

**T.C.**  
**BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**

**Yüksek Lisans Tezi**

**KABAHATLER KANUNU HÜKÜMLERİ İŞİĞİNDA VERGİ**  
**KABAHATLERİNDE KATILMA VE BİRLEŞME**

**Kemal Mecit**

**Zonguldak 2015**

**T.C.**  
**BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**

**Yüksek Lisans Tezi**

**KABAHATLER KANUNU HÜKÜMLERİ IŞIĞINDA VERGİ**  
**KABAHATLERİNDE KATILMA VE BİRLEŞME**

**Hazırlayan**  
**Kemal Mecit**

**Tez Danışmanı**  
**Doç. Dr. Gökhan Dökmen**

**Zonguldak 2015**

T.C.  
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalında 135282109008 numaralı Kemal Mecit'in hazırladığı "Kabahatler Kanunu Hükümleri Işığında Vergi Kabahatlerinde Katılma ve Birleşme" konulu ~~DOKTORA~~/YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 26/06/2015 Cuma günü saat 14:00'te yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OYBİRLİĞİYLE/~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

Başkan



Doç. Dr. Onur EROĞLU

Üye



Doç. Dr. Gökhan DÖKMEN (Danışman)

Üye



Yrd. Doç. Dr. Yıldırım TAYLAR

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

27/07/2015

Yrd. Doç. Dr. Fatih DAYRAMOĞLU  
Enstü Müdür Yardımcısı

## ÖZET

Kurum	: BEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı	: Kabahatler Kanunu Hükümleri Işığında Vergi Kabahatlerinde Katılma ve Birleşme
Tez Yazarı	: Kemal Mecit
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Gökhan Dökmen
Tez Türü, Yılı	: Yüksek Lisans Tezi, 2015
Sayfa Adedi	: 134

Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğiliminin, vergi hukuku alanındaki etkisi sebebiyle vergi kanunlarında da vergi suçları ve vergi kabahatlerinin ayrı ayrı düzenlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Türk Ceza Hukukunda 2005 yılında yürürlüğe giren Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu ile bir takım yenilikler getirilmiştir. Bu kanunlardaki bazı hükümlerin amacı özellikle ceza hükmü içeren kanunların uygulanmasında birlik sağlamaktır. Suç sayılan eylemler konusunda özel kanunlardaki ayırık kuralların uygulanmayacağı yönünde farklı bir uygulama ve düşünce olmamakla beraber, kabahatler (özellikle vergi kabahatleri) açısından durum farklıdır.

Kabahatlere uygulanacak bir kısım kuralları belirlemek amacıyla yapılan çalışmada yöntem olarak, literatür taraması ve yargı kararlarının incelenmesi seçilmiş, Ülkemizde ceza hukuku alanında 2005 yılında kabul edilen suç ve kabahat ayırımına dair iki rejimin vergi kabahatleri açısından uygulanıp uygulanmadığı araştırılmıştır. On yıllık bir uygulama geçmişi olan Kabahatler Kanunu'nun, özellikle kabahatlerin özel görünüş hallerinden olan katılma ve birleşmeye ilişkin genel hükümlerinin uygulanması konusu incelenmiş, sonuç olarak uygulama konusunda doktrinde farklı görüşler bulunduğu, yargı organlarınca Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi kabahatleri açısından göz önüne alınmadığı anlaşılmıştır. Ayrıca bu konuda kanun metinlerinin karşılaştırmalı olarak tartışıldığı yeterli sayıda akademik araştırma bulunmadığı görülmüştür. Yaşanan tartışmalara topluca yer vermek ve bu konuda farkındalık yaratmak amacıyla hazırlanan tez, Kabahatler

Kanunu'nun katılma ve birleşmeye ilişkin genel hükümlerinin vergi kabahatleri açısından da uygulanmasının zorunlu olup olmadığını, bir başka ifade ile vergi hukuku ile kabahatler hukukunun etkileşimini konu edinmektedir. Bu bağlamda, bölümlerde, öncelikle ceza ve kabahatler hukukunun hükümleri, arkasından vergi usul hukukunun aynı konudaki hükümleri incelenip tartışılmıştır. Kabahatler Kanunu ile Vergi Usul Kanunu, özel ve genel kanun ile kanunların uygulama önceliği açısından karşılaştırılmış ayrıca Vergi Usul Kanunu'ndaki kimi uygulamaların “*ne bis in idem*” ilkesine aykırı olup olmadığı da tartışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kabahat, Usulsüzlük, Vergi Ziyai, Katılma, Birleşme

## ABSTRACT

Institution	: BEÜ Institute of Social Sciences, Department of Finance
Title	: Participation and Joining for Tax Misdemeanor in the light of provisions of Misdemeanor Code
Author	: Kemal Mecit
Adviser	: Assoc. Prof. Gökhan Dökmen
Type of Thesis, Year	: MSc. Thesis, 2015
Total Number of Pages	: 134

Thereby the effect of decriminalization tendency of misdemeanours on tax law, in tax acts the necessity of regulation of tax offences and tax misdemeanours separately emerged.

In Turkish Criminal Law, a set of innovations brought with Turkish Criminal Law and Misdemeanour Law which effectuated in 2005. The purpose of some provisions in this law is to secure uniformity for especially laws including criminal sentence. About acts which considered as a crime, along with there is no different thoughts and implementation whether discrete rules will be implemented or not in special law, from the point of misdemeanours (especially tax misdemeanours) the situation is different.

In the study, in order to set some rules implementing to misdemeanours literature search and examination of judicial decisions was chosen as a method; the criminal law admitted in our country in the year of 2005 was searched whether two regime about tax misdemeanours was implemented or not. Misdemeanour law having 10 year past was studied especially in the topic of provisions related to attendance and union which are the special aspects of misdemeanours; as a result, it is understood that in the matter of implementation there are different opinions and it is also understood that general provisions of Misdemeanours Laws was ignored with regard to tax misdemeanours by judicial bodies. Furthermore, it was seen that there was no enough academic research where law texts argued comparatively. In the

thesis prepared to give place to arguments as a whole and to create awareness about this topic, it was mentioned whether the general provisions of Misdemeanours Laws related to attendance and union is obligatory with regard to tax misdemeanours, in other words it was mentioned the interaction of tax law and misdemeanours law. In this context, in the sections firstly behind the provisions of criminal and misdemeanour law, the provisions of tax procedure law was examined and discussed. Misdemeanour and Tax Procedure Law was discussed with regard to the special and public acts and the priority of the implementation of the laws, in addition it was discussed that some implementations in Tax Procedure was against the “nebis in idem” principle.

**Keywords:** Misdemeanour, Irregularity, Tax Loss, Attendance, Joining

## ÖNSÖZ

Vergi kabahatlerinin düzenlendiği ana metin Vergi Usul Kanunu'dur. Ancak Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla artık bu kanun da vergi kabahatleri için uygulanabilir hale gelmiştir. Dolayısıyla hem Vergi Usul Kanunu hem de Kabahatler Kanunu'nun düzenleme alanına giren kabahatler ve özellikle kabahatlerde katılma ve birleşme konusunda uygulanabilir türden birden fazla hüküm bulunduğundan kabahatliye hangi kuralın uygulanacağı uygulamada tartışma yaratmakta ve bu tartışmalar kişilerin hukuki güvenliğini tehdit etmektedir. Hukuk kurallarının ve özelde vergi hukuku kurallarının diğer hukuk kuralları gibi küresel gelişme ve değişime bağlı olarak değişmesi kaçınılmazdır. Ancak değişen bu kuralların özellikle benzer konularda yeknesaklık sağlanmasına yönelik konuluş amacından farklı uygulanması hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir..

Hukuk devletinin en önemli ilkelerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesi vergi hukukunun da başlıca ilkesi olup vergi ile ilgili tüm işlemlerin belirli olmasını zorunlu kılar ve bireylerin, hangi eylemlerine hangi kuralın uygulanacağını bilmelerini gerektirir. Bir başka ifade ile birey, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini anlamalıdır. Özellikle aynı konuda uygulanacak birden çok ve benzer kural varsa bireylerin/mükelleflerin tutum ve davranışlarını hangi kurala göre düzene sokacağını bilmeleri zordur. Ayrıca kuralların uygulayıcılar tarafından bugünden yarına değişik uygulanması, hukukta istikrarı bozacak, ekonomik ve sosyal ilişkilerini hangi kuralla göre düzenleyeceklerini bilmeyecek olan bireylerin kamu otoritesine olan güven duygusu da zedelenebilecektir. Kaldı ki vergi sistemi hukuki güvenlik var olduğunda işlerlik kazanacak ve ayakta kalacaktır. Vergi sisteminin işlerlik kazanmasına ve ayakta kalmasına yardımcı olan en önemli unsurlardan biri de vergi cezalarının oluşturduğu yapı olduğundan bu yapının gerek amaçları gerekse uygulanması ile üzerinde durulması gereken alanlardan biri olduğu kabul edilmektedir.

Bu kapsamda, çalışmada vergi ceza sisteminin belkemiğini oluşturan vergi kabahatlerinin, uygulamada en sorunlu olan alanlardan, katılma ve birleşme kuralları



açısından ele alınması amaçlanmıştır. Çalışmanın, bu alandaki tüm araştırmacı ve uygulamacılara faydalı olması temenni edilmektedir. Ayrıca, bu çalışmanın tasarımından başlayarak, oluşumuna ve sonuçlanmasına kadar geçen süreçte, bilgi ve tecrübeleriyle bana ışık tutan saygıdeğer Hocam Doç. Dr. Gökhan DÖKMEN'e çalışma sürecinde bana maddi-manevi olarak desteklerini esirgemeyen Eşim Nehare MECİT ve Kızım Nazlı Hazal MECİT ile Değerli Dostum Doç. Dr. Burak BAHADIR'a teşekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET .....	iii
ABSTRACT .....	v
ÖNSÖZ .....	vii
İÇİNDEKİLER .....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ .....	xii
GİRİŞ .....	1
<b>1. TÜRK HUKUKUNDA KABAHAT VE SUÇ KAVRAMI .....</b>	<b>5</b>
1.1. Kabahat ve Suç Kavramları .....	5
1.1.1. Kabahat Kavramı .....	6
1.1.2. Suç Kavramı .....	9
1.2. Kabahatler ve Suçlar Arasındaki Farklar .....	10
1.3. Ceza ve İdari Yaptırım Ayrımı .....	14
1.3.1. Ceza .....	15
1.3.2. İdari Yaptırım .....	16
1.4. Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Çalışmaları .....	17
1.5. Kabahatlerin Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri .....	21
1.5.1. Kabahatler Kanunu'nda Düzenlenen Kabahatler .....	22
1.5.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Kabahatler .....	22
1.5.2.1. Vergi Ziyat .....	25
1.5.2.2. Usulsüzlük .....	26
1.5.2.2.1. Genel Usulsüzlükler (Dereceleri) .....	27
1.5.2.2.2. Özel Usulsüzlükler .....	28
1.5.3. Diğer Kanunlarda Düzenlenen Kabahatler .....	30
1.6. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Kabahatlere Uygulanacak Kanunun Tespiti Sorunu .....	32
1.6.1. Vergi Kabahatlerinde Genel Kanun-Özel Kanun İlişkisi .....	33
1.6.2. Vergi Kabahatlerinde Önceki Kanun-Sonraki Kanun İlişkisi .....	34
1.7. Vergi Kabahatleri ve “ <i>Ne Bis In Idem</i> ” İlkesi .....	37

1.7.1. İlkenin İç Hukuktaki Uygulaması.....	37
1.7.2. İlke Konusunda Vergi Hukuku ile İlgili Olarak, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Kararlarında Yapılan Tartışmalar .....	41
1.7.3. İlkenin Vergi Usul Kanunu Özelinde Tartışılması .....	47
<b>2. KABAHAHLERİN ÖZEL İŞLENİŞ ŞEKİLLERİ: KATILMA VE BİRLEŞME.....</b>	<b>51</b>
2.1. Türk Ceza Kanunu Açısından Katılma ve Birleşme .....	51
2.1.1. Katılma .....	51
2.1.1.1. Birlikte Faillik .....	54
2.1.1.2. Azmettirme .....	56
2.1.1.3. Yardım Etme.....	57
2.1.1.4. Bağlılık Kuralı.....	59
2.1.1.5. Birlikte İşlenen Suçlarda Gönüllü Vazgeçme .....	60
2.1.2. Birleşme .....	62
2.1.2.1. Bileşik Suç .....	64
2.1.2.2. Zincirleme Suç .....	65
2.1.2.3. Fikri İçtima.....	67
2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Katılma ve Birleşme .....	71
2.2.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Katılma.....	71
2.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Birleşme .....	72
2.2.2.1. Tek Bir Fiil İle Birden Çok Kabahatin İşlenmesi.....	72
2.2.2.2. Tek Bir Fiil İle Hem Kabahat Hem de Suç İşlenmesi .....	72
2.2.2.3. Ayrı Fiillerle Birden Fazla Kabahatin İşlenmesi .....	73
2.3. Kabahatler Kanunu'na Göre Katılma ve Birleşme.....	73
2.3.1. Kabahatler Kanununa Göre Katılma.....	73
2.3.2. Kabahatler Kanununa Göre Birleşme .....	74
2.3.2.1. Tek Bir Fiil İle Birden Çok Kabahatin İşlenmesi.....	74
2.3.2.2. Tek Bir Fiil İle Hem Kabahat Hem de Suç İşlenmesi .....	75
2.3.2.3. Ayrı Kabahatin Birden Çok Sayıda İşlenmesi Durumu .....	75
<b>3. KABAHAHLER KANUNU'NUN KATILMA VE BİRLEŞME HÜKÜMLERİ</b>	
<b>AÇISINDAN VERGİ USUL KANUNU'NA ETKİSİ .....</b>	<b>76</b>
3.1. Kabahatler Kanunu'nun Vergi Kabahatlerine Uygulanabilirliği .....	76

3.2. Katılma ve Birleşme Hükümleri Açısından Kabahatler Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda Hüküm Bulunan Haller.....	84
3.2.1. Katılma .....	84
3.2.1.1. Kabahatler Kanunu'na Göre Katılma .....	84
3.2.1.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Katılma .....	87
3.2.1.2.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Suçlar ve Kabahatler Açısından Sorumluluk .....	88
3.2.1.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Suçlar Açısından Katılma .....	90
3.2.1.2.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Kabahatler Açısından Katılma ve Şartları .....	92
3.2.2. Birleşme .....	99
3.2.2.1. Kabahatler Kanunu'na Göre Birleşme .....	100
3.2.2.1.1. Tek Bir Fiille Birden Çok Kabahatin İşlenmesi Durumu .....	100
3.2.2.1.2. Aynı Kabahatin Birden Çok Sayıda İşlenmesi Durumu .....	101
3.2.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Birleşme .....	102
3.2.2.2.1. Tek Bir Fiil İle Birden Çok Kabahatin İşlenmesi .....	103
3.2.2.2.2. Ayrı Fiillerle Birden Fazla Kabahatin İşlenmesi .....	109
3.3. Kabahatler Kanununda Hüküm Bulunmasına Karşın Vergi Usul Kanunu'nda Hüküm Bulunmayan Haller.....	113
3.3.1. Kabahatler Kanunu Açısından Tek Bir Fiil ile Hem Kabahat Hem de Suç İşlenmesi Durumu .....	113
3.3.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Tek Bir Fiil ile Hem Kabahat Hem de Suç İşlenmesi.....	114
3.4. Kabahatler Kanunu'nda Hüküm Bulunmamasına Karşın Vergi Usul Kanunu'nda Hüküm Bulunan Haller.....	115
3.5. Genel Değerlendirme.....	116
<b>SONUÇ .....</b>	<b>123</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>130</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

AKİP	: Açıklamalı Kanun-İçtihat Programı
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz	: Bakınız
CD	: Yargıtay Ceza Dairesi
CGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
D	: Danıştay Dairesi
E	: Esas
İHAM	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
K	: Karar
KK	: Kabahatler Kanunu
RG	: Resmi Gazete
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TL	: Türk Lirası
UM	: Uyuşmazlık Mahkemesi
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Topluluklar halinde yaşayan insanların davranışlarını düzenleyen kurallar bütünü olan hukuk kurallarını ihlal etmenin hukuk sistematiği içerisinde bir yaptırımı söz konusudur. Tarihsel süreçte, önceleri, sosyal düzen kurallarını ihlal eden eylemlerin tamamı hukuk literatüründe suç olarak adlandırılmıştır. Ancak Devletler, tarihsel gelişim içerisinde, sosyal düzeni güvence altına almak için bazı fiilleri daha ağır yaptırıma tabi tutarak suç saymış, bazılarını da sosyal düzeni daha az bozucu sayıp daha hafif cezalarla cezalandırma siyasetini benimseyerek kabahat olarak ele almıştır. Süreç içerisinde, ihlal teşkil eden eyleminin suç mu yoksa kabahat mi sayılacağı, kanun koyucunun kanunu yaptığı dönemdeki sosyal ve kültürel ihtiyaçlara göre şekillenmiştir. Yeni ihtiyaçlar sebebiyle önceleri suç olarak adlandırılan kimi eylemlerin, artık kabahat olarak nitelendirilmesi ve suçlarla kabahatlerin ayrı ölçütlere tabî tutulmaması gerektiği düşüncesi ortaya çıkıp genel olarak kabul görmüştür. Bu gelişmeler karşısında artık hukuka aykırı eylemlerin tamamının sanki bu gelişmeler yokmuş gibi suç genel kavramı altında ele alınmaması gerektiği ifade edilebilir.

Ceza hukukunda “suç” ve bunun karşılığı olan “ceza” şeklindeki çekirdek ayrım, idari ceza hukuku alanında ya da bugün için pozitif hukuka yansıyan diğer alt alan olarak Kabahatler Kanunu’nda “kabahat” ve karşılığı olan “idari yaptırım” olarak kendini göstermektedir. Kabahat ve bunun karşılığı olan idari yaptırım, niteliksel olarak suç ve ceza kavramına benzemekle birlikte temel olarak suç ve ceza kavramlarının tam karşılığı değildirler.

