç tane fiil varsa o kadar suç ve kaç suç varsa o kadar ceza vardır genel kuralı mevcuttur. İçtima ise bu kuralın bir istisnasıdır. Dolayısıyla suçların içtimaı ancak istisnai olarak uygulanabilecektir.

Tek fiille farklı vergi ziyana neden olunması durumuna ilişkin olarak VUK'da özel içtima kuralı öngörülmiştir. VUK'un 335. maddesinde belirtildiği gibi tek bir fiil ile başka çeşitlerden vergi kaybına uğratılması durumunda her vergi bakımından ayrı bir ceza kesilecektir. Vergi hukukunun ve vergilendirme sisteminin kendine has yapısı nedeniyle VUK'da vergi kaybına yol açan bu durumlara özgü olarak KK'dan ayrılarak fikri içtima düzenlemesi kabul görmemiştir. Diğer yandan bizim de katıldığımız görüşe göre, VUK'da 1. derecede usulsüzlük ile 2. derecede usulsüzlüğün ya da bunlar ile özel usulsüzlükler arasında özel içtima kuralı öngörülmediği için genel kanun niteliğindeki KK doğrultusunda fikri içtima kuralları uygulanacaktır.

Vergi kabahatlerinde fikri içtima ilişkin olarak VUK'un 336. maddesinde bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri birlikte işlenirse, hangi kabahatin yaptırımı daha ağır ise o kabahatin cezası uygulanır. Ancak usulsüzlük kabahati oluşturan fiilin vergi kaybına da yol açtığı sonradan anlaşılırsa, önceden kesilmiş usulsüzlük cezası vergi kaybı nedeniyle kesilecek ceza ile karşılaştırılarak eksik ceza tamamlanacaktır. İçtima hali sadece vergi ziyayı kabahati ve 1. derece veya 2. derece genel usulsüzlük kabahatleri arasında geçerli olacaktır. VUK'un 353/2. maddesi gereğince özel usulsüzlük kabahati ile vergi ziyayı kabahatinin birleşmesi mümkün değildir.

Tek bir fiille hem vergi ziyayı veya usulsüzlük kabahati ve hem de VUK'da, TCK'da veya diğer kanunlarda suç meydana geliyorsa VUK'un 340. maddesi gereğince içtima hükmü uygulanmayacak, vergi kabahatinden dolayı ceza uygulanması, suçtan dolayı da işlem yapılmasını engellemeyecektir. KK'da ise bu konuda fikri içtima hükümlerinin uygulanarak sadece suça ilişkin yaptırım uygulanması yönünde düzenleme mevcuttur. VUK'daki özel düzenleme gereğince burada fikri içtima hükümleri uygulanmayacak, hem vergi kabahati hem de vergi suçu açısından yaptırım uygulanacaktır.

Bir takvim yılı içerisinde ayrı fiillerle farklı vergi kabahatleri işlenirse ayrı ayrı ceza verilir, zincirleme suç hükümleri uygulanmaz. VUK'un 337/1. maddesinde düzenlenen bu duruma göre kabahatli tarafından ayrı ayrı işlenen vergi ziyaı veya usulsüzlük kabahatlerine ayrı ceza uygulaması yapılacaktır. Bir takvim yılı içerisinde ayrı fiillerle aynı veya aynı türden birden çok vergi kabahati işlenirse yine ayrı ayrı yaptırım uygulanır. Fakat bir takvim yılı içinde aynı türden usulsüzlük fiilleri birden fazla işlenirse sonraki fiiller dörtte bir oranında cezalandırılır. Usulsüzlük fiillerinde bu şekilde özel içtima kuralının uygulanabilmesi için fiilin farklı usulsüzlük derecelerine ilişkin olmaması gereklidir.