Suç ve kabahatler, hukuk düzenine uymamanın maddi görünümleri, ceza ve idari yaptırımlar ise bu davranışların hukuktaki karşılıklarıdır. Vergi hukuku düzenine uymamanın yaptırımları da, vergi sisteminin işlerlik kazanmasına ve ayakta kalmasına yardımcı olmaları açısından önem taşımaktadırlar. Ancak vergi hukukunun kendine özgü bir hukuk dalı olması ve sürekli değişikliklerle ayakta durması sebebiyle, bu alanda yapılan yenilikler ceza sistemine aykırı bir takım uygulamaları da beraberinde getirebilmektedir. Dolayısıyla vergi kabahatlerinin oluşturduğu kendine özgü düzenleme şekli, üzerinde durulması gereken alanlardan biridir. Bu

kapsamda, çalışmada vergi hukuku ile ceza hukukunun kesişen/etkileşim alanında bulunan, vergi kabahatleri ve bunların karşılığı olan idari yaptırımların vergi hukuku bileşeninde ancak ceza hukuku çerçevesinde irdelenmesi amaçlanmaktadır.

Türk ceza hukukunda ortaya çıkan yeni gelişmeler bağlamında kabahatler ile ilgili de yeni düzenlemeler yapılmıştır. Ancak Kabahatler Kanunu ile getirilen yeniliklerden beklenen yararın, vergi kabahatleri açısından sağlandığını ifade etmek mümkün görünmemektedir. Özellikle 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren Kabahatler Kanunu ile getirilen yeniliklere paralel olarak, uyum çalışmaları, bir başka ifade ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılması zorunlu hale gelen değişiklikler, yapılmadığı için her iki kanun hükümlerinin çeşitli konularda çatışma halinde olduğu görülebilmektedir.

Kabahatlerin yaptırımlarının idari organlar tarafından uygulanmakta olması, idari organlardaki görevlilerin çoğunlukla hukukçu olmaması, hukukçu olanların da bu konu üzerinde yeterince durmaması ve kanun koyucunun da sürekli değişiklikler yapması, vergi hukuku alanında, aslında ceza hukukunun alanını ilgilendiren konularda, birbiriyle uyumsuz ve hatta tamamen ters kuralların ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir. Vergi kabahatlerinin özel oluşum biçimleri olan katılma (iştirak) ve birleşme (içtima) durumlarına idare ve idari yargı ile adli yargı anlayışı arasında ciddi farklar ortaya çıkmakta, idare kabahatten ceza vermezken aynı eylem suç sayılarak adli yargı makamlarınca cezaya hükmedilebilmektedir. Sebep öne sürmeksizin aynı konuda farklı kanunlarda yapılan düzenlemeler, ilgililer tarafından, hukuk devleti ile hukuki güvenlik ilkelerine uygun olmayacak şekilde farklı uygulandığı için, kural muhatapları açısından yargıya olan güven sarsılabilmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinin üzerinden on yıllık bir zaman geçmiş olmasına rağmen, vergi idaresi Kabahatler Kanunu'nu dikkate almaksızın vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları kesmeye, asliye ceza ve vergi mahkemeleri ise bu kanunu dikkate almaksızın kararlar vermeye devam etmektedir. Anayasa'nın 8. maddesi ile ve 138. maddesinin 1. fıkrasına göre yürütme ile yargı tarafından dikkate alınması anayasal zorunluluk olduğu halde, Kabahatler Kanunu görmezlikten gelinmekte ve adeta yok sayılmaktadır. Çoğunlukla aynı zamanda vergi mükellefi

olan ceza sorumlularına, hem suç hem de kabahat teşkil eden eylemlerinden dolayı kabahatin cezası uygulanırken, bunlar ayrıca adli kovuşturmayaya tabi tutulmakta ve Türk hukukunda da üstü kapalı olarak (zımnen) kabul edilen “*ne bis in idem*”<sup>1</sup> kuralı ihlal edilerek sorumluların/mükelleflerin mağdur olmasına devam edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu ile Kabahatler Kanunu'nda katılma ve birleşmenin ne şekilde olacağı ve çeşitleri açıklanmamıştır. Kavramların ceza hukuku kökenli olmaları sebebiyle bu iki kavramın tanımlanabilmesi amacıyla ceza hukuku bilgisine ihtiyaç duyulduğundan, öncelikle Türk Ceza Kanunu'ndaki birleşme ve katılma hükümleri ele alınıp açıklanmış devamında diğer iki kanundaki düzenlemelerin açıklanmasına çalışılmıştır.

Çalışmada suç ve kabahatler arasındaki ayırım ölçütleri açıklanarak vergi ziyai ve usulsüzlüklerin kabahat olup olmadığı konusundaki tereddütlerin giderilerek, literatürdeki kavram kargaşasına son verilmesine çalışılmaktadır. Çalışmanın genelinde kabahatlerin özel görünüş biçimlerinden sadece birleşme ve katılmaya ilişkin kuralların tartışılmasına yer verilecektir. Vergi ceza hukuku ile ceza hukukundaki katılma ve birleşmeye ait uygunluk ve uyumsuzluklar belirlendikten sonra uyumsuzlukların ortadan kaldırılabilmesi için atılması gerekli adımların neler olması gerektiğinin kapsamlı bir şekilde ortaya konulması amaçlanmaktadır. Kabahatler Kanunu uzun süredir yürürlükte olmasına rağmen, Kanunun birleşme ve katılma hükümlerini uygulamayan idare ve yargı organlarının, neden kanunu uygulamaları gerektiği konusu açıklanmaya ve hiç olmazsa Kanun'un uygulanması açısından farkındalık yaratılmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde, kabahat ve suçun tanımlaması ile suç-kabahat ve ceza-idari yaptırım karşılaştırması yapılarak, ceza hukuku ile vergi hukukunun yoğun bir etkileşim içinde olduğu bu alanda yaşanan kabuk değişimiyle ortaya çıkan yeni şartların vergi kabahatlerine uygulanıp uygulanamayacağı tartışılarak ortaya konulmaya çalışılacaktır. Yine aynı bölümde Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kabahatlere uygulanacak kanunun tespiti açısından teorik olarak kanunların

---

<sup>1</sup> Bu kural, hiç kimsenin bir fiil için ikinci kez (mükerrer) yargılanmaması ve iki kez cezaya çarptırmaya izin verilmemesi kuralıdır.



uygulanma önceliği ve ayrıca “*ne bis in idem*” kuralının vergi hukukundaki kabahatler açısından uygulanması ele alınacaktır. İkinci bölümde çalışmanın esas konusunu teşkil eden katılma ve birleşmenin teorik temeli tartışılacak, Kabahatler Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’ndaki kabahat ve birleşme hallerine genel olarak değinilecektir. Üçüncü bölümde ise literatür taraması ve yargı kararlarının incelenmesi sonucunda elde edilen veriler ışığında Vergi Usul Kanunu ile Kabahatler Kanunu’na göre katılma ve birleşme ile Kabahatler Kanunu'yla getirilen yeni kuralların vergi kabahatlerine de uygulanıp uygulanmayacağı eleştirel olarak çözümlenip tartışılacaktır.

# 1. TÜRK HUKUKUNDA KABAHAT VE SUÇ KAVRAMI

Türk ceza hukukunda, yürürlükten kaldırılan 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'na göre, sosyal düzen kurallarını ihlal eden tüm davranışlar önceleri suç olarak tanımlanmıştır. Aynı yasada suçlar da cürüm ve kabahat olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuşken 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu<sup>2</sup> (TCK) ile Türk Ceza Hukuku'nda bir uygulama değişikliğine gidilerek suçlardaki bu ikili ayrım kaldırılmıştır. Kabahatler Kanunu'nun<sup>3</sup> (KK) yürürlüğe girmesiyle de kabahatler hukuku alanında yeni gelişim ve değişimler ortaya çıkmıştır. Her iki kanun bir arada ele alındığında sosyal sosyal düzen kurallarını ihlal eden tüm davranışlar arasında halen geçerli olan ayrımın suç ve kabahat ayrımı olduğu ve yeni düzenlemeler sebebiyle, kabahatleri suç olarak adlandırarak her ikisine aynı tanım içinde yer vermenin mümkün olmadığını ileri sürmek mümkün görünmektedir.

Toplumsal düzenin korunması için yaptırıma bağlanan davranışlar, ceza ve kabahatler hukuku alanındaki gelişmelere bağlı olarak, suç ve kabahat şeklinde iki grupta toplanmıştır. Kanun koyucunun güttüğü ceza siyaseti birtakım hak ve yararların daha sağlam bir biçimde korunmasını gerektiriyorsa, bir başka ifade ile korunan hukuki yarar toplum açısından çok değerliyse, hareketin gerçekleştiriliş biçimi ve hareketi yapan kişinin gösterdiği ahlakî kötülüğün yoğunluğu göz önünde bulundurularak hukuk düzenini bozan eylemlerin suç haline getirilmesi mümkündür. Böylece daha az değerli veya yarattığı ahlakî kötülüğün yoğunluğu daha az olan eylemler de kabahat haline getirilebilecektir.

## 1.1. Kabahat ve Suç Kavramları

Suç ile kabahatin ortak noktası her ikisinin de haksızlık oluşturmasıdır. Hafizoğulları ve Özen (2012:180)'in suçlar için yaptıkları tanımlama suç ve kabahat için genişletildiğinde, Suç ve kabahat kavramları; insan davranışları üzerine kurallar

---

<sup>2</sup> 26.09.2004 tarihli, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 30.03.2005 tarihli, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, 31.03.2005 tarihli ve 25772 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

koymaya yetkili kişi ya da kurumların, insan fiilleri üzerinde oluşturdukları, yere ve zamana göre farklılıklar gösterebilen değer hükümleri şeklinde ele alınabilir.

Ceza hukukundaki suç ve ceza şeklindeki belirleme, idari ceza hukuku alanında ya da pozitif hukuka yansıyan diğer alt alan olarak Kabahatler Kanunu'nda "kabahat ve idari yaptırım" olarak yer almaktadır. Kabahat ve idari yaptırım kavramları, birçok ortak özelliğine rağmen bugün için niceliksel ve niteliksel farklılıklarının etkisi ve ceza siyasetinin tercihleri doğrultusunda uygulamada suç ve cezadan ayrılmışlardır (Erdem, 2010:5).

### **1.1.1. Kabahat Kavramı**

Kabahat kavramı; Türk Dil Kurumu'nun Genel Türkçe Sözlüğünde, uygunsuz hareket, çirkin, yakışsızsız davranış, suç, kusur, töhmet (TDK, 2015) şeklinde tanımlanmıştır. Hukuk uygulaması bakımından ise kabahat; kusur, ceza vermek için kasıt aranmayan ve hafif hapis, hafif para cezası ile belirli bir meslek ve sanatın yapılmasının yasaklanması cezasını gerektiren suç (Yılmaz, 1985:370) olarak tanımlanmaktadır.

Kabahat kavramı hukuka aykırılık teşkil etmesi, bir başka deyişle hukuk düzenine yönelik bir ihlal içermesi nedeniyle, özünde, ceza hukukunun toplumsal düzeni ihlal eden anti sosyal davranış olarak kınadığı suça benzemekle birlikte, gerek nicelik olarak gerekse amaçsal ve usule yönelik noktalarda suçtan ayrılmaktadır (Erdem, 2010:3). Dolayısıyla kabahat ve idari yaptırımlar, bazı yönleriyle suç ve ceza kavramına benzeseler de suç ve ceza kavramlarının tam karşılığı olmayıp aralarında çeşitli yönlerden farklılıklar bulunmaktadır. Crmlerle kabahatler arasındaki bu farklılık bir nitelik değil, gerçekte ağırlık ya da nicelik (Alacakaptan, 1975:25) veya şekli ölçü farkıdır (Demirbaş, 2014:193). Kısaca kabahat; bir haksızlık (Kangal, 2011:1) ve kurallara aykırı bir insan davranışıdır (Akbulut, 2010:161).

Kabahat fiili hukuk sistematiğimizde ilk olarak 765 sayılı Türk Ceza Kanunu içinde değerlendirilmiş ve "hafif hapis, hafif para cezası ve belirli bir meslek veya ticari faaliyetten men cezasını gerektiren eylem" kabahat olarak nitelendirilmiştir.

Ancak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda “kabahat fiillerine“ yer verilmemesi sonucu 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile fiilin tanımı ve ele alınış şekli yenilenmiştir.

Kabahat; Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde “*kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” biçiminde tanımlanmaktadır. Bu tanım ile birlikte 765 sayılı Kanun'un 1. maddesinin 2. fıkrasında ifade edilen eylem, “*idari yaptırım gerektiren bir eylem*” şekline dönüşmüştür. Kanunda ifade edilen idari yaptırımlar ise mali nitelikli yaptırımlar olan idari para cezaları ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile işyeri kapatma şeklindeki yaptırımlardır.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun genel ve madde gerekçelerinden yola çıkıldığında, kabahatin; bir haksızlıktan öteye geçmediği, işlenmesi bakımından suçtan farklılık arz ettiği, kabahat fiilinde suçtaki gibi teşebbüsün yaptırım yönüyle değerlendirilmediği, tekerrür bakımından suçtan farklılık gösterdiği, adli sicile kaydedilmediği, yaptırım uygulanması için yargılamaya ve yargı kararına gerek duyulmadığı, fiilin yaptırımı olan idari para cezasının adli para cezası gibi ödenmediği takdirde hapse çevrilmediği ve kabahat karşılığında idari yaptırım öngörüldüğü anlaşılmaktadır (Akalan, 2007:370-371).

Ceza hukuku alanından çıkarılarak Kabahatler Kanunu kapsamına alınan kabahatler karşılığında uygulanacak idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerdir. İdari tedbirlerinse mülkiyetin kamuya geçirilmesi (KK. m. 18) ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler olduğu Kabahatler Kanunu'nda açıkça düzenlenmiş ise de mevzuatımızda, belirtilen yaptırımların sadece burada belirtilenlerden ibaret olduğu söylenemez. Bir meslek ve sanatın yerine getirilmesinin yasaklanması, işyerinin kapatılması, faaliyetin durdurulması, ruhsat ve ehliyetin geri alınması, kara, deniz veya hava nakil aracının trafikten veya seyrüseferden alıkonulması da birer idari yaptırımdır.

Türk hukukunda, hukuka aykırı olan birtakım fiiller için uygulanan disiplin hapsi (Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun<sup>4</sup> (CMK) 60, 124/2, 203/3), zorlama hapsi (Ailenin Korunması ve Kadına Karşı Şiddetin Önlenmesine Dair Kanun<sup>5</sup>, 8/5, 13) ve tazyik hapsi gibi yaptırımlarda vardır. Teoride bu tür yaptırımları gerektiren fiilleri kabahat benzerleri olarak niteleyenler (Yalçın, 2006:16) bulunmakta ise de Yargıtay, bir fiilin kabahat olarak nitelendirilmesi için yaptırımının Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan idari yaptırım olmasını zorunlu olmadığına hükmetmiştir<sup>6</sup>. Kabahatler Kanunu'nda sayılan bu yaptırımları sınırlı sayıda görmeyen Yüksek Mahkeme İcra ve İflas Kanunu'nun<sup>7</sup> 337, 338/2, 339, 341, 343 ve 344. maddelerdeki eylemlerin yaptırımları disiplin hapsi veya tazyik hapsi olmasına rağmen bu eylemleri de kabahat olarak kabul etmiştir (Mecit, 2013:66-67). Mahkeme'nin kararındaki bu kabul karşısında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un<sup>8</sup> 55/2. maddesinde belirtilen ve hapis ile tazyik yaptırımını gerektiren eylemlerinde kabahat olarak nitelendirilmesi gerektiği ileri sürülebilir. O halde karşılığında disiplin hapsi, hapsen tazyik ve tazyik hapsi yazılı olan eylemler de kabahat olarak nitelendirilebilecektir.

Doktrinde ve uygulamada zaman zaman idari suçlar olarak da ifade edilen vergi kabahatleri de kısaca; vergi ödevlerinin ihlaline neden olduğu için para cezası ya da diğer idari tedbirlerle yaptırıma bağlanan fiiller (Şenyüz, 2013:43; Karakoç, 2014:493) şeklinde tanımlanabilir. Daha detaylı bir tanım yapmak gerekirse, vergi kabahatlerini; vergi kanunlarında belirtilen, vergi sisteminin işleyişini aksatan, hazineyi gelir kaybına uğratan, vergi suçlarına oranla vergi kanunlarını daha hafif oranda ihlal eden, kendisine yaptırım olarak idari para cezası öngörülmüş olan ve

<sup>4</sup> 04.12.2004 tarihli, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 17.12.2004 tarihli ve 25673 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> 08.03.2012 tarihli, 6284 sayılı Ailenin Korunması ve Kadına Karşı Şiddetin Önlenmesine Dair Kanun, 20.03.2012 tarihli ve 28239 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> CGK'nin 14.11.2006 tarihli ve E. 2006/16.HD-220, K. 2006/231 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), (Erişim Tarihi: 13.10.2014).

<sup>7</sup> 09.06.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, 19.06.1932 tarihli ve 2128 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>8</sup> 21.07.1953 tarihli, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

cezası vergi idaresince verilen hukuka aykırılıklar, olarak nitelendirmek mümkündür (Başaran Yavaşlar, 2009:286).

### 1.1.2. Suç Kavramı

Doktrine ve uygulamaya bakıldığında suçun tek bir tanımının bulunmadığı görülmektedir. Böyle bir tanıma zaten gerek de yoktur. Çünkü suçta kanunilik ilkesi gereğince kanunlarda her suçun tanımının ayrı ayrı verilmesi zorunludur (Demirbaş, 2014:191-191).

Suç; törelere, ahlak kurallarına aykırı davranıştır (TDK, 2015). Suçu genel anlamda; toplum düzenini bozan zararlı fiiller olarak tanımlamak mümkündür. Suç kavramı, literatürde, hukuka aykırı fiil (Öztürk ve Erdem, 2013:143) hukuk düzeni tarafından, ceza veya güvenlik tedbiri yaptırımına bağlanan kanuni tip (İçel vd., 2000:3); haksız kusurlu ve karşılığında kanunda ceza öngörülen eylem (Centel vd., 2005:207; Akbulut, 2010:161) toplumsal düzenin devamı açısından korunması gereken hukuki değerlerin açık ve bilinçli bir ihlali veya en azından bu değerleri korumaya yönelik kurallara özensizlik niteliği taşıyan insan davranışları (Özgenç, 2006:66) şeklinde tanımlanabilmektedir.

Hafizoğulları ve Özen (2012:177-180)'e göre ise suçun şekli ve maddi olarak farklı tanımları bulunmaktadır. Tanımlar ayrı ayrı ele alındığında, şekli anlamda suç; hukuk düzeninin kendisine ceza yaptırımı bağladığı insan fiillerini; maddi anlamda ise özünde insan fiilleri üzerine oluşturulan bir değer hükmünü ifade etmektedir. Maddi ve şekli anlam bir bütün olarak ele alındığında ise suç; insan davranışları üzerine hukuk kuralları oluşturmaya yetkili kimsenin değerlendirmelerine göre, devletin amaçlarıyla çatışan, etkin bir biçimde yasaklanmaları ancak bir ceza yaptırımı ile sağlanabilen fiiller şeklinde tanımlanabilir. Dolayısıyla suç; isnat kabiliyetine sahip kişinin, kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanuni tipe uygun, hukuka aykırı olup kendisine yaptırım olarak ceza uygulanan fiil olarak kabul edilmektedir (Alacakaptan, 1975:10).

Suç kavramına ilişkin bir diğer tanımlama ise Danıştay tarafından yapılmıştır. Danıştay, suçu; kanunun cezalandırdığı eylem olarak tanımlamak gerektiğine

hükmetmiştir. Suç, isnat kabiliyetine sahip bir kişinin kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırıma tabi tutulan eylemdir. Bu tanıma göre bir eylemin suç sayılabilmesi için, eylem sahibinin kusurlu iradesinin ürünü olması, kanunda sayılı tipe uygun bulunması ve bir yaptırımın uygulanmasını gerektiriyor olması şarttır<sup>9</sup>.

Hukukumuzda, uygulanan yaptırımlardan yola çıkarak, kabahatlere benzer şekilde, suçun tanımını yapan bir düzenleme bulunmamaktadır. Kabahatlerin tanımından yola çıkarak ona paralel bir tanımlama yapmak gerekirse; kanunun karşılığında güvenlik tedbiri, hapis cezası ve/veya adli para cezası şeklinde yaptırım öngördüğü hukuka aykırılıkları suç olarak nitelendirmek mümkün olacaktır.

Bu açıklamalar ışığında vergi suçunu; vergi ödevlisinin, karşılığında özgürlüğü bağlayıcı ceza veya adli para cezası öngörülmüş olan, cezalandırılması adli makamlarca yapılan, kanuni tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu davranışı, olarak tanımlamak mümkün görünmektedir.

## 1.2. Kabahatler ve Suçlar Arasındaki Farklar

Kabahat kavramının suçtan farkı konusunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Savunulan düşünceler, esas olarak niteliksel ve niceliksel bazı ölçütlere göre açıklanmaya çalışılmıştır. Niceliksel görüşe göre kabahatler suçlara nazaran hukuk düzenine karşı daha hafif ihlaller oluşturmaktadır (Şenyüz, 2013:3; Dönmezer ve Erman, 1987:345-346). Yargıtay'a göre de esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılması, bir nitelik farkı oluşturmamaktadır. Söz konusu ayırım, haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmaktadır<sup>10</sup>. Suç ve kabahatler arasında nitelik farkı bulunduğunu ileri sürmenin zor olduğunu (Centel vd., 2005:226), karma nitelik-nicelik<sup>11</sup> (Kangal, 2011:32) ve

<sup>9</sup> 7. D'nin 04.11.2009 tarihli ve E. 2007/5654, K. 2009/4568 sayılı kararı,(UYAP), (Erişim Tarihi:13.02.2015).

<sup>10</sup> CGK'nin 07.12.2010 tarihli ve E. 2010/7-235, K. 2010/247 sayılı kararı (UYAP), (Erişim Tarihi: 13.04.2014).

<sup>11</sup> Kanun koyucunun taktirine bağlı olarak suçtan daha ağır neticeler doğurabilen kabahatler veya önce suç sonra kabahat haline getirilebilen eylemlerin durumu nicelik farkı ile açıklanamayacağından, bir başka ifade ile nicelik kriterinin yetersiz kaldığı durumlar olabileceğinden ayırım kriteri olarak karma

nicelik farkı olduğu görüşünün savunulabileceğini (Akbulut, 2010:76) ileri süren bilim adamları olmasına rağmen, niteliksel ayırım yapanlara göre, kabahatler yarar esasına dayanan kanunların ihlalidir ve bir hakkın ihlalini gerektirmezler. Bu sebeple suç kabahat ayırımı yapmak için ihlal edilen hakkın niteliğine bakmak gerekir (Dönmezer ve Erman, 1987:345).

Suç ile kabahatin ortak noktası her ikisinin de haksızlık oluşturmasıdır. Haksızlık oluşturmayan, hukuka aykırı olmayan bir fiil suç veya kabahat olarak tanımlanamayacağına göre suç ve kabahat arasında esasen niteliksel olarak hiçbir fark yoktur. İkisi arasındaki ayırım nicelik farkına dayanmaktadır (Kuzucu, 2013:4). Bunun için ayırımı niteliğe dayandıran görüşün sağlam bir esasa dayandığını söylemek kolay görünmemektedir. Dolayısıyla suç ve kabahat arasındaki ikili ayırımın “ağırlık” nazara alınarak yapılması halinde ayırımın daha basit olarak yapılabileceğini ifade etmek mümkün olabilecektir. Kanun koyucu da şekli bir ölçü koymak suretiyle bunların ayırımı yapmıştır. Bir fiil için ceza öngörülmüş ise o fiil suç, idari nitelikteki bir para cezası öngörülmüşse idari suç (kabahat) olarak ele alınacaktır (Demirbaş, 2014:193).

Kabahat ve suç ile ilgili olarak yapılan tanımlamalar ve ikili ayırım konusundaki düşüncelerden yola çıkıldığında kabahat ve suç arasındaki ikili ayırımı suçlarla kabahatler arasındaki nitelik farkına dayandırmaya yönelik düşünceler olduğu görülmekte ise de aslında suçlarla kabahatler arasında bir nitelik değil, fakat, ağırlık farkı olabileceğinin ortaya çıktığı söylenebilir.

Bir eylemin kabahat mi yoksa suç mu olduğunu, işlenen fiillerin ağırlıkları dışında, aşağıdaki kıstaslara göre belirlemek mümkündür.

- Bir fiilin kabahat olarak yaptırma bağlanabilmesi için fiilin taksirle işlenmesi yeterli iken suçlar kural olarak kasten işlenir. Ancak kanunda açıkça sayılan hallerde de taksirle işlendiklerinde cezalandırılma yoluna gidilir. Kabahatler Kanunu'nun kabahatin, icrai veya ihmali davranışla işlenebileceğini belirten



7. maddesindeki “ihmalî davranış” ile taksirli davranış birbirine karıştırmamak gerekir. Çünkü burada belirtilen ihmalî davranış da kasten işlenebilen bir davranıştır (Şenyüz, 2013:26; Öner, 2014:147; Alacakaptan, 1975:27).

- Suç karşılığı öngörülen cezalar kamu düzenini, kabahat karşılığı öngörülenler ise idari düzeni korumayı amaçlar (Şenyüz, 2013:23-24).
- Suç için uygulanacak yaptırımlar hapis cezası ile adli para cezası olduğu halde, kabahatler için mali nitelikli yaptırımlar olan idari para cezaları (Şenyüz, 2013:23) ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile işyeri kapatma şeklindeki idari yaptırımlar uygulanmaktadır.
- Suçlar için öngörülen adli para cezası ödenmediğinde hapis cezasına çevrilebilirken kabahatler için öngörülen idari para cezaları hapis cezasına çevrilemez.
- Suçun karşılığı olan ceza yaptırımına, ancak ceza mahkemeleri tarafından ve bir yargılama faaliyeti sonucunda karar verilebilirken; idari yaptırımlara, kural olarak herhangi bir yargılama faaliyeti olmaksızın, idare tarafından, kamu gücü kullanılmak suretiyle karar verilmektedir. Bazı hallerde (ve bazı kabahatlerin) yaptırımları konusunda hukuk ve ceza mahkemelerinin yanında, Cumhuriyet savcılarını da karar verebilmektedir (Şenyüz, 2013:25; Öner, 2014:148 ayrıca Bkz. KK. m. 36 vd).
- Suça teşebbüs cezalandırılmakta iken kural olarak kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır (Akbulut, 2010:436; Alacakaptan, 1975:27).
- Suçlar ve kabahatler aralarında tekerrüre esas teşkil etmezler (Şenyüz, 2013:29; Alacakaptan, 1975:27).
- Suç sebebiyle verilen cezalara ilişkin kararlar adli sicile kaydedilirken; kabahatler dolayısıyla verilen idari yaptırımlara ilişkin kararlar adli sicile kaydedilmezler (Şenyüz, 2013:29).

- Yabancı ülkelerde işlenen eylemlerden yalnız suçlar için Türkiye'de kovuşturma yapılabilir (Şenyüz, 2013:29). Kabahatler hakkında ceza kovuşturması yapılmaz (Alacakaptan, 1975:27).
- Suçlara ilişkin cezalar tespit edilirken failin kişisel durumu (evli, bekar, çocuklu olması, eğitim durumu vb) göz önüne alınırken kabahatlerde bunlar göz önüne alınmaz (Şenyüz, 2013:27).

Ancak bu son ayırım ölçütünün mutlak olduğu söylenemez Kabahatler Kanunu'nun 17/2. maddesine göre, kanunda alt ve üst sınırı gösterilmesi halinde, idarî para cezasının miktarı belirlenirken işlenen kabahatin haksızlık içeriği ile failin kusuru ve ekonomik durumu birlikte göz önünde bulundurulacağından kabahatlere ilişkin cezaların belirlenmesi sırasında da bazı kişisel durumların göz önüne alınabileceği görülmektedir.

Kabahatlerle suçlar arasında nasıl ayırım yapılması gerektiği konusunda niceliksel ve niteliksel ölçütlere dayanan çeşitli görüşler ileri sürüldüğü yukarıda ifade edilmişti. İfade edilen bu görüşlerin hukuki olarak dayanaklarının bulunduğu tereddüt yoktur. Ancak aslolan ayırım sebebinin, tarihsel gelişim içerisinde, devletlerin, sosyal düzeni güvence altına almak için bazı fiilleri daha ağır yaptırıma tabi tutarak suç sayması, bazılarını da sosyal düzeni daha az bozucu sayıp daha hafif cezalarla cezalandırma siyaseti olduğu görülmektedir. Bir ihlal eyleminin suç mu yoksa kabahat mi sayılacağını da kanun koyucunun kanunu yaptığı dönemdeki ceza siyaseti ve dolayısıyla sosyal ve kültürel ihtiyaçlar belirleyecektir. Kanun koyucu bu amaçlarla bazı suçları kabahat bazı kabahatleri de suçla dönüştürebilecektir. Suç ve kabahat arasına kesin bir ayırım çizgisi koymak mümkün görünmediğinden suç ve kabahatlerin özel görünüş durumlarına uygulanacak kurallar da birbirlerine çok benzerdir. Nitekim 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Türkiye Cumhuriyeti'nin suç ve ceza siyaseti gereği olarak, 765 sayılı Eski TCK'de düzenlenen bazı kabahat eylemleri (765 sk'un 530. maddesindeki kabahatin 5237 sK'un 280. maddesinde suç olarak düzenlenmesi gibi) suç olarak düzenlenmiştir. Bazıları da, (765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 526. maddesindeki kabahatin aynı

şekilde Kabahatler Kanunu'nun 32. maddesinde yeniden kabahat olarak düzenlenmesi gibi), kabahat olarak düzenlenmiştir.

Kanun koyucunun, kamu düzeninin korunması amacıyla ceza hukuku alanında düzenleme yaparken Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak şartıyla suç ve ceza koyma, konusundaki anayasal sınırlar içindeki takdir yetkisi kabahatler ve idari yaptırımlar bakımından da geçerlidir. Bir başka ifade ile hukuk devletinde ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi idari yaptırımlar açısından da Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla hangi eylemlerin kabahat sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenlerinin belirlenmesi gibi konularda kanun koyucu takdir yetkisine sahiptir<sup>12</sup>. Kabahatlerin yarattığı hukuka aykırı neticenin, suçlara göre daha az ağır olduğunu söylemek, kanun koyucunun kendi anlayışına göre, yapacağı bir değerlendirmenin sonucudur. Kanun koyucuyu bu şekilde bir ayırım yapmaya götürenin, bazı hareketlerin sosyal düzeni büyük ölçüde sarsmayacağı düşüncesi olduğu, kanaatine varılmaktadır. Bu ölçü tamamen göreceli olup, düşüncenin kesin ve bilimsel bir ölçüye dayandığını söylemek güçtür. Dolayısıyla, ceza hukukuna özgü anlamı ve ayırım ölçütleri orta çağdan bu yana tartışılan kabahatin, ne olduğu konusunun da ceza hukuku öğretisinde kesin bir sonuca bağlandığını söyleyebilmek mümkün görünmemektedir (Mahmutoğlu, 1995:11).

### **1.3. Ceza ve İdari Yaptırım Ayrımı**

Topluluk halinde yaşayan insanların uyacağı belirtilen kurallar bütünü soyut nitelikteki kurallardır. Bu kurallara aykırı davranışların karşılığı ise yaptırım şeklinde somut hale gelmektedir. Toplumsal ilişkileri düzenleyen kurallar, herkesin mutlak şekilde uyduğu ve olan bir durumu değil olması gerekeni ifade ettikleri için, doğaları gereği yapılarında ihlal edilebilirlik vardır. Bu nedenle konulan her kurallar bütünü, getirdiği sisteminin uygulanabilirliği/devamlılığı için, sistemin kurallarının ihlal edilme ihtimalini zorunlu olarak göz önünde bulundurarak, bunlara karşı sistemli bir

<sup>12</sup> AYM'nin 11.09.2014 tarihli ve E. 2014/52, K. 2014/139 sayılı kararı (04.09.2015 tarihli ve 29321 sayılı RG'de yayımlanmıştır), AYM'nin 03.07.2014 tarihli ve E. 2013/160, K. 2014/117 sayılı kararı (07.04.2015 tarihli ve 29319 sayılı RG'de yayımlanmıştır).

tedbirler bütünü getirmek durumundadır. Çünkü yaptırımlar bütünü ile koruma altına alınmayan sistemin varlığını devam ettirmesi pek olanaklı değildir.

Topluluk halinde yaşayan insanların, yine kendileri tarafından kabul edilen uyulması zorunlu sosyal düzen kurallarına aykırı davranılması halinde, toplumun bu ihlale karşı gösterdiği tepkiye yaptırım denilmektedir (Hafizoğulları, 1996:142). Sosyal düzen kurallarının ihlali halinde, hukuk sistematiği içerisinde genel anlamda uygulanacak adli ve idari olmak üzere iki tür yaptırım bulunmaktadır. Bu yaptırımları daha somutlaştırmak için suç sebebiyle öngörülen yaptırımları ceza ve kabahat sebebiyle öngörülen yaptırımları ise idari yaptırım olarak adlandırmak mümkün olabilecektir.

### **1.3.1. Ceza**

Ceza hukuku anlamındaki hukuka aykırı fiile, yani suça özelliğini veren ve bu fiili diğer hukuka aykırı fiillerden ayıran, caydırma, ödetme ve ıslah aracı olan yaptırım, cezadır (İçel vd., 2000:3) Suçlar toplum düzenini bozan zararlı fiiller olduğundan, cezanın temel niteliğinin bir savunma tepkisi, bir başka ifade ile suçluluk tehlikesine karşı toplumsal bir savunma olduğunu ileri sürmek mümkündür (Hafizoğulları ve Özen, 2012:438-441). Toplumsal düzenin sağlanması için kamu otoriteleri tarafından birtakım kurallar konulur. Cezalar da toplumda geçerli bu hukuk kurallarından doğan ödevlerin yerine getirilmesini sağlamak için devlet tarafından öngörülen zorlama araçları ve önlemlerdir (Bilge, 2014:22).

Toplum düzeninin bozulması halinde, düzeni bozan fiilin somut karşılığı ceza şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ceza; suç işleyen fail için toplum adına düzenlenerek devletçe uygulanan bir yaptırım (Güriz, 2013:227), topluma zarar veren kişiye yaptığı fiil karşılığı çektilen sıkıntıdır (Mutluer, 2011:164-165).

Ceza, failin topluma zarar veren fiillerinin karşılığı olarak, devletin kanun ile yaratıp izlediği amaçlar yanında, özellikle suç işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve böylece toplumun işlenen fiili uygun görmeme duygusunu belirtmek üzere sorumluluk derecesi ile orantılı olarak, yargı kararı ile uygulanan korkutucu bir yaptırımdır (Dönmezer-Erman, 1986:585). Toplumsal düzenin devamı açısından

korunması gereken hukuki değerlerin açık ve bilinçli bir ihlali veya en azından bu değerleri korumaya yönelik kurallara özensizlik niteliği taşıyan insan davranışlarının kanunlardaki karşılığıdır (Özgenç, 2006: 66).

Danıştay'a göre ise ceza, *suç tanımına uyan eylemi gerçekleştiren kişilere uygulanacak olan ve türü, süresi ve miktarları kanunla belirlenen yaptırımdır*. Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemeyeceği ve kanunun açıkça cezayı arttırıcı bir neden olarak görmediği bir husustan dolayı kimsenin cezasının arttırılmayacağı, "suçta kanunilik"; hiç kimsenin belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülmeyen bir ceza ile ya da kanunda öngörülenden daha ağır bir ceza ile cezalandırılmayacağı ise "cezada kanunilik" ilkesinin özünü oluşturmaktadır<sup>13</sup>.

### 1.3.2. İdari Yaptırım

Kanun koyucunun güttüğü suç ve ceza siyaseti gereğince, toplumsal düzeni daha hafif derecede ihlal ettiği düşüncesiyle düzenlenen ve kabahat olarak nitelendirilen eylemler karşılığı olarak öngörülen, idari para cezası, disiplin hapsi, disiplin cezası, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve işyeri kapatma gibi yaptırımlara idari yaptırım denir. O halde idari ihlalin gerçekleşmesiyle bozulan idari düzenin yeniden oluşturulması amacıyla, idarece uygulanan yaptırımlar, idari yaptırım olarak adlandırılmaktadır

Anayasa Mahkemesi'ne<sup>14</sup> (AYM) göre "*idarenin, bir yargı kararına gerek olmaksızın kanunların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlarla, verdiği cezalara "idarî yaptırım" denilmektedir.*" Uyuşmazlık Mahkemesi'ne (UM)<sup>15</sup> göre de "*kanunun öngördüğü ceza idarenin bir organı eliyle uygulanıyorsa, artık o yaptırım idare hukukunun bir yaptırımıdır.*"

<sup>13</sup> 7. D'nin 04.11.2009 tarihli ve E. 2007/5654, K. 2009/4568 sayılı kararı, (UYAP), (Erişim Tarihi:13.02.2015).