Vergi suçları açısından vergi kabahatlerinden farklı olarak VUK'da içtımaa ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle TCK hükümleri vergi suçları açısından doğrudan uygulanacaktır. Tek bir fiil ile kaçakçılık suçunun farklı fıkralarındaki hareketler gerçekleştirilmiş ise; fikri içtım kuralı uygulanacak ve fail en ağır yaptırımı öngören fıkradan sorumlu tutulacaktır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçunda da koşulları oluşması halinde, TCK'nın içtımaa ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Kaçakçılık suçunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanma şekli konusunda ise farklı görüşler vardır. Bizimde katıldığımız görüşe göre kaçakçılık suçunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için; VUK'un 359. maddesinde aynı kategoride seçimlik olarak belirtilen kaçakçılık fiillerin bir takvim yılı içerisinde aynı suç işleme kararıyla işlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla failinin vergi kaçakçılığı oluşturan fiilleri aynı takvim yılı içerisinde olsa bile VUK'un 359. maddesinin farklı kategorilerine giriyorsa zincirleme suç hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Çünkü burada farklı yaptırımlara bağlanan ayrı ve bağımsız kaçakçılık suçları mevcuttur.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Ağar, Serkan (2005), “Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, **TBB Dergisi**, 58, 273-301.
- Akdoğan, Abdurrahman (2014), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2014.
- Aksoy, Şerafettin (2010), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aldemir, Hüsnu (2007), **Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanununun Yorumu**, Ankara: Kartal Yayınevi.
- Arslan, Mehmet (2011), **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, İstanbul: MKM Yayıncılık.
- Aslan, Memduh (2008), **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Artuk, Mehmet Emin ve diğerleri (2009), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Aydın, Devrim (2009), **Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak**, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aydın, Nurullah (2009), **Türk Suç ve Ceza Hukuku**, 2. baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bakıcı, Sedat (2007), **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Batun, Mehmet (2010), “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, **Yaklaşım Dergisi**, 18 (213).
- Baykara, Bekir (2009), **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (2006), **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Yayınları.
- Bekar, Elif (2011), “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, LXIX (1-2), 1033-1050.

- Bilici, Nurettin (2013), **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Candan, Turgut (2010), **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Centel, Nur ve diğerleri (2005), **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Çomaklı, Şafak Ertan (2008), **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Demirbaş, Timur (2013), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Donay, Süheyl (2008), **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta Yayınları.
- Dönmezer, Sulhi ve Erman, Sahir (1997), **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt 1, 12. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- (1997), **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt 2, 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Edizdoğan, Nihat ve diğerleri (2007), **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erem, Faruk ve diğerleri (2006), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Erman, Sahir (1988), **Vergi Suçları**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.
- Gerek, Şahnaz ve Aydın, Ali Rıza (2010), **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Göktürk, Neslihan (2014), “Türk Hukuku’nda Suçların İçtimaı”, **CHKD**, 2 (1-2), 31-59.
- Hakeri, Hakan (2003), **Ceza Hukukunda İhmal Kavramı ve İhmali Suçların Çeşitleri**, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- (2010), **Tıp Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- (2011), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.