<sup>14</sup> AYM'nin 13.05.2004, tarihli ve E. 2000/43, K. 2004/60 (04.11.2004 tarihli ve 25633 sayılı RG'de yayımlanmıştır.) ile 23.10.1996 tarihli ve E. 1996/48, K. 1996/41 (18.09.1997 tarihli ve 23114 sayılı RG'de yayımlanmıştır.) sayılı kararları.

<sup>15</sup> UM'nin (Hukuku Bölümü) 24.12.2001 tarihli ve E. 2001/95, K. 2001/103 sayılı kararı, <http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 03.04.2015).

İdari yaptırım, teknik anlamda idareye tanınan “subjektif bir yetki”dir; bir başka ifadeyle, idari yaptırımı gerektiren husus, kişinin hukuka aykırı fiiline kaynak teşkil eden ve idare ile kendisi arasındaki bir hukuki ilişkidir. Bu hukuki ilişkide idari organlara, yargı organlarına başvurmaksızın, kendi tasarruflarıyla ceza uygulama imkânı tanınmaktadır (Kangal, 2011:183; Kızılyar, 2013:1644)

Danıştay 10. Dairesi<sup>16</sup>, idari yaptırımların amaç, yaptırımı yetkili makam ve hukuksal nitelik yönlerinden ceza yaptırımından farklı olduğunu vurgulamıştır. Şöyle ki; ceza yaptırımlarına, ceza kanunlarında suç olarak öngörülen ihlallerin yaptırımı olarak ceza yargılaması sonucunda bir kararlarla hükmedilirken; idari yaptırımlar ise kanunların açıkça yetki verdiği ve yasaklamadığı durumlarda, araya yargı kararı girmeden, idarenin bir işlemi ile idare hukukuna özgü usullerle verilmektedir.

Vergisel idari yaptırımları da; vergi idaresinin araya yargı kararı girmeden, idare hukukuna özgü usullerle, doğrudan uygulayabildiği yaptırımların tümü şeklinde ifade etmek mümkündür.

#### **1.4. Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Çalışmaları**

Hukuk literatüründe, geçmişte, sosyal düzen kurallarını ihlal eden eylemlerin tamamı suç olarak adlandırılmıştır. Dolayısıyla kabahatler daha çok önceden suç olarak nitelendirilen eylemlerdir. O nedenle kabahatlerin ve suçların gelişim tarihleri ortaktır (Akbulut, 2010:46).

Toplum hayatındaki yeni ihtiyaçlar, ceza yargılamasının çok masraflı olması, ceza sisteminin çok geniş bir alana yayılması, iş yükünün ve dava sayısının artması sebebiyle farklı ve adaletsiz uygulamalar ortaya çıktığı için (Bayraktar, 1984:203) ceza yargılaması sisteminin yükünün hafifletilmesi amacıyla, ceza hukukunun tarih sürecinde gösterdiği gelişim seyrine bağlı olarak kimi eylemler suç olmaktan çıkarılmıştır. Bununla birlikte süreç içerisinde idarenin genişleyen çalışma alanı dolayısıyla daha fazla kamusal yetkiyle donatılması gereksinimi de kabahatlerin sayı olarak arttırılmasının bir başka sebebi olmuştur. Anılan sorunlar, önceleri suç olarak

<sup>16</sup> 10. D'nin 05.12.2003 tarihli ve E. 2002/521, K. 2003/4772 sayılı kararı, (UYAP), (Erişim Tarihi: 06.04.2015).

adlandırılan kimi eylemlerin, kabahat olarak nitelendirilerek, suçlarla kabahatlerin ayrı ölçütlere tabi tutulması gerektiği düşüncesini güçlendirmiş ve böylece suç ve kabahatler ayrı ayrı fiiller olarak ele alınarak, hukuk düzeni içerisinde farklı yaptırımlara konu edilmiştir.

Zaman içerisinde yapılan farklı tanımlama ve düzenlemeler bir yana, suç ve kabahatler önceleri ceza kanunlarında düzenlenmiştir. Sonradan ortaya çıkan ve kabahatlerin ceza kanunlarının kapsamından çıkarılmasına ilişkin çalışmalar oldukça eskiye dayanmaktadır (Centel vd., 2005:227). Kabahat türündeki suçların ceza kanunlarından çıkarılarak ayrı bir sistem içinde yaptırıma tabi tutulmaları Batı Avrupa Ceza Hukukunda kendini gösteren önemli bir eğilim haline gelmiştir.

Kabahatlerle suçların aslında ağırlık anlamında, birbirinden farklı olması sebebiyle farklı kanunlarda düzenlenmesi gerektiği yönündeki eğilimin başını çeken devlet ise Almanya'dır. Bu ülkede 1952 yılında yürürlüğe giren Düzene Aykırılıklar Hakkında Kanun'da (Kangal, 2011:14) kabahat olarak nitelendirilebilecek eylemler ayrı hükümler içinde düzenlenmiştir. Ancak bu yapılırken kabahatlerle ilgili olarak cezalandırmanın temel esasları, ilke ve kuralları ve yargılamanın ayrıntıları ve usulü de belirlenmiştir (İçel vd., 2000:10-11). Benzer düzenlemeler, Fransa, İtalya, İsviçre, İspanya ve Avusturya'da da yapılmıştır<sup>17</sup>.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesince 17 Eylül 1987 tarihli 410. toplantıda kabul edilen Ceza Adaletinin Sadeleştirilmesi Hakkında (87) 18 Sayılı Tavsiye Kararı'nda da kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi görülmektedir. Kararda,

*“Ceza adaletinin işleyişini hızlandırma ve sadeleştirme işleminde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin özellikle 5. ve 6. maddelerinde öngörülen şartları dikkate alınması gerektiğini göz önüne alarak;*

*Mahkemelere intikal eden ceza davalarının kabarıklığı ve özellikle hafif cezaları gerektirenler ile ceza yargılamasındaki uzunluğun neden olduğu sıkıntılara bakarak;*

*Suçlara karşı tepkideki gecikmelerin ceza hukukunu zayıflattığı ve uygun adalet idaresini menfi yönde etkilediğini göz önüne alarak;*

<sup>17</sup> Geniş tartışmalar için bkz. Kangal, 2011:14-22.

*“Ceza adaletindeki gecikmelerin, yalnızca özel kaynakların tahsis edilmesi ile bu kaynakların verimli kullanımı ile giderilemeyip suç siyasetinin yürütülmesinde önceliklerin biçim ve içerik yönünden açıkça belirlenmesine de gerek vardır”<sup>18</sup>*

denilerek kabahatler ve suçlar arasındaki ayırmda dikkate alınacak hususun cezaların hafifliği ve dolayısıyla fiilin ağırlık derecesi olduğuna vurgu yapılmıştır. Kararda ayrıca yargı organlarının iş yükü sebebiyle adaletin tecellisinde gecikmeler olduğu ve bunun da adalet idaresinin toplum nazarındaki konumunu olumsuz etkilediğine değinilmiştir. Olumsuz etkilenmenin önüne geçilmesi ve dolayısıyla ceza adaletinin işleyişinin hızlandırılması ve sadeleştirilmesi için daha hafif ceza gerektiren eylemler için farklı yöntemler benimsenerek, kabahat olarak nitelendirilecek eylemlerin arttırılması suretiyle ceza yargılaması sisteminin yükünün hafifletilmesi tavsiye edilmiştir.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin yukarıda tartışılan kararında tavsiye edilen düşünceye benzer bir eğilim Türk hukuk sisteminde de yaşanmış ve ceza yargılaması sisteminin yükünün hafifletilmesi ve idarenin, genişleyen çalışma alanı dolayısıyla daha fazla kamusal yetkiyle donatılması gereksinimi, hukukumuzda da önemli bir suç olmakta çıkarma hareketinin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Türk hukukunda 01.06.2005 tarihinden önce, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 1. maddesinin ikinci fıkrasında olduğu gibi suçlar, cürüm ve kabahat olarak ele alınarak aynı kanunda cürüm ve kabahatlere yer verilmişken; bu eğilim geçte olsa Türk hukukunda da etkisini göstermiş ve belirtilen tarihte yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda ceza hukuku alanında köklü değişiklikler yapılarak suçta cürüm kabahat ayrımı kaldırılmıştır. Yine tüm ceza sistemi değiştirilerek kabahatlere yer verilmemiş ve kabahatler terminolojik olarak suç olmaktan çıkarılmıştır<sup>19</sup> (Arslan, 2012:282). Kanunun 2. maddesinin gerekçesinde kabahatlerin suç sayılmama nedeni açıklanmamış sadece suçlar arasındaki cürüm ve kabahat ayrımının kaldırılması

<sup>18</sup>Kararın tam metni için bkz [http://yargitay.gov.tr/abproje/belge/temelbelge/CMRec\\_1987\\_18TR\\_CriminalJustice.pdf](http://yargitay.gov.tr/abproje/belge/temelbelge/CMRec_1987_18TR_CriminalJustice.pdf), (Erişim Tarihi: 01.01.2015).

<sup>19</sup> Kabahatlerin ceza kanunlarından çıkarılmasıyla bu tür fiiller suç niteliğini kaybetmişse de, fiillerin hukuka aykırılığı aynen devam etmektedir. Sonuçta hukuka aykırılık devam ettiği için, fiilin haksızlık içeriğinin ortadan kaldırılması ancak kamusal yaptırımla mümkün olabilmektedir (Erdem, 2006: 107).



sebebiyle tasarının “Suçlar cürüm ve kabahattir” şeklindeki ikinci fıkrasının metninden çıkarıldığının belirtilmesi ile yetinilmiştir.

Belirtilen çalışmalar sonucunda kabahatler suç olmaktan çıkarılmış ise de bunlar yaptırımsız bırakılmamış; birtakım kabahatler suç olarak düzenlenmiş ve kabahatlerle ilgili düzenlemelerin yer aldığı genel bir kanun olan 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kabul edilmiştir. Kabahatler Kanunu aynı zamandan birçok kanunda yer alan idari nitelikteki yaptırımlar açısından kabahatlere ilişkin genel ilkeler, kabahatler karşılığında uygulanabilecek olan idari yaptırımların türleri ve sonuçları, kabahatler dolayısıyla karar alma süreci, idari yaptırıma ilişkin kararlara karşı kanun yolu<sup>20</sup> ve idari yaptırım kararlarının yerine getirilmesine ilişkin esasları belirleyip çeşitli kabahatleri tanımlamak suretiyle sistematik bir uygulamayı sağladığı için bir ihtiyacı da gidermiştir (Aydoğdu, 2009:5).

Tüm bu gelişmelere ve özellikle 5237 ve 5326 sayılı Kanun’ların getirdiği kurallara rağmen, Hafızoğulları ve Özen (2012:185-186) hala suçları cürüm ve kabahat olarak ayırmakta ve kabahat değil “kabahat suçu” terimini kullanmaktadırlar. Yazarlara göre bugün, kendisini oldukça çok hissettiren eğilim, kabahat suçlarını ceza hukukunun ve dolayısıyla ceza kanunlarının kapsamından çıkararak idare hukuku alanına sokmak bir başka ifade ile idari suçlar haline getirmek istemektedir. Eğilim, aslında kuramsal değil, daha çok pratik nedenlere, özellikle hafif suçları yargılamanın ceza hâkiminin işini ağırlaştırdığı/hantallaştırdığı düşüncesine dayanmaktadır. Ülkemizdeki değişim bu akımın etkisi ile değil başka bir ceza hukukuna öykünmenin sonucu olmuştur. Çünkü Kabahatler Kanunu’nda düzenlenen kabahatlerin bir kısmının cezası hala Cumhuriyet savcıları ve hâkimler tarafından verilmekte (KK’nin 22 ve 23. maddeleri), itirazlar ağır ceza mahkemesine ya da sulh ceza hâkimine yapılmakta Yargıtay’da bu kararları itiraz kanun yoluyla denetleyebilmektedir. Bu nedenle kabahatleri idari suç haline getirip ceza yargılaması makamlarının işini azaltmak akımı başarısız olmuş ve kabahatler özünde ceza hukuku alanında kalmıştır.

<sup>20</sup> Diğer kanunlarda görevli mahkemenin gösterilmesi durumunda Kabahatler Kanunu’nun göreve ilişkin hükümleri uygulanmayacaktır. Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü’nün 01.04.2014 tarihli ve E. 2012/292, K. 2014/335 sayılı kararı, (UYAP), (Erişim Tarihi: 24.03.2015)

Şu halde kanun ve yargı kararları karşısında, Türkiye’de yürürlükteki hukuk açısından karşılığında yazılı olan yaptırıma bakarak, hangi eylemlerin kabahat olduğunun tespiti mümkün ise de bu durum kabahat adı verilen fiillerin kavramsal olarak açıklanmasına yetmemektedir.

Belirtmek gerekir ki, yeni düzenlemeler gereğince kabahate dönüşen eylemlerin tamamı önceden suç olup ta sonradan suç olmaktan çıkartılan eylemler niteliğinde değildir. Bir başka ifadeyle, yürürlükteki mevzuata göre, kabahat teşkil eden bütün eylemler eskiden suç olarak düzenlenmemiştir. Kabahate çevrilen suçlar yanında (6831 sayılı Orman Kanunu’nun<sup>21</sup> 91/5 maddesindeki ormandan emval getirme eylemi) daha önce idari yaptırım uygulanan ancak kabahat ya da cürüm olarak nitelendirilmeyen bir takım eylemler (VUK’un 344. maddesinde düzenlenen vergi ziyayı ve 352. maddesinde düzenlenen usulsüzlük eylemleri) de kabahate dönüştürülmüştür.

O halde bir eylemin kanunlarda kabahat ya da suç olarak düzenlenmesi devletin suç ve ceza siyasetine göre değişeceğinden, kabahat ya da suç şeklindeki düzenlemenin asıl gerekçesinin eylemlerin toplum için gösterdiği tehlike derecesi olduğu ileri sürülebilir.

### **1.5. Kabahatlerin Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri**

Türk hukukunda suçlardaki cürüm ve kabahat ayrımı, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile yürürlükten kaldırılarak kabahatler özel olarak 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nda düzenlenmiştir.

Kabahat kavramından ne anlaşılması gerektiği Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde “*Kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” şeklinde ifade edilmiştir. Burada geçen “Kanun” deyimini, bütün kanunları ifade ettiğinden bir fiilin kabahat sayılması için mutlaka Kabahatler Kanunu’nda düzenlenmesi ya da özel kanunun bir fiili kabahat olarak nitelendirmesi

<sup>21</sup> 31.08.1956 tarihli, 6831 sayılı Orman Kanunu (08.09.1956 tarihli ve 9402 sayılı RG’de yayımlanmıştır).

gerekmemektedir. Hangi kanuni düzenlemede yer alırsa alsın, fiilin karşılığı idari yaptırım (hatta tazyik hapsi bile olsa) ise o fiil kabahat olarak nitelendirilecektir.

Kabahatler Kanunu'nun öngördüğü esaslar çerçevesinde kabahatler farklı kanunlara konu olabilmekte ve farklı kanunlardaki çeşitli idari yaptırımlar çerçevesinde ele alınabilmektedir. Bu nedenle bu kısımda öncelikle Kabahatler Kanunu'ndaki düzenlemeler ele alınacak devamında çalışmanın temelini oluşturan Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler incelenecektir. Sonrasında ise çeşitli kanunlardaki düzenlemeler ele alınacaktır.

### **1.5.1. Kabahatler Kanunu'nda Düzenlenen Kabahatler**

Kabahatler Kanunu'nda sadece kabahatlere özgü genel hükümler düzenlenmiş, bunun yanında bir dizi kabahate de özel olarak yer verilerek çok sistematik bir düzenleme yapılmıştır.

Kabahatler Kanunu'nun 1-6. maddeleri arasındaki birinci bölümünde, Kanun'un amacı ve kapsam ile kabahatlerin tanımına, kanunilik ilkesine ve kanunun yer ve zaman bakımından uygulama alanına yer verilmiştir. 7-15. maddeleri arasında düzenlenen ikinci bölümünde, kabahatin ihmali davranışla işlenmesi, organ veya temsilcinin davranışından dolayı sorumluluk, kast veya taksir, hata, sorumluluk, hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler, teşebbüs, iştirak, içtima gibi sorumluluğun esasları düzenlenmiştir. 16-21. maddeleri arasındaki üçüncü bölümde, idari yaptırımların türlerine ve zamanaşımına ilişkin hükümler düzenlenmişken, 22-31. maddeleri arasındaki dördüncü bölümde idarî yaptırım kararı verme yetkisi ve kanun yolları ele alınmıştır. Beşinci bölümde ise emre aykırı davranış (m.32), dilencilik (m.33), kumar (m.34), sarhoşluk (m.35), gürültü (m.36), rahatsız etme (m.37), işgal (m.38), tütün mamullerinin tüketilmesi (m.39), kimliği bildirmeme (m.40), çevreyi kirletme (m.41), afiş asma (m.42) ve silah taşıma (m.43) şeklindeki kabahatlere özel olarak yer verilmiştir.

### **1.5.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Kabahatler**

Vergi Usul Kanunu'nda Kabahatler Kanunu'nda ki gibi, kolay ulaşılabilir, sade ve düzenli bir sistematik yoktur. Suçlar ve kabahatler ile bunlara ilişkin

sorumluluğun esasları gibi özel haller çok sayıda hüküm arasında serpiştirilmiş durumdadır. Suçlara 5 ve 359, 362 ve 363., kabahatlere 352 ve 353., katılmaya 344, 360 ve 371. ve birleşmeye ise 340. gibi çoğunlukla birbirini takip etmeyen maddelerde yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçunun ya da vergi kabahatinin tanımı yapılmadığından, teoride *Vergi suçu*; vergi suçlarını ve vergi kabahatleri de kapsayacak şekilde, vergi mükellef ve sorumlularıyla, bunların hukuki ilişki içerisinde bulunduğu 3. kişilerin kanunda gösterilen davranış biçimleriyle vergi kanunlarındaki hükümleri ihlal etmeleri (Candan, 2010:57) şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçunun tanımı yapılmamış ise de genel suç tanımından hareketle, vergi ceza hukukunun temel kavramı olan vergi suçu; kanunlarla ödevli bulunan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlemlerindeki görevliler tarafından, vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklerle ceza (hapis veya adli para cezaları) gerektirecek şekilde aykırı olarak işlenen fiiller, olarak tanımlanabilir (Edizdoğan vd., 2007:7).

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi ziyai ve usulsüzlük yaptırımları idari işlem niteliğini taşıyan bir işlemle ve kabahatleri düzenleyen kurallar olarak belirlenen kuralların ihlali için belirlendiğinden (Şenyüz, 2013:63) vergi ziyai ve usulsüzlük yaptırımını gerektiren eylemlerin de kabahate dönüştürüldüğünü (Akın ve Mutlu, 2011:1-2; Bilici, 2013:116; Öner, 2014:147) ifade etmek mümkündür.

Ancak vergi hukuku literatüründe bu konuda bir fikir birliği olduğu söylenemez. Nitekim bu eylemleri, Öncel, Kumrulu ve Çağan (2012:211), mali nitelikte suçlar; Kızılot vd., (2008:200), Mutluer (2011:213) ve Arslan (2012:283), idari vergi suçları; Aksoy (2010:71 vd.) ve Torunoğlu (2012:486 vd.) vergi suçları; Şenyüz (2013:70 vd.), Öner (2014:149 vd), Karakoç (2014:493), Oktar, (2014:351); Taşdelen (2010a:15); Erdem (2010:416) ve Bilici (2013: 116), kabahat olarak nitelendirirken, Candan (2011:111, 229) suç ve kabahat terimlerini bir arada kullanmaktadır.

Danıştay'da Vergi suçunu, “*verginin mükellefi veya sorumlusu ya da bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi kanunlarında tanımı yapılan ve genellikle kamu maliyesinin gelir kaybına yol açan, vergi kanunlarıyla getirilen kuralların ihlali sonucunu doğuran eylem*” olarak tanımlamıştır<sup>22</sup>.

Kabahatlerin nitelikleri açıklanıp bazı tartışmalara yer verdikten sonra Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve vergi düzenini bozan bazı eylemlerin niteliğinin suç mu yoksa kabahat mi olduğu sorununa açıklık getirmek gerekmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde geçen “Kanun” deyimini, bütün kanunları ifade ettiğinden bir fiilin kabahat sayılması için mutlaka Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmesi ya da özel kanunun bir fiili kabahat olarak nitelendirmesi gerekmemektedir. Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesine göre “kabahat” teriminden, kanunların karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşıldığına göre, adli para cezası ve hapis cezası gerektirmeyen ve vergi kanunlarındaki yasakların ihlali sonucunu doğuran eylemlerin, vergi kabahati olarak da kabul edilmesi mümkündür. Dolayısıyla, vergi kabahati, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların idari para cezası ve diğer idari yaptırımlarla cezalandırdığı fiiller, olarak tanımlanabilir (Şenyüz 2013:45).

O halde, Vergi Usul Kanunu'nda<sup>23</sup> düzenlenen ve hukuka aykırılık teşkil eden eylemler için uygulanan mali nitelikli vergi cezaları hukuki nitelikleri itibarıyla idari yaptırım olduğundan (Şenyüz, 2013:7, Torunoğlu, 2012:481) Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve karşılığı idari yaptırım olan tüm eylemler kabahat olarak nitelendirilebilecektir.

Çalışmanın konusunu teşkil eden ve Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi ziyayı ve usulsüzlük eylemlerinin niteliği konusunda teoride bir fikir birliği oluşmuş değildir. 5728<sup>24</sup> sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bazı kabahat ve

<sup>22</sup> 7. D'nin 04.11.2009 tarihli ve E. 2007/5654, K. 2009/4568 sayılı kararı, (UYAP), (Erişim Tarihi:13.02.2015).

<sup>23</sup> 04.01.1961 tarihli, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarihli ve 10703 – 10705 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>24</sup> 5728 sayılı, Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 08.02.2008 tarihli ve 26781 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

cezaların Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu hükümlerine uygun hale getirilmesi amaçlanmışsa da hala katılma, birleşme, zamanaşımı, tekerrür uzlaşma (Bilici, 2013:114) ve tebligat konusunda çok sayıda uyumsuzluk devam etmektedir.

Vergi Usul Kanunu kapsamındaki bu eylemlerin suç veya vergi suçu değil de kabahat (vergi kabahati) olarak nitelendirilmesi gerektiğinde tereddüt etmemek gerekmektedir. Nitekim kanuni düzenleme de önceden Vergi Usul Kanunu'nun 344. madde başlığı "*vergi ziyayı suçu ve cezası*" iken, vergi ziyayı eylemlerinin, kabahat niteliğinde olması nedeniyle, 5728 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik çerçevesinde başlıktaki "suçu" ibaresi çıkarılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda iki tür vergi kabahati düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi vergi ziyayı diğeri ise usulsüzlük kabahatleridir. Kanunda açık bir ayırım olmamasına ve tam ve belirgin bir ayırım ölçüsü bulunmamasına rağmen vergi hukuku literatüründe usulsüzlük kabahatleri genel ve özel usulsüzlükler olarak<sup>25</sup> ikiye (Karakoç, 2014:494; Oktar, 2014:353; Öner, 2014:151; Şenyüz, 2013:154; Öncel vd., 2012:212; Candan, 2010:266) ayrılmıştır<sup>26</sup>. Genel usulsüzlükler de kendi içinde birinci derece genel usulsüzlükler ve ikinci derece genel usulsüzlükler olarak bir derecelendirmeye tabi tutulmuştur.

### 1.5.2.1. Vergi Ziyayı

Maddi unsuru Vergi Usul Kanunu'nun 341/1. maddesinde düzenlenen vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder (VUK. m. 341/1). Vergi ziyasına neden olan her türlü eylem bu kabahatin maddi (hareket) unsurunu oluşturur (Mutluer, 2011:214). Vergi ziyayı kabahatin manevi unsuru ise bütün kabahatlerde olduğu gibi de kast veya taksirdir.

<sup>25</sup> Çalışmada usulsüzlük kabahatinden bahsedilen hallerde, özellikle "özel usulsüzlük" olarak belirtilmemişse kavramdan genel usulsüzlük anlaşılmalıdır.

<sup>26</sup> Ayırım kriterlerinin geniş bir tartışması için bkz. Şenyüz 2013:154, dipnot 180; Bilici, 2013, 118 vd.; Öner, 2014, 158 vd.

Şahsi ve medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya diğer şekillerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir. Verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına engel değildir (VUK. m. 341/2).

### **1.5.2.2. Usulsüzlük**

Maddi unsurları Vergi Usul Kanunu'nun 352, 353, 355 ve mükerrer 355. maddesinde düzenlenen usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uygun davranılmamasıdır (VUK. m. 351). Bu suçun maddi (hareket) unsurunu kanunda özel ve genel usulsüzlük halleri olarak sayılan durumlar oluşturur (Mutluer, 2011: 218). Usulsüzlük kabahatinin manevi unsuru da bütün kabahatlerde olduğu gibi de kast veya taksirdir.

Vergi ziyayı kabahatinde, vergi ziyayı ögesi bulunduğundan (Öncel vd., 2012:211) bir başka ifade ile devlet hazinesi açısından bir zarar meydana geldiğinden, bir zarar kabahati (Karakoç, 2014:495) söz konusudur. Usulsüzlükte ise ortada henüz bir vergi ziyayı ve dolayısıyla zarar yoktur ama zarar tehlikesi vardır o nedenle usulsüzlük kabahatinin bir tehlike kabahati olarak (Karakoç, 2014:504) ele almak mümkün görünmektedir. Usulsüzlükte vergi ziyayı yoksa da bunun için elverişli bir ortam yaratılmış olması cezalandırılmaktadır (Öncel vd., 2012: 211). Bir başka ifadeyle zarar doğurmayan bir eylemin cezalandırılması, vergi toplanma güvenliğinin sağlanmasına yönelik bir önlemdir.

Beyanname vermek zorunda olan yükümlünün zarar etmiş olması sebebiyle beyanname vermemesi, vergi beyannamelerinin, işe başlamaların zamanında verilmemesi ve defterlerin tasdik ettirilmemesi gibi usulsüzlük kabahatlerinde, eylem kanuna aykırı ise de ortada, bir zarar bulunmadığından sadece usulsüzlük cezası kesilir. Ancak usulsüzlük vergi ziyayına sebebiyet vermeksizin vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi olduğundan eğer bu aykırılık aynı zamanda vergi ziyayı da doğurmuşsa hukuki durum değişecektir. Sözgelimi, zorunlu defterlerin tutulmaması, defterlerin vergi inceleme elemanına inceleme için verilmemesi ve beyannamenin

süresinde verilmemesi resen tarhiyatı gerektirir. Bu durumda vergi ziyayı ile usulsüzlük cezası karşılaştırılır ve miktar olarak ağır olan hangisi ise mükellefe o ceza kesilir (VUK. m. 336/1). Vergi ziyayı cezasının daha ağır olması halinde fiil artık usulsüzlük değil vergi ziyayı olarak nitelendirilecektir (Öner, 2014:151).

#### **1.5.2.2.1. Genel Usulsüzlükler (Dereceleri)**

Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlükler, kendi aralarında ağırlık derecelerine göre birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olarak iki ayrı kategoride düzenlenmiştir.

##### **1.5.2.2.1.1. Birinci Derece Usulsüzlükler**

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede eksik, usulsüz veya karışık olması,
- VUK'un 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete çiftçiler tarafından süresinde icabet edilmemesi,
- VUK'un kayıt düzenine ait hükümlerine (m. 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır),
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik ettirilmemiş olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır),
- Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde (GV), tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin VUK'un 342. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması, şeklindeki eylemler,

Kanunda açıkça sayılan ve birinci derece genel usulsüzlükler olarak nitelendirilen kabahatlerdir.



#### 1.5.2.2.1.2. İkinci Derece Usulsüzlükler

- Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak VUK'un 342. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması,
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,
- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanuni olarak belli şekil ve içerik ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi, şeklindeki eylemler,

Kanunda açıkça sayılan ve ikinci derece genel usulsüzlükler olarak nitelendirilen kabahatlerdir

Genel usulsüzlük kabahatlerinin birinci ve ikinci derece usulsüzlük olarak adlandırılmasının aslında her kabahat için geçerli sayılacak bir temeli yoksa da bunlar arasındaki ayrımın kural olarak ceza miktarlarına ve fiillerin nitelik farklılıklarına göre yapıldığını ileri sürmek mümkündür.

#### 1.5.2.2.2. Özel Usulsüzlükler

- Verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek para tutarından farklı tutarlara yer verilmesi,
- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile

Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı tutarlara yer verilmesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi,

- VUK'un 232. maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almamaları,
- Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları,
- VUK'a göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolarla ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uyulmaması,
- VUK'un 8. maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen zorunluluğa uymaksızın işlem yapılması,
- Belge basımı ile ilgili bildirim görevinin tamamen veya kısmen yerine getirilmemesi,
- 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirilmemesi,

- VUK'un 127. maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin uyarısına rağmen aracın durdurulmaması,
- Noterlerin Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik etmeleri veya örneklerini çıkarıp vermeleri,
- VUK'un 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması,

Fatura ve benzeri evrakların verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halleri kanunda sınırlı sayıda belirtilen özel usulsüzlük kabahatlerinin maddi unsurunu teşkil eden eylemlerdir. Usulsüzlük kabahatleri genel anlamda birer tehlike kabahati iseler de özel usulsüzlükler genel usulsüzlüklere göre kamu düzenini daha çok tehdit eder nitelikte olduklarından, bunların da yakın tehlike kabahati olarak ele alınması (Bilici, 2013:120) mümkündür.

### 1.5.3. Diğer Kanunlarda Düzenlenen Kabahatler

Kabahatler Kanunu'nda kabahatlerle ilgili genel hükümler yanında birtakım özel kabahatlere de yer verdiğinden bahsedilmiştir. Ancak hukukumuzda çok sayıda kanunda, kanunun amacı ve koruduğu hukuki yarara uygun, kabahatlere de yer verildiği görülmektedir. Bunların belli başlılarını şu şekilde sıralamak mümkündür. Gümrük Kanunu'nda<sup>27</sup>, vergi ziyana neden olan işlemler yapma (m. 234), gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapma (m. 236/4), Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan taşıt içerisinde özet beyan verilmeksizin eşya getirme (m. 237/6), İthalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı 33. madde hükümleri gereğince belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs etme (m. 239/1), gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarma (m. 239/2) kabahatlerine yer verilmiştir. Çevre Kanunu'nda<sup>28</sup>, kirletme yasağı (m. 8), biyolojik çeşitliliği tahrip etme (m. 9), atık alım, ön arıtma, arıtma

<sup>27</sup> 27.10.1999 tarihli, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>28</sup> 09.08.1983 tarihli, 2872 Sayılı Çevre Kanunu, 11.08.1983 tarihli ve 18132 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

veya bertaraf tesislerini kurmama (m. 11), bildirim ve bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeme (m.12) ve anız yakma (m. ek-1) kabahatlerine yer verilmiştir. Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu'nda<sup>29</sup>, umuma açık istirahat ve eğlence yerlerini, faaliyetten geçici olarak men edildiği halde, süresinden önce açma, açık ve kapalı bulunacağı saatlere uymama, (m.6/1-a,b), izin almadan işyeri açma (m. 7 ve 8) kabahatlerine yer verilmiştir. Karayolları Trafik Kanunu'nda<sup>30</sup>, sürücü belgesi olmadan araç kullanma (m.36), alkol, uyuşturucu veya uyarıcı maddelerin etkisi altında araç sürme (m. 48), taşıt kullanma sürelerine uyma zorunluluğuna uymama (m. 49), hız sınırlarına uymama (m.51), dönüş kurallarına uymama (m. 53), indirme ve bindirme kurallarına uymama (m. 58), duraklama ve park etme yasaklarına uymama (m. 59), araç ışıklandırma kurallarına uymama (m. 64) kabahatlerine yer verilmiştir. 3213 sayılı Maden Kanunu'nda<sup>31</sup>, sevk fişi olmaksızın maden sevk etme (m.12/2), ruhsatsız olarak maden üretimi yapmak (m. 12/5), Nüfus Hizmetleri Kanunu'nda<sup>32</sup>, nüfus olaylarını bildirme görevinin kanunda belirtilen süreler içinde yerine getirmeme (m.68/1) ve Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nda<sup>33</sup> ise sendikalar için kurucu olabilme şartlarına sahip olduğuna ilişkin gerçeğe aykırı beyanda bulunma, (m. 78/1-a), kanun dışı greve katılma ve devam etme (m.78/1-f) şeklindeki kabahatlere yer verilmiştir.

Çalışmanın buraya kadar olan kısmında, suç ve kabahatlerin tanımları ve ayrımlarına ilişkin ölçütlere yer verilmiştir. Vergi kabahatlerine Kabahatler Kanunu'nun mu yoksa Vergi Usul Kanunu'nun mu hükümlerinin uygulanacağı konusundaki tartışmalara ışık tutması açısından bu bölümde kanunların uygulanma önceliği sorununa yer verilecektir.

<sup>29</sup> 04.07.1934 tarihli, 2559 Sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu, 14.07.1934 tarihli ve 2751 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>30</sup> 13.10.1983 tarihli, 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 18.10.1983 tarihli ve 18195 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>31</sup> 04.06.1985 tarihli, 3213 Sayılı Maden Kanunu, 15.06.1985 tarihli ve 18785 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>32</sup> 25.04.2006 tarihli, 5490 Sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu, 29.04.2006 tarihli ve 26153 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>33</sup> 18.10.2012 tarihli, 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu, 07.11.2012 tarihli ve 28460 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

## **1.6. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Kabahatlere Uygulanacak Kanunun Tespiti Sorunu**

Somut bir olayda hangi kuralın uygulanması gerektiği öncelikle kurallar hiyerarşisi olarak adlandırılan anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ve idarenin diğer düzenleyici işlemleri (genelge, özelge ve tebliğ gibi) şeklinde sıralanan hiyerarşiye göre belirlenir. Buna göre her kural üst derecedeki kurallara uygun olmak zorundadır. Kurallar arasındaki hiyerarşik uygunluk sosyal düzenlerin varlık koşulu olduğundan kurallar arasında hiyerarşik bağlantı yoksa bir sosyal düzenin varlığından söz edilemez (Çeçen, 1975:79). O halde somut olay konusunda hem kanun da hem de tüzükte hüküm olması durumunda tartışmasız olarak kanun hükmü uygulanır.

Aynı olayı düzenleyen kurallar arasında altlık-üstlük ilişkisi varsa üst kural uygulanır. Ancak bu hiyerarşi her zaman somut olayda uygulanacak kurallar tayin etmede yeterli olmamaktadır. Sosyal hayatı düzenleyen hukuk kuralları arasında, aynı hususla ilgili farklı düzenlemeler içeren eşit hiyerarşik statüyü paylaşan kurallar da bulunabilmektedir. Bu halde sorun özel kanun genel kanun ya da önceki kanun sonraki kanun karşılaştırması ile çözülmektedir (Güriz, 2013:159).

Aynı zamanda yürürlükte bulunan iki kanunun olayı düzenleyen hükümleri arasında bir çelişki yoksa hangisi uygulanırsa uygulansın sorun doğmayacaktır. Sorun iki kanunun aynı olayı farklı biçimde düzenlemeleri durumunda karşımıza çıkmaktadır. Aynı olayı düzenleyen kanunların ikisi de genel veya ikisi de özel nitelikte ise bu durumda kural olarak sonraki kanun uygulanmalıdır. Sonraki tarihli kanun ile önceki tarihli bir kanunla düzenlenen hükümlerin kaldırıldığı açıkça ifade edildiğinde herhangi bir sorun olmaksızın sonraki kanun hükmü uygulanacaktır. Ancak ortadan kaldırma üstü kapalı (zımni) bir şekilde de olabilmektedir (Bilge, 2014:192-194; Güriz, 2013:156-157; Cansel ve Özel, 2012:142; Kızılot vd., 2008:57). Üstü kapalı kaldırma yorum yoluyla ortaya çıkarıldığında da olaya sonraki kanunun uygulanacağına tereddüt bulunmamaktadır.

### 1.6.1. Vergi Kabahatlerinde Genel Kanun-Özel Kanun İlişkisi

Hükümleri içerik itibarıyla tüm kişi ve olaylara uygulanabilen kanunlar genel kanun (Türk ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu gibi) buna karşın hükümleri bazı kişi ve olaylara uygulanabilen kanunlara (Vergi Usul Kanunu gibi) ise özel kanun denir. Ancak iki kanun arasındaki genellik özellik ilişkisini tespit ederken bir hususa dikkat etmek gerekir. Zira bir kanun, kıyaslandığı kanuna göre özel kanun olabilirken, başka bir kanuna göre de genel kanun niteliğinde olabilecektir (Torunoğlu, 2012:496). Sözgelimi Vergi Usul Kanunu, Kabahatler Kanunu'na göre özel bir kanun olduğu halde, Gelir Vergisi Kanunu'na göre genel bir kanundur.

Aynı anda aynı olaya görünüşte uygulanabilir çeşitli kanunlar bulunup da biri diğer kuralın unsurlarının yanı sıra bazı ek unsur ve özellikleri içerdiğinde, her iki kanun genel ya da her iki kanun özel ise sorunun çözümü nispeten daha kolaydır. Ancak kanunlardan biri özel diğeri genel ise özel-genel kanun ilişkisi devreye girer. Bu durumda, özel kanunun önceliği ilkesi gereğince; özel kanun, genel kanunun uygulanmasını önleyeceği ve aynı eylemle ilgili görünmelerine karşın bunlardan sadece birinin ve dolayısıyla sadece özel kanunun uygulanmasının söz konusu olacağı (Bilge, 2014:195; Güriz, 2013:158; Cansel ve Özel, 2012:142; İçel, 2008:36-37) ileri sürülmekte ise de bu ilkeyi her durumda ve yalın haliyle kabul etmek hukuka uygun olamayan sonuçlar doğurabilir. O halde böyle normların yarıştığı bir durumda çeşitli ayrımlar yapmak gerekir. Eğer önceki kanun genel, yeni kanun özel ise, bu takdirde özel kural genel kurala tercih edilerek olaya özel olan yeni kanun hükümleri uygulanmalıdır. Ancak, önceki kanun özel, yeni kanun genel ise yeni genel kanunun eski özel kanunu mutlak bir şekilde yürürlükten kaldırdığı ileri sürülmemelidir. Bu durumda da kanun koyucunun genel kanunu çıkarırken hangi amacı taşıdığına, sonraki kanunla önceki kanunu kaldırma iradesinin olup olmadığına ve menfaatler dengesine bakmak gerekmektedir. Kanun koyucu önceki tarihli özel kanunla düzenlenen hususlarda yeni bir bakış açısıyla sonraki tarihli genel kanunla bir değişiklik öngördüğü takdirde olaya sonraki tarihli genel kanunun uygulanması gerekir (Bilge, 2014:195; Güriz, 2013:158; Cansel ve Özel, 2012:142; Zevkliler, 1986:72-73, Kızılot vd., 2008:57; Torunoğlu, 2012:496). Özel kural, genel

kuraldan, sonraki kural önceki kuraldan, lehe olan kural ise aleyhe olan kuraldan önce uygulanacaktır. Bir başka ifade ile bir konuda özel kural varsa genel kural uygulanmayacaktır. Özel kuralın öncelikle uygulanmasının sebebi, olayda, genel kuralın uygulanmasını gerektiren unsurlardan daha fazlasının özel kuralda bulunuyor olmasıdır. Ancak genel kuralın uygulanmaması, olayın genel kuralın uygulanmamasını gerektirmesi ile mümkündür (Erem, 1995:72).

### 1.6.2. Vergi Kabahatlerinde Önceki Kanun-Sonraki Kanun İlişkisi

Kanunların önceliği ve sonralığı, kabul tarihine değil, yürürlük tarihine göre belirlenir. Sonraki kanun ile önceki kanun hükümleri arasında bir aykırılık varsa ve yürürlükten kaldırma konusunda açık bir hüküm yoksa sonraki kanun önceki kanun hükümlerini üstü kapalı olarak yürürlükten kaldırır. Ancak bu kabul kesin değildir. Bu durum kanunların genel ve özel kanun olmalarına göre değişir. Aynı anda yürürlükte bulunan ve hükümleri birbirine aykırı olan kanunların;

- İki de genel kanun ise sonraki kanun önceki kanunu yürürlükten kaldırır (Bilge, 2014:195; Güriz, 2013:158; Cansel ve Özel, 2012:142; Kızılot vd., 2008:57).
- İki özel kanun ise yeni kanunun önceki kanunda yer alan tüm konuları içerip içermediğine bakılır. İçermiyorsa, önceki kanunun yeni kanuna aykırı olan tüm hükümleri yürürlükten kalkmış sayılır.
- Önceki kanun genel, sonraki kanun özel ise özel kanun içerdiği konular bakımından genel kanunu yürürlükten kaldırır (Bilge, 2014:195; Güriz, 2013:158; Cansel ve Özel, 2012:142; Kızılot vd., 2008:57).
- Sonraki kanun genel, önceki kanun özel ise sonraki kanunun hükümleri önceki kanun hükümlerini etkilemez (Erem, 1995:131-132). Bu halde sonraki kanun önceki kanun ile düzenlenen durumları sona erdirmez. Dolayısıyla vergi kabahatleri için öncelikle özel kanun niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu hükümlerine sonra genel kanun olan Kabahatler Kanunu hükümlerine bakılması gerekir (Şenyüz, 2013:49).

Her ne kadar Vergi Usul Kanunu vergiler açısından genel bir kanun ise de kabahatlere ilişkin düzenlemelere gelince bu durum farklılaşmaktadır. Kabahatler açısından Kabahatler Kanunu genel, vergi kabahatleri açısından ise Vergi Usul Kanunu'nun özel bir kanun olduğunu ifade etmek mümkündür. Bu halde vergi kabahatlerine hangi kanunun uygulanacağı sorununa da ışık tutmak gerekir. Sözgelimi, Emlak Vergisi Kanunu'na<sup>34</sup> göre Türkiye sınırları içerisinde bulunan binalar bina vergisi alınır. Sonradan çıkan bir kanun yıllık geliri 150.000 TL'nin altında olan kişilerden bu verginin alınmayacağını belirtse bu kanun sonraki tarihli ve daha özel nitelikte olduğundan öncelikle uygulanır. Ancak tam tersi durumda yani özel kanun geliri 150.000 TL'nin altında olanlardan emlak vergisi alınmayacağını belirtirken sonradan çıkan kanun gelir ayrımı yapmadan herkesten vergi alınacağını belirtse bu durumda, hemen, sonraki genel kanunun önceki özel kanunu yürürlükten kaldırdığı söylenemez. Kanun koyucunun amacının araştırılması gerekir. Gelir düzeyi düşük olanlardan sosyal amaçlı olarak vergi alınmamasını uygun görüp görmediğine bakmak gerekir.

Kabahatler Kanunu'nun 3/1-b (*...diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır*) madde düzenlemesi ile aynı konuyu düzenleyen genel ve özel kanun arasındaki bilinen uygulama önceliği tam tersine çevrilmiştir. Bunun amacı da genel hükümlere aykırı olan hükümlere son vermek ve uygulamada yeknesaklığı sağlamaktır (Bakıcı, 2008:39). Önceki kanun özel sonraki kanun genel olduğunda, sonraki kanunun önceki kanun hükümlerine etkili olamayacağı belirtilmekte ise de (Erem, 1995:132, Şenyüz, 2013:48) nasıl ki Türk Ceza Kanunu'nun 5/1. maddesi ile özel kanun genel kanun ilişkisi kurulurken, bilinenden farklı olarak Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerine (genel kanuna aykırı olan ve ceza hükmü içeren tüm özel kanun hükümleri yürürlükten kaldırılmışsa (Hafizoğulları, Özen, 2012:35) buna paralel bir düzenleme olan Kabahatler Kanunu'nun 3/1-b madde düzenlemesi ile kurulan özel kanun genel kanun ilişkisinde, bilinenden farklı bir düzenleme

---

<sup>34</sup> 29.07.1970 tarihli, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, (11.08.1970 tarihli ve 13576 sayı RG'de yayımlanmıştır).



getirildiğini ve kabahatlerle ilgili ceza hükmü içeren tüm özel kanun hükümlerinin yürürlükten kaldırıldığını ileri sürmek mümkün olacaktır.

Nitekim AYM'de bir kararında<sup>35</sup>, “...gerekçeden yola çıkıldığında, özel kanunlarda dağınık biçimde yer alan idari yaptırımların disiplin altına alınarak, özel kanunlarda kabahat türünden fiillerin tanımlanması ve bu fiiller karşılığında öngörülen idari yaptırımların belirlenmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Böylece, Kanun'un bu kısmında düzenlenen amaç ve kapsam, tanım, genel kanun niteliği, kanunilik ilkesi, zaman bakımından uygulama, yer bakımından uygulama, kabahatten dolayı sorumluluğun esasları (katılma ve birleşmeye ilişkin hükümler bu bölümde yer almaktadır), yaptırım türleri, soruşturma zamanaşımı ve karar verme yetkisi başlık veya üst başlığı altında sayılan genel ilkelerin özel kanunlardaki kabahat fiilleri hakkında da uygulanmasının benimsendiğini...,” ifade etmiştir.

Ancak Hafizoğulları ve Özen (2012:35-37) Türk Ceza Kanunu'nun, Kabahatler Kanunu'nun 3/1-b maddesine benzeyen 5. maddesi ile ilgili yorum yaparken bu hükmün Anayasa kuralı olmadığını, yani bu kuralın, muhatabı olan kanun koyucuyu bağlamadığını, bu hükme rağmen kanun koyucunun Ceza Kanunu'nun genel hükümlerine aykırı özel kanunlar çıkarabileceğini, bunu engelleyen bir durumun bulunmadığını ifade etmektedirler.

Sadece kurallar hiyerarşisine bakıldığında bu kabulde bir hukuka aykırılık görülmemektedir. Ancak hukuk sistemimizde idari yaptırımları düzenleyen çok sayıda kanun arasında bir ahenk ve sistem birliği olmaması sebebiyle bu ahenksizliği gidermek ve idari yaptırım düzenini bir sisteme kavuşturmak için ceza/kabahatler hukuku sisteminde köklü değişiklik yaptığını ve yeni bir sistem oturttuğunu iddia eden kanun koyucunun bu gün, daha dün söylediğine aykırı düzenleme yapmasının hukuk devletinde kabul görmesinin zor olduğunu, böyle bir kabulün kanunların muhattapları açısından özellikle hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik konusunda sorun yaratacağını belirtmek gerekir. Kaldı ki kanun koyucunun kanun yapmakta ki serbestliği dilediği gibi kanun yapma anlamına gelmez. Nihayetinde

<sup>35</sup> AYM'nin 10.03.2006 tarihli ve E.2005/108, K.2006/35 sayılı kararı (22.07.2006 tarihli ve 26236 sayılı RG'de yayımlanmıştır.).

hukuk sistemi bir bütündür. Bu sistemin unsurlarının birbiri ile çelişir olmaması gerekir. Aksi halde Kabahatler Kanunu'na konulan bu hükmün bir anlamı olmayacak ve kanunun genel hükümlerinin özel kanunlar içinde uygulanacağını belirten hükmü ortadan kalkmış olacaktır. Kanun koyucu abesle iştigal etmez etmemelidir (Karakoç, 2010:5).

### **1.7. Vergi Kabahatleri ve “*Ne Bis In Idem*” İlkesi**

Latince deyiimiyle, “*ne bis in idem*”, hiç kimsenin bir fiil için ikinci kez (mükerrer) yargılanmaması (Özen, 2010:390) ve iki kez cezaya çarptırmaya izin verilmemesi (Üyümez, 2004:98) anlamına gelen, ceza yargılama hukukunun genel bir ilkesidir. Bu ilke gereğince daha önce açılmış bir dava veya verilmiş bir hüküm varsa aynı olayla ilgili olarak aynı kişi hakkında yeni bir dava açılamaz. Bu nedenle “*ne bis in idem*” ilkesinin kesin hükmün önleme işlevine sahip olduğu görülmektedir. İlke, sadece ceza davasını ifade ettiği için, hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmediği ileri sürülmektedir (Özen, 2010:390). Tekrar ifade etmek gerekirse, ilkenin iki unsuru bulunmaktadır. Bunlar da failin ve fiilin tek olması gerektiğidir. Yapılan hareketle ortaya iki netice çıkmışsa burada artık fiilin tekliğinden bahsedilememekte ve “*ne bis in idem*” yasağı uygulanamamaktadır.

Hiç kimsenin aynı eyleminden dolayı birden çok kez kovuşturulamayacağı ya da aynı eylemden ötürü mükerrer yargılama ve cezalandırılmaya izin verilemeyeceği anlamına gelen “*ne bis in idem*” ilkesi ulusal sınırlar içinde uygulandığı gibi ulusal sınırları aşan şekilde de uygulanan bir ilkedir.

Belirtilen ilke hukuk devleti olmanın gereği olarak uygulanan bir ilke olduğu için uygulanması yazılı bir kurala bağlı değilse de yinede ulusal ve uluslararası metinlerde ve yargı kararlarında kendisine yer bulmuştur.

#### **1.7.1. İlkenin İç Hukuktaki Uygulaması**

Türk hukukunda “*ne bis in idem*” prensibi ile ilgili kanunları ve uygulamayı bağlayan genel, açık ve net bir üst kuralın bulunmadığı ileri sürülebilirse de tartışmasız olarak bu görüşe katılmak olanaklı görünmemektedir. Çünkü Türk Ceza Kanunu'nun 44. CMK'nin 173/2 ve 223/7. Vergi Usul Kanunu'nun 367/4. Kabahatler

Kanunu'nun 15. ve 4456 sayılı Gümrük Kanunu'nun 231. maddelerinin “*ne bis in idem*” ilkesini koruyan düzenlemeler olduğunu ifade etmek mümkündür.

Bu ilke ile ilgili tartışmalara kararlarında zaman zaman yer veren Türk Anayasa Mahkemesi, “*ne bis in idem*” prensibini kabul etmiş, fakat bu prensibin Anayasa ile öngörülmediğini, böylelikle bu prensibe uygun hareket edip etmemenin kanun koyucunun takdirine bırakıldığını belirtmiştir<sup>36</sup>. Şunu da ifade etmek gerekir ki burada belirtilen karar eski tarihli olup, hukuk devleti tanımından yola çıkarak yeni kararlarında Yüksek Mahkemenin bu görüşünün değişeceği kuvvetle muhtemeldir<sup>37</sup>.

Vergilendirmenin devletlerin mutlak egemenlik alanının içinde olması sebebiyle, vergilendirmenin İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin ve Sözleşmenin denetim organı olan İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin yetkisi dışında olduğuna dair, vergi yükümlüleri, vergi makamları ve vergi mahkemeleri yargıçları arasında yaygın bir görüş vardır. Ancak vergilendirme ile kişi ödemekle yükümlü olduğu miktar kadar paradan yoksun kaldığına göre<sup>38</sup>, vergi, kural olarak mülkiyet hakkına müdahaledir. Mülkiyet hakkı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) Protokol No. 1, madde 1 ile koruma altına alındığından vergi yükümlülerinin İHAS çerçevesinde kullanabilecek hakları bulunduğu tereddüt edilmemelidir.

Anayasa'nın 148/3. maddesindeki “*Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir...*” düzenlemesi ile AYM kararları açısından İHAS açıkça referans yapılmıştır. Ancak nasıl ki Anayasanın uygulanmasını AYM kararları gösteriyorsa, İHAS'ın uygulanması konusunda da İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları yol göstermektedir. Bu halde Anayasa Mahkemesi, İHAS'ın uygulanması

<sup>36</sup> AYM'nin 29.04.1980 tarihli ve E. 1980/1 K. 1980/25 sayılı kararı (23.08.1980 tarihli ve 17084 sayılı RG'de yayımlanmıştır.).

<sup>37</sup> AYM'nin 15.10.2009 tarihli ve E. 2007/44, K. 2009/148 sayılı kararı (28.04.2010 tarihli ve 27565 sayılı RG'de yayımlanmıştır.).

<sup>38</sup> Riccardo Travers and 27 Others v. Italy, App. No. 15117/89, Decision of the EComHR of 16.01.1995; Burden v. the United Kingdom, App. No. 13378/05, Judgment, of the ECtHR [GC] of 29.04.2008, para. 59. (Arslan Öncü, s.173, dipnot 109).

sırasında sadece İHAS hükümlerini değil İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin kararlarını da dikkate almak durumundadır (Arslan Öncü, 2015:141-142).

İlke uluslararası hukukta Türk Devleti'ni de bağlayıcı şekilde yer almıştır. Nitekim belirtilen ilkeyi açık ve net olarak düzenleyen ana metin İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşmedir. Sözleşmeye Ek 7 Numaralı Protokol'ün 4/1. maddesindeki “*Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve kanuna uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkûm edilemez.*” hükmü “*ne bis in idem*” ilkesini düzenlemektedir.

Protokolün bu hükmü, kişilerin ceza yargılama usulü çerçevesinde yargılandığı bir suçtan, kesin bir kararla beraat ettikten ya da mahkûm olduktan sonra, ikinci kez yargılamasını ya da cezalandırmaya tabi tutulmasını yasaklamaktadır. İHAM'a göre “ceza yargılaması usulü” kavramı, İHAS'ın 6. ve 7. maddelerinde geçen suç isnadı ve ceza kavramlarına ilişkin, genel ilkeler ışığında yorumlanmalıdır<sup>39</sup>. *Nykanen v. Finlandiya*<sup>40</sup> kararında, vergi makamlarına eksik bilgi vermesi sebebiyle hem idari para cezası ve hem de vergi kaçakçılığında ötürü açılan dava sonucu para cezasına çarptırılan başvuruçunun yaptığı başvuruyu inceleyen İHAM, bu davada *Jusslia v. Finlandiya*<sup>41</sup> kararına atıfla idari para cezasının İHAS'ın 6. ve Protokolün 4. maddesi kapsamında suç isnadı olduğuna karar vermiştir.

Vergi ile ilgili para cezalarının sözleşmenin 6. maddesi kapsamında değerlendirilmesi için, cezaları düzenleyen kanunun genel nitelikte olması, cezaların bir zarara karşılık tazminat amacı ile değil, eylemin yeniden işlenmesinin önlenmesine (caydırıcılığa) yönelik olması, cezalandırıcı genel bir kurala göre verilmesi ve para cezasının önemli olması gerekir. Vergi para cezasının oranı düşük olsa da suçun cezai niteliği 6. maddenin uygulanabilir kılınması için yeterlidir (vergi

<sup>39</sup> Glantz v. Finland, App. No. 37394/11, Judgment, of the ECtHR of 20.05.2014, 20.08.2014 Final, para. 48; Nykanen v. Finland, App. No. 11818/11, Judgment, of the ECtHR of 20.05.2014, 20.08.2014 Final, para. 38 (Arslan Öncü, s. 183, dipnot 150).

<sup>40</sup> Nykanen v. Finland, App. No. 11818/11, Judgment, of the ECtHR of 20.05.2014, 20.08.2014 Final, para. 51-54; (Arslan Öncü, s. 185, dipnot 157).

<sup>41</sup> Jusslia v. Finland, App. No. 73053/01, Judgment, of the ECtHR of 23.11.2006.

borcunun %10 u Jusslia v. Finlandiya kararı. Paragraf 38), (Doğru ve Nalbant, 2012:618).

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 22.11.1984 tarihli 7. Ek Protokolü'nün "Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı" başlıklı 4. maddesi de Türkiye Cumhuriyeti'ni bağlayacak şekilde henüz onaylanmadığından bu hükmün de tartışmaları sona erdirecek türden olmadığını ileri sürmek mümkün görünmektedir.

Türk hukukunda "*ne bis in idem*" ilkesine dair yazılı bir hüküm bulunup bulunmadığı sorununu çözen hüküm Kişisel ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmesi'nin 14. maddesidir. Çünkü 14. maddesinin 7. fıkrasının "*Bir ülkenin hukukuna ve ceza yargılama usulüne uygun olarak daha önce kesin biçimde mahkûm olan veya beraat eden bir kimse aynı suçtan ötürü ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz.*" hükmünü içermektedir. Belirtilen sözleşmenin uygun bulunduğuna dair 4868 sayılı Kişisel ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin Onaylanmasının uygun Bulunduğuna Dair Kanun<sup>42</sup> da yürürlüğe girmiştir. Böylece, 16.12.1966 tarihinde imzaya açılan ve Türkiye Cumhuriyeti tarafından 15.08.2000 tarihinde New York'da imzalanan Sözleşme, Anayasa'nın 90/5. maddesi uyarınca Türkiye Cumhuriyeti açısından bağlayıcı hale gelmiştir. Anayasa 90/5. madde düzenlemesi nedeniyle, Türk Hukuku ve uygulamasını Anayasa hükümleri gibi bağlayan Kişisel ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin bu konuda dikkate alınması gerektiği tartışmasıdır<sup>43</sup>.

Aynı eylem sebebiyle hem adli ve hem de idari yaptırımlara hükmedilmesinin *ne bis in idem* kuralına aykırı bir uygulama olmasının yanında, Ceza ve vergi mahkemelerinin kararlarının birbirleri açısından bağlayıcı olmamasının masumiyet karinesine de uygun olmadığını ayrıca ileri sürmek mümkün görülmektedir. Sözelimi, kaçakçılık suçundan ceza mahkemesindeki yargılamada beraat eden

<sup>42</sup> 4868 sayılı Kişisel ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin Onaylanmasının uygun Bulunduğuna Dair Kanun, 18.06.2003 tarihli ve 25142 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>43</sup> Şen Ersan, Yeni Ne Bis İn İdem (2013) [http://www.adalet.org/forum2/aranangoster.php?konu=YENİ Ne Bis İn İdem&fid=470276&alan=Mesleki Konular&anahtar=ne bis in idem&a1=ne bis in idem&a2=&a3=&a4=](http://www.adalet.org/forum2/aranangoster.php?konu=YENİ%20Ne%20Bis%20İn%20İdem&fid=470276&alan=Mesleki%20Konular&anahtar=ne%20bis%20in%20idem&a2=&a3=&a4=), (Erişim Tarihi: 28.03.2015).

kişinin vergi ziyat cezası ile cezalandırılması ve vergi mahkemesine yapılan itirazın reddedilerek cezanın kesinleşmesi durumunun, Anayasanın 36/1 ve 38/4. maddeleri ile İHAS'ın 6/2. maddesinde düzenlenen masumiyet karinesi açısından da değerlendirilmesi gerekir.

“Masumiyet karinesi”; suç isnadı altında bulunan ve yargılama sonucu beraat eden kişinin, hukukun nazarında artık masum olduğu ve kendisine buna uygun olarak davranılması gerektiği anlamına gelir. Karine suç isnadları ile ilgili olduğundan idari davalar kural olarak masumiyet karinesinin uygulama alanı dışında kalmaktadır. Ancak İHAM tarafından vergi ilintili davalar da suç isnadı olarak ele alınabildiğinden (*Bendenoun v. Fransa, Jusslia v. Finlandiya kararları*) idari davada uyumsuzluk konusu olan maddi olayın tespitinde idari yargı mercii, aynı maddi olayı ele alan ceza mahkemesinin daha önce verdiği beraat kararına uygun hareket etmelidir (*Benzer yöndeki İHAM kararları için bkz. X/Avusturya, B. No: 9295/81, 6/10/1982, k.k.; C/Birleşik Krallık, B. No: 11882/85, 7/10/1987, kk.*). Bir başka ifade ile masumiyet karinesi, ceza yargılaması kapsamında bir usul güvencesi olmasına rağmen, buna ilişkin korumanın etkili bir şekilde uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi için beraat eden veya hakkındaki ceza yargılaması bir şekilde sona eren kişilere, kamu görevlileri veya otoriteleri tarafından, bu kişiler gerçekte suçlularmış gibi muamele edilmesinin önlenmesi gerekir. Bu kapsamda ceza davasını takip eden “ceza yargılaması niteliğinde olmayan herhangi bir yargılamada” da (hukuk, disiplin gibi), masumiyet karinesine özen gösterilmelidir (Çelik, 2014:153 ve 155).

Dolayısıyla ceza mahkemesinde beraat eden bir vergi sorumlusunun idarece ve devamında vergi mahkemelerince ve aynı eylemden dolayı vergi cezası ile cezalandırılmasının İHAM tarafından masumiyet karinesinin ve dolayısıyla İHAS'ın 6. maddesinin ihlali olarak ele alınması mümkün görülmektedir.

### **1.7.2. İlke Konusunda Vergi Hukuku ile İlgili Olarak, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Kararlarında Yapılan Tartışmalar**

Çalışmanın temelini oluşturan vergi ilintili davalarının suç isnadı olduğunu dolayısıyla İHAS'ın uygulanabilirliğini, İHAM, *Bendenoun v. Fransa* davasından bu yana kabul etmiştir. Ayrıca *Jusslia v. Finlandiya* kararında vergi tahakkuku ve ek

vergi konulması gibi verginin aslına ilişkin hususların İHAM'ın 6. maddesinin medeni kısmının kapsamı dışında olduğunu belirlerken (paragraf 29) idari para cezası verilmesini 6. madde anlamında suç isnadı olduğuna karar veren İHAM, yine Protokolün 7/4. maddesini İHAM'ın 4. ve 6. maddeleri ışığında yorumlayarak, idari para cezasını bu Protokol kapsamında da suç isnadı olduğunu da kabul etmiştir<sup>44</sup>.

İHAM'ın vergi ile ilgili çok çeşitli kararlarına rastlamak mümkün ise de İHAM'ın kararları çalışmamızın bu kısmında, konu başlığının içeriğiyle paralel bir şekilde “*ne bis in idem*” ilkesi ile sınırlı olarak ele alınacaktır. Nitekim İHAM bir başvuruda aynı fiile vergi hukukunun gereği olarak uygulanan idari yaptırım ve ceza hukukunun gereği olarak uygulanan adli yaptırımı çifte ceza uygulaması olarak yani “*ne bis in idem*” prensibinin ihlali olarak görmemiştir<sup>45</sup>. Dava konu olan işlemlerde başvuranlar hakkında, kanuni süresi içinde beyanname vermeme fiilinden dolayı, ziyaa uğratılan vergi için vergi cezası kesilmiş, ayrıca vergi kaçakçılığı suçundan adli para cezasına ve hapis cezasına hükmolunmuştur. İHAM vergi kaçakçılığı suçunun kusura dayalı olarak (isteyerek) işlendiğini, bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsurlarının diğer mali suçun kurucu unsurlarından farklı olduğunu, vergi kaçakçılığı suçundan ceza verilmesi için kasıt veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğunu, buna karşılık idari para cezasında bu unsurun aranmadığını, Vergi Usul Kanunu'nun idari ve adli cezaları düzenleyen ilgili maddelerinin aynı suçu düzenlemediklerini belirterek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur (Yaltı, 2006:159). Bu karara göre, vergi suç ve ceza sisteminde, aynı fiil için hem idari hem de adli cezalar öngörülmüş olsa bile ancak suçun unsurları aynı olduğunda ceza muhatabının aynı fiil için çifte cezayla karşı karşıya kaldığı ve hak ihlali olduğu söylenebilecektir.

İHAM bir başka kararında da benzer bir yaklaşım sergileyerek vergi kaçakçılığından hapis cezası verilebilmesi için kasıt veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğunu, buna karşılık para cezasında bu unsurun aranmadığını yani söz konusu cezaların amaçsal olarak da farklı olduğunu ifade etmiştir (Yaltı, 2006:160).

<sup>44</sup> Glantz v. Finland, App. No. 37394/11, Judgment, of the ECtHR of 20.05.2014, 20.08.2014 Final, para. 50 (Arslan Öncü, s. 184, dipnot 156).

<sup>45</sup> Ponsetti and Chesnel v. France, Admissibility Decision, Third Section, Applications nos. 36855/97 and 41731/98, tarih: 14.09.1999, (aktaran; Yaltı, s.159-160).

Mahkeme diğer bir kararında<sup>46</sup> ise, gelirin kaynağına y6nelik olarak 7ağrıya rağmen bilgi vermeyen y6k6ml6ye verilen idari para cezasından sonra, aradan 21 ay ge7tikten sonra farklı yıllarda elde edilen gelire y6nelik olarak talep edilen bilgilerin verilmemesi nedeniyle verilen daha ağır para cezasına y6nelik başvuruda, sonradan verilen cezanın m6kellef ve idare arasındaki g6r6şmelerin ışığında ve m6kellefin belge vermeyi reddetmeyi s6rd6rmesi 6zerine kesildiğini, dolayısıyla cezaların farklı zamanlarda ve farklı nedenlerle verildiğini, zaman ve konu bakımından farklı olduğunu, bu nedenle kararların aynı fiile dayanmadığını ifade etmiştir.

İHAM'ın eski kararları belirtilen uygulamalarla ilkenin ihlal edilmediği y6n6nde ise de son zamanlardaki kararları aksi y6ndedir. Nitekim İHAM, *Ruotsalainen/Finlandiya*<sup>47</sup> kararında, m6kellefin kamyonetinde motorin yerine daha d6ř6k oranda vergiye tabi yakıt yağı kullanması nedeniyle, iki ayrı kanuna g6re ilk olarak hafif bir vergi cezası daha sonra m6kellefin 6dediği vergi ile 6demesi gereken vergi arasındaki farkın 67 katı tutarında yakıt bedeli istenmesini aynı su7tan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlali olarak kabul etmiştir. Mahkeme *Glantz/Finlandiya*<sup>48</sup> kararında ise 6rt6l6 kar dağıtımını nedeniyle hem vergi cezası hem de aynı gelirin beyan dışı bırakılması nedeniyle ağırlaştırılmış vergi ka7ak7ılığı kapsamında hapis cezası uygulanmasını, aynı su7tan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlali olarak kabul etmiştir.

T6rk vergi hukuku ile benzer bir s6re7 işletilerek faillere iki ayrı cezanın verildiği Finlandiya'da ki bir başvurucunun başvurusu sonrası verilen karar ise 6lkemizi yakından ilgilendirecek t6rden bir karardır. *Nykanen v. Finlandiya* kararında konu olan olayda, başvurucu vergi makamlarına eksik bilgi vermesi sebebiyle hem idari para cezası ve hem de vergi ka7ak7ılığından 6t6r6 a7ılan dava sonucu para cezasına 7arptırılmıştır. İHAM Finlandiya'da adli ve idari cezaların farklı makamlar tarafından verildiğini, işlemlerin tamamen birbirinden bağımsız y6r6y6p sonu7landığını not etmiştir. Ayrıca bu cezaların hi7birinin diğer mahkeme ya da

<sup>46</sup> J.B./İsvi7re Kararı, Başvuru No: 31827/96, tarih: 03.08.2001, (aktaran; Soyg6t, s. 263).

<sup>47</sup> Ruotsalainen/Finlandiya Kararı, Başvuru No: 13079/03, tarih: 16.09.2009. Kararın İngilizce metni i7in bkz. <http://www.inhak.adalet.gov.tr/hudoctr.html>, (Erişim Tarihi: 28.03.2015).

<sup>48</sup> Glantz/Finlandiya Kararı, Başvuru No: 37394/11, tarih: 13.06.2011. Kararın İngilizce metni i7in bkz. <http://www.inhak.adalet.gov.tr/hudoctr.html>, (Erişim Tarihi: 28.03.2015).



makam tarafından ceza belirleme sırasında dikkate alınmadığını, makamların birbirinden habersiz hareket ettiğini, Finlandiya sisteminde cezai ve vergisel işlemler arasında esas ve zaman bakımından yakın bir bağlantı olmadığı sonucuna varmıştır. Somut olayda iki ayrı paralel işlem olduğunu ve başlangıç işlemlerin sona ermesinden sonra ikinci set işlemlerin durmayıp bir başka son karara kadar devam ettiğini tespit eden Mahkeme, başvurusunun aynı fiilden ötürü iki kez mahkûm edildiğini ve dolayısıyla Protokolün 7/4. maddesinin ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

Diğer yandan *Lucky Dev v. İsveç*<sup>49</sup> kararında, vergi gelirlerini idareye tam ve doğru olarak beyan etmediği için vergi cezasına, defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmediği için adli cezaya mahkûm edilen başvurusunun davasını, somut olayda iki ayrı suç bulunduğunu ve aynı suçtan iki kez yargılama olmadığını belirterek reddetmiştir.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin yukarıda anılan kararları vergilendirme ve vergi davaları hususlarının İHAS'ın konu bakımından kapsamı dışında olduğuna dair algının doğru olmadığını ortaya koymaktadır. Zaten Mahkeme *Bendenoun v. Fransa*<sup>50</sup> davasından bu yana vergi ilintili cezaları suç isnadı olarak kabul ettiğine göre, ceza davalarına ilişkin, susma hakkı, çekişmeli yargı ilkesi, silahların eşitliği ilkesi gibi güvenceler bu davalar bakımından da geçerli olmaktadır (Arslan Öncü, 2015:186).

Mahkeme yakın tarihli *Glantz v. Finlandiya*<sup>51</sup> kararında da ayrıca vergi kaçakçılığı suçlarında hem hapis hem de idari para cezası uygulaması “ne bis in idem” ilkesine aykırı bulunmuştur. Mahkemenin kararı sonuçları itibariyle gerek uluslararası alanda ve gerekse birbirinden bağımsız yargulamalarla hem üç kat vergi ziyai cezası hem de hapis cezası uygulanmasını kabul eden ülkemizde vergi yaptırım hukukunu derinden etkilemesini beklemek kaçınılmaz olacaktır. Bu karar, kaçakçılık

<sup>49</sup> *Lucky Dev v. Sweden*, App. No. 7356/10, Judgment, of the ECtHR of 27.11.2014.(Arslan Öncü, s. 185, dipnot 157).

<sup>50</sup> *Bendenoun v. France*, App. No. 12547/86 Judgment, of the ECtHR of 24.02.1994, <http://www.inhak.adalet.gov.tr/mevzuat/mevzuat.html>, (Erişim Tarihi: 19.05.2015).

<sup>51</sup> *Glantz v. Finland*, App. No. 37394/11, Judgment, of the ECtHR of 20.05.2014, 20.08.2014 Final, para. 61-64, (Arslan Öncü, s.185, dipnot 157).

fillerini işleyen ve bu fillerle aynı zamanda vergi ziyasına da neden olan vergi mükellefleri hakkında ya özgürlüğü bağlayıcı ceza (hapis) ya da vergi ziyai cezası uygulanması gerektiğini ortaya koymaktadır.

O halde ceza veya vergi davasından hangisi önce kesinleşirse onun hükmünün uygulanması ve diğerinin reddedilmesi gerektiğini ileri sürmek mümkündür. Bir başka ifade ile vergi suçlarında hem üç kat vergi ziyai cezası hem de hapis cezası uygulanması mümkün görünmemektedir. Bunlardan sadece birisi uygulanabilir. Vergi mahkemesinin mükellef lehine veya aleyhine verdiği hükmün kesinleşmesi üzerine, artık ceza mahkemesinde dava reddedilecek hapis cezasına hükmedilmesi mümkün olmayacaktır. Elbette ki ceza mahkemesinde dava açılmış ve mahkûmiyet kararı verilmişse artık vergi mahkemesinde açılan davanın da reddedilmesi gerekecek ve dolayısıyla vergi ziyai ya da usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 367/5 maddesine göre ceza mahkemesi kararları, VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını (vergi ziyai ve usulsüzlük) uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamamaktadır. Yargıtay'da bir kararında vergi mahkemelerinin sahtelik konusundaki delil değerlendirmesinin ceza hakimini bağlamayacağını belirterek kuralı teyit etmiştir<sup>52</sup>. Bu kabul nedeniyle ceza ve vergi mahkemelerinin/makamlarının kararlarının birbirine etkili olmayacağı ileri sürülebilir. Ancak İHAM'ın son kararları karşısında böyle kesin bir kabul ileri sürülmemelidir. Mahkeme kararlarının birbirine aykırı olmaması için en azından iki yargı kolundan birinin diğer yargı kolundaki mahkemede açılan davayı bekletici mesela yaparak, mahkemelerin birbirlerinin içtihatlarından yararlanmalarına engel bir husus bulunmadığı gibi bu şekilde hareket eden mahkemelerin daha doğru hükme ulaşacakları da ileri sürülebilir (Gerçek ve Mercimek, 2013:220).

Her ne kadar kanun koyucu, belli eylemlerin suç sayılıp sayılmaması, suç sayıldıkları takdirde hangi çeşit ve ölçülerde ceza yaptırımlarıyla karşılanmaları

<sup>52</sup> 11. CD'nin 25.04.2001 tarihli ve E. 2001/3546, K. 4090 sayılı kararı (Candan s. 362).

gerektiği, gibi konularda takdir yetkisine sahip ise de bu belirlemeler sırasında Anayasa'nın ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlıdır<sup>53</sup>. O nedenle vergi mükellefi ile ilgili cezalar belirlenirken ceza hukukunun genel bir ilkesi olan “*ne bis in idem*” göz ardı edilemez.

Mahkeme kararlarında enine boyuna değinilen bu ilke öğretide de tartışılmış ve aynı fiilden dolayı idari para cezası ile adli cezalarının bir arada uygulanmasının, aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlali ile sonuçlanabileceği ileri sürülmüştür (Arslan Öncü, 2015:187). Bunun yanında, aslında idari yaptırımla ceza hukuku yaptırımının bir arada da uygulanmasını gerektiren durumlarda ilkenin sınırlı bir uygulama alanı bulması gerektiğinin savunulduğu da görülmektedir. Şöyle ki idari yaptırıma temel oluşturan eylem, aynı zamanda ceza hukukunda suç sayılmakta ise bu ilkenin idari yaptırımlarla ceza yaptırımları arasında uygulanmaması gerektiği bir başka ifade ile idari yaptırımın yanında bir de ceza yaptırımının (yargısal yaptırım) uygulanabilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Çünkü iki yaptırım türü, sebep, sonuç, hukuksal dayanak, amaç ve usul açılarından birbirlerinden farklıdır. Bu durumda, aynı kişiye biri idarî, diğeri yargısal iki ayrı yaptırım uygulanabilecektir (Üyümez, 2004:98; Oğurlu, 2003:105). Yine iki idari yaptırım arasında nitelik farkı varsa kuralın uygulanmayacağı kabul edilmektedir (Oğurlu, 2003:105).

İHAS'ın 7. Ek Protokolü'nün 4. maddesi de Türkiye Cumhuriyeti'ni bağlayacak şekilde henüz onaylanmamış olsa bile mükellefler ya da mahkûmlar Anayasanın 148/3. maddesi gereğince mülkiyet haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunup ihlal kararı alabileceklerdir. Ayrıca İHAM'ın, *Bendenoun v. Fransa* davasından bu yana vergi ilintili davaların suç isnadı olduğunu dolayısıyla İHAS'ın uygulanabilirliğini, kabul etmiş olması yine *Jusslia v. Finlandiya* kararında da idari para cezası verilmesini İHAS'ın 6. maddesi anlamında “suç isnadı” olduğunu kabul etmiş olması ve suç isnadlarının adil yargılanma hakkı kapsamında inceleniyor olması sebebiyle İHAM'ın, çifte cezalandırılma konusunda yapılacak başvurularda, uygulamanın “*ne bis in idem*” ilkesine aykırı olması bir

<sup>53</sup> AYM'nin 22.02.2012 tarihli ve E. 2011/127, K. 2012/29 sayılı kararı (26.06.2012 tarihli ve 28335 sayılı RG'de yayımlanmıştır.).

yana, adil yargılanma hakkının (Ayrıca Bkz. Anayasa m. 36/1) bir parçası olarak, bu hakkın ihlali çerçevesinde de değerlendirilebileceğini ileri sürmek mümkün görünmektedir.

### 1.7.3. İlkenin Vergi Usul Kanunu Özelinde Tartışılması

Vergi Usul Kanunu'nun vergi kabahatlerinin birleşme hallerini düzenleyen 335 ve 340. maddelerine bakıldığında, bu kanunda vergi kabahatleri yönüyle farklı düzenlemeler bulunması ve suçlara ilişkin yaptırımlarla kabahatlere ilişkin yaptırımların alan ve amaçlarının farklı olması sebebiyle “*ne bis in idem*” kuralının idari yaptırımlar açısından sınırlı bir etkiye sahip olduğu (Erdem, 2010:156) ve hatta geçerli olmadığı (Şenyüz, 2013:225) ileri sürülmektedir.

Öğretide yukarıda savunulan görüşlere paralel olarak yine Vergi Usul Kanunu ile Kabahatler Kanunu hükümleri arasında çelişki olsa da Vergi Usul Kanunu daha özel bir kanun olduğundan, hem suç için ceza, hem de kabahat için idari yaptırım uygulanabileceği savunulmaktadır (Şenyüz, 2013:433).

Vergi Usul Kanunu'nun birleşme halini düzenleyen 335. maddesine göre “*Vergi ziyayı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.*” Kanun burada tek fiilden bahsetmekte ise aslında tek olanın hareket olduğu, dolayısıyla hareket sonuçlarını iki farklı vergi açısından gösteriyorsa o halde birden çok fiil yani netice olduğundan iki ayrı ceza uygulanmasının “*ne bis in idem*” kuralı açısından sorun yaratmayacağı ifade edilebilir. Örneğin faturasız bir mal satışı yapıldığı sırada hem Katma Değer Vergisi (KDV) açısından ve hem de Gelir veya Kurumlar Vergisi (KV) açısından vergi ziyayının doğması muhtemeldir. Burada belirtilen tek hareket birden çok fiil düşüncesine katılmak olanaklı görülmemektedir. Çünkü belirtilen örnekte olduğu gibi hareket tektir ve faturasız mal satışındır. Netice de tektir ve vergi ziyayı oluşmasıdır. Vergi ziyayının bir ya da birden çok vergi için olması neticenin tek olduğu sonucunu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla neticenin tek olduğunun kabul edilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 335. madde uygulamasının “*ne bis in idem*” kuralına uygun olmadığını ifade etmek daha doğru olacaktır.

Aynı Kanun'un 336/1. maddesindeki “*cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.*” kuralı da tek fiil ve dolayısıyla kanun birden çok hükmünün ihlali halini düzenlemekte olduğundan tek ceza verilmesi birleşme kurallarının ve “*ne bis in idem*” ilkesinin gereğidir. Aşağıda kanuni düzenlemelerin incelenmesinde daha ayrıntılı bir şekilde tartışılacağı üzere Kabahatler Kanunu'nun 15/1. maddesinde düzenleme sebebiyle Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinin uygulama açısından bir anlam ifade etmediğini ileri sürmek de mümkün olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda bulunan benzer hükümlerden yola çıkan Candan (2010:49-53) Vergi Usul Kanunu'nun 336/1. maddesinde olduğu gibi “*ne bis in idem*” kuralının uygulanmasına olanak tanıyan düzenlemeler bulunduğunu ancak vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçunun unsurlarının farklı olması sebebiyle, bunların ayrı ihlaller oluşturduğunu ve dolayısıyla da bu eylemelere ayrı ayrı ceza uygulanmasını “*ne bis in idem*” ilkesine aykırı görmemiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan eylemler sayılmıştır. Eylemlerin cezalandırılması için vergi ziyayının oluşması zorunlu değilse de bu eylemlerin büyük bölümü sonuçta, vergi ziyayını da oluşturmaya elverişlidir. Bir başka deyişle aynı eylem sonucunda hem vergi ziyayı kabahati hem de kaçakçılık suçu ortaya çıkabilmektedir. Ancak, vergi ziyayı cezasının kesilebilmesi için kaçakçılık teşkil eden eylemlerin varlığı tek başına yeterli olmayıp ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde tanımlanan şekilde vergi ziyayının doğması zorunludur. Bu açıklamalar çerçevesinde yukarıda belirtilen yaklaşıma göre, vergi ziyayı cezası ile cezalandırılan mükellefin, ayrıca ceza mahkemesinde yargılanarak adli bir cezaya mahkûm olması aynı suçtan iki kez yargılanma ve iki kez cezalandırılma sayılmayacaktır (Candan, 2010:52-53).

Vergi Usul Kanunu'nun 340/2 ve 359/son maddelerinin “*ne bis in idem*” ilkesine uygun olup olmadıkları bu hükümlerin uygulandığı durumlarda ve somut olayın özelliğine göre fiilin tek olup olmadığına yönelik kabule bağlıdır. Eğer fiilin tek olduğu kabul ediliyorsa uygulama ilkeye aykırı, fiilin birden çok olduğu kabul ediliyorsa uygulama ilkeye uygundur.

Vergi Usul Kanunu'nun, *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. Şeklindeki 340/2. maddesi “vergi cezasından” bahsettiğinden ve herhangi bir sınırlama getirmediğinden kaçakçılık suçu ile birlikte vergi ziyayı, genel ya da özel usulsüzlük cezası gerektiren bir kabahat işlendiğinde adli ve idari yaptırımların bir arada uygulanabileceğini savunmak mümkündür. Vergi cezası ibaresi dar yorumlandığında ise kaçakçılık suçu ile birlikte sadece vergi ziyayı kabahati işlendiğinde her iki cezanın birlikte uygulanabileceği sonucuna varılır (Candan, 2010:51).*

Vergi Usul Kanunu'nun 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun'un 280. maddesi ile yeniden düzenlenen 367. maddesinin dördüncü fıkrasında “359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, “vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının” ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” şeklinde düzenleme bulunduğundan kaçakçılık teşkil eden eylem yanında sadece vergi ziyayı değil, Candan’ın savunduğunun aksine (2010:52) genel ve özel usulsüzlük kabahatinin meydana gelmesi halinde de hem kaçakçılık suçundan yargılama yapılması ve hem de usulsüzlüğün cezasının kesilmesi gerektiğini de savunmak mümkün hale gelmiş olacaktır. Burada belirtilen uygulama da “*ne bis in idem*” ilkesine uygun değildir. Özellikle kaçakçılık sayılan ve aynı zamanda genel usulsüzlük cezasını da gerektiren eylemin aynı olması mümkündür.

Vergi Usul Kanunu'nun 353/2. maddesinde, bu maddede yazılı usulsüzlükler (özel usulsüzlük) sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyanı gerektirdiği vergi cezalarının ayrıca kesileceği ve bu cezalar hakkında, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinin birlikte işlenmiş olması halinde bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır olanın kesileceğini belirten 336. madde hükmünün uygulanmayacağını belirten düzenlemesinin de “*ne bis in idem*” ilkesine uygun olmadığı ileri sürülebilir.

Buraya kadar yapılan tartışmalar gerçek kişiler için geçerlidir. Tüzel kişilerin ceza muhatabı olmaları halinde ise durum biraz farklılık arz etmektedir. Tüzel kişilerde vergi mükellefiyetine ilişkin ödevler, müdür veya kurul ve organ tarafından

yürütülüyor olsa da ceza tüzel kişi adına kesilir (VUK. m. 10, 333). Ancak mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacaktır. Limited şirketlerde farklı bir sorumluluk daha vardır Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'un 35. maddesine göre bu şirketlerde ceza önce şirketten, olmazsa kanuni temsilciden tahsil edilir. Bunlardan da tahsil edilemezse ortakların her biri payları oranında cezadan sorumlu olacaklardır (Kızılot vd., 2008:201). Bununla birlikte ceza gerektiren fiil Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı fiillerdense bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar fiilleri işleyenler hakkında hükümlenacaktır (VUK. m. 333/3). Dolayısıyla aynı fiil nedeniyle aynı değil farklı failere ceza kesildiğinden, işlemin "ne bis in idem" ilkesine aykırı olmadığını ileri sürmek mümkün olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 335 ve 340/2. 353/2 ve 359/3. maddelerinde ayrı düzenlemeler bulunmakta ise de 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinde belirtildiği üzere, kanunun genel hükümlerinin idari para cezası gerektiren diğer kabahatler açısından da uygulanması gerekmektedir. Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri arasında yer alan 15. maddesine göre de bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış olması halinde, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilecektir. Kaldı ki kanunların uygulama önceliği açısından ele alındığında Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesini değiştiren 5560 sayılı Kanun'un 31. maddesi 19.12.2006 tarihinde ve Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesini değiştiren ve 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sK'un 22. maddesinden sonra yürürlüğe girdiği için yine Kabahatler Kanunu'nun hükümleri öncelikle uygulanabilecektir. Ancak bu hususun Vergi Usul Kanunu'nun 367/4. maddesinde aynen düzenlenmiş olması ve bu düzenlemenin de 08.08.2008 tarihinde yayımlanan 5728 sK'un 287. maddesi ile yapılmış olması sebebiyle Kabahatler Kanunu'nun sonraki tarihli olduğu itirazlarının önüne geçilmeye çalışıldığı da ifade edilebilir.

## **2. KABAHAHLERİN ÖZEL İŞLENİŞ ŞEKİLLERİ: KATILMA VE BİRLEŞME**

Katılma ve birleşme ile ilgili olarak Kabahatler Kanunu'nun 14 ve 15. maddelerinde genel hükümler konulmuş ancak bu iki kurumun ne olduğu konusunda bir tanımlama ve işleyiş konusunda bir açıklama yapılmamıştır.

Bu nedenle katılma ve birleşmenin ne anlama geldiği, şartlarının neler olduğu ve vergi kabahatleri açısından uygulanabilirliğinin olup olmadığı konusunun tam olarak anlaşılabilmesi için bu kurumların ceza hukuku alanındaki düzenlemelerini açıklamakta yarar bulunmaktadır.

### **2.1. Türk Ceza Kanunu Açısından Katılma ve Birleşme**

Her ne kadar çalışmanın temel konusu vergi kabahatlerinde katılma ve birleşme ise de her iki kurum terminolojik olarak ceza hukuku kökenlidir. Dolayısıyla katılma ve birleşmenin ne anlama geldiği ve bu kurumların nasıl uygulanacağı konusunda diğer kanunlarda bir tanımlama ve tartışma bulunmadığı için Türk Ceza Kanunu'nun bu konudaki hükümlerinin tartışılması bir zorunluluk olduğundan, katılmanın ve birleşmenin öncelikle ceza hukuku açısından ele alınması gerekmektedir. Bir başka anlatımla, Vergi Usul Kanunu'ndaki katılma ve birleşmenin dahi iyi anlaşılmasına yardımcı olmak ve bunların genel değerlendirmesini yapabilmek için, ceza kanunlarında suçlar için düzenlenen, genel anlamda katılma ve birleşme konusuna ayrıntılı değinilecektir.

#### **2.1.1. Katılma**

Ceza hukuku anlamında katılma; aslında bir kişi tarafından işlenebilecek bir suçun birden fazla kişi tarafından işbirliği halinde işlenmesidir (Özbek vd., 2014:558; Öztürk ve Erdem, 2013:363; Hafizoğulları ve Özen, 2012:346; Öncel vd., 2012:216; Soyaslan, 2012:491; Bakıcı, 2008:827). Suça katılmada, herhangi bir kanuni zorunluluk bulunmamasına rağmen, bir başka ifade ile suç tek bir fail tarafından işlenebilir özellik taşımasına rağmen, birden fazla failin anlaşarak işbirliği içerisinde (Dönmezer-Erman, 1986:481), kasten işlenebilen bir suç etrafında birleşmeleri söz konusudur. AYM'ye



göre<sup>54</sup> de katılma, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça katılma iradesiyle işbirliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesidir.

Doktrinde, katılmanın zorunlu ve muhtemel katılma olarak ikiye ayrıldığı ileri sürülmektedir. Tek failin işleyebileceği bir suçun çok fail tarafından işlenmesine “muhtemel katılma,” suçun işlenmesi için birden çok failin zorunlu olduğu durumlara (suç işlemek amacıyla örgüt kurma) ise zorunlu katılma denir. Zorunlu katılma haline doktrinde “çok failli suçlar”da denmektedir (Toroslu, 2012:295). Dolayısıyla tek kişi tarafından işlenmesi mümkün olmadığı için birden fazla kişinin fail olarak suçun işlenmesine katılmasının zorunlu olduğu çok failli suçlarla ortaklaşa işlenen suçları birbirine karıştırmamak gerekir.

Ortaklaşa işlenen suçlarda ortakların ceza sorumluluklarının tespiti konusunda eşitlik, Öztürk ve Erdem (2013:363)’e göre teklik, ikilik (Soyaslan, 2012:516-519; Demirbaş, 2014:481-482) ve cezanın faile göre tespiti olmak üzere üç farklı sistem vardır. Eşitlik (teklik) sisteminde suça nedensel katkısı olan herkes eşit cezayla cezalandırılırken, ikilik sisteminde ortaklar asli ve fer’i fail olarak ikiye ayrılarak, ortakların cezası suçun işlenişine yaptıkları katkıya, suçun işlenişinde oynadıkları role göre belirlenip asli faile daha fazla ceza verilmektedir. Cezanın faile göre tespiti sisteminde ise suça katılanların cezası suçun işlenişine yaptıkları katkıya göre değil kötülük derecelerine göre tespit edilmektedir (Öztürk ve Erdem, 2013:363; Artuk vd., 2012:623-624; Demirbaş, 2014:481-482).

Katılmadan bahsedebilmek için maddi ve manevi olmak üzere iki unsurun bir arada gerçekleşmesi gerekir. Manevi unsur; birden fazla kişi arasında oluşan suça katılma iradesidir. Maddi unsur ise; suç bütünlüğüne etkili olacak şekilde illiyet bağı içerisinde “katılmak”tır (Hafizoğulları ve Özen, 2012:351 ve 356; Gerçek ve Mercimek, 2013:195-196). Bir başka ifade ile aralarındaki anlaşma gereğince suçu birlikte işleyen birden fazla kişi ve bu birden fazla kişi tarafından yapılmış birden fazla ihmali/icrai

---

<sup>54</sup> AYM’nin 05.03.2015 tarihli ve E. 2014/120, K. 2015/23 sayılı kararı (21.05.2015 tarihli ve 29362 sayılı RG’de yayımlanmıştır)

hareket olması gerekmektedir. Katılma sayılacak hareketlerin suç işlenmeden önce veya suç işleme esnasında yapılması veya suç işlendikten sonra yapılmışsa bu hareketin yapılması konusundaki anlaşmanın suç işlenmeden önce veya suçun işlenmesi sırasında yapılması gerekmektedir. Suç işlenmeden önce veya suçun işlenmesi sırasında böyle bir anlaşma yoksa suç işlendikten sonra yapılan hareketlerin suça katılma olarak değerlendirilmesi mümkün değildir (Özgenç, 2006:502). Ayrıca katılmadan bahsedebilmek için söz konusu suçun en azından kalkışma (teşebbüs) aşamasına varmış olması da gerekir.

Katılma 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda asli katılma ve fer'i katılma şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulurken 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 37-39 maddeleri arasında düzenlenmiş hükümlerle bu ayırımından vazgeçilmiştir. Yeni Türk Ceza Kanunu'nda her ne kadar asli-fer-i fail düzenlemesine ismen yer verilmemişse de, ortaklaşa işlenen suçlarda ortakların ceza sorumluluklarının tespiti konusunda ise fail, yardım eden, azmettiren ayırımına yer verip bunlar için farklı cezalar öngörmek suretiyle ikilik sistemine benzer bir sistemi benimsediği söylenebilir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun gerekçesinde de belirtildiği üzere, asli katılma ve fer'i katılma ayırımının adil ve eşit olmayan bir cezalandırmayı öngörmesi ve uygulamada zorluklara neden olması sebebi ile önceki kanunda yer alan bu ayırımın yerine, katılma bir sosyolojik birlik olarak kabul edilerek, faillerin eylem üzerinde kurdukları hâkimiyet baz alınarak, üç temel katılma kategorisi düzenlemiştir. Bunlar; "faillik (dolaylı faille birlikte)," "azmettirme" ve "yardım etme"dir. Ayrıca önceki kanunda yer almayan dolaylı faillik kavramı da yeni kanunda yerini bulmuştur<sup>55</sup>. Faillikte ise doğrudan faillik, müşterek faillik ve dolaylı faillik olarak üç ayrı