- İçel, Kayıhan (1972), **Suçların İctimai**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- İçel, Kayıhan ve Donay, Süheyl (2005), **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, Genel Kısım 1. Kitap, İstanbul: Beta Yayınları.
- İçel, Kayıhan ve diğerleri (2004), **Suç Teorisi**, 2. Kitap, 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- İpekçioğlu, Pervin Aksoy (2012), “Türk Ceza Kanunu’nda Bileşik Suç”, **AÜHFD**, 61 (1), 43-67.
- Kangal, Zeynel (2011), **Kabahatler Hukuku**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Karakoç, Yusuf (2013), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 15, 1259-1308.
- (2014), **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.
- (2016), **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Katoğlu, Tuğrul (2012), “Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları”, **AÜHFD**, 61 (2), 657-693.
- Kılıç, Ayhan (2014), “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, **TAAD**, 18, 299-348.
- Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin (2009), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhâl (2009), **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 3. baskı, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılyar, Sema Ayatar, “Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı”, <http://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/17-Sema-AYATAR-KIZILYAR.pdf>, 1637-1667. (26.01.2016)
- Koca, Mahmut ve Üzülmez, İlhan (2014), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kocahanoğlu, Osman Selim (1977), **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, İstanbul: Bilmen Basımevi.
- Mahmutoğlu, Fatih Selami (2009), **Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Mercimek, Fulya ve Gerçek, Adnan (2013) “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai sorumluluk”, **TAAD**, 14, 191-228.
- Mutluer, M. Kamil (2006), **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Narter, Recep ve Sarıcaoğlu, Ercan (2013), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, **EÜHFD**, XVII (1-2), 73-99.
- Ok, Nuri ve Gündel, Ahmet (2002), **Ceza Muhakemesinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öncel, Mualla ve diğerleri, (2015), **Vergi Hukuku**, 24. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Önder, Ayhan (1989), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt 2, İstanbul: Beta Yayınları.
- Öz, Ersan (2004), **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbalcı, Yılmaz (2004), **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık.
- Özbek, Veli Özer (2010), **Yeni Türk Ceza Kanununu Anlamı**, Cilt 1, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özbek, Veli Özer ve diğerleri (2011), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özen, Mustafa (2007), “Ceza Hukukunda Fikri İçtima”, **TBB Dergisi**, 73, 132-145.
- (2008), **Suçların İçtimaı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özgenç, İzzet (2013), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özyer, Mehmet Ali (2015), **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 7. Baskı, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Parlar, Ali ve Demirel, Güleç (2002), **Adli ve İdari Vergi Suçları**, Ankara: Adil Yayınevi.
- Pehlivan, Osman (2010), **Vergi Hukuku Genel İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Derya Kitabevi.

Sancar, Türkan Yalçın (2007), “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme Suç”, **TBB Dergisi**, 70, 244-259.

Soyaslan, Doğan (2014), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.

Soygüt, Mualla Buket (2006), “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç Ve Cezalara İlişkin Hakları”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 10, 253-265.

Şenyüz, Doğan (2015), **Vergi Ceza Hukuku**, 8. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.

Taş, Fatma (2008), **Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Taşdelen, Aziz (2010), **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara: Turhan Kitabevi.

Toroslu, Nevzat (2009), **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Ankara: Savaş Yayınevi.

Uğur, Hüsamettin ve Elibol, Mert (2015), **Vergi Suçları**, Ankara: Adalet Yayınevi.

Ürel, Gürol (2007), **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Üstün, Ümit Süleyman ve Şişman, Gülden (2009), “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 339.

Yavaşlar, Funda Başaran (2008), “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 233, 72-94.

————— (2008), “Vergi Suç ve Kabahatlerinde Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, 82 (6), 2839-2859.

Yılmaz, Ejder (2001), **Hukuk Sözlüğü**, 6. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.

Yiğit, Uğur (2004), **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul: Beta Yayınları.

<http://sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>

ÖZGEÇMİŞ

Muammer KOÇ, Afyonkarahisar ilinde, 10.01.1983 tarihinde doğdu. İlköğretimini İdil Anafartalar ve Kuşadası Yedieylül İlkokulu'nda, orta ve lise öğrenimini Söke Hilmi Fırat Anadolu Lisesi'nde tamamladı. 2001 yılında girdiği Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden 2005 yılında mezun oldu. 2006 yılında adli yargı hâkim adayı olarak Adalet Bakanlığı'nda göreve başladı. 2007 yılında Araban ilçesine hâkim olarak atandı. Daha sonra sırasıyla Espiye, Iğdır ve Dikili adliyelerinde çalıştı. Halen Antalya adliyesinde hâkim olarak görev yapmaktadır. Koç, evli ve iki çocuk babası olup, İngilizce bilmektedir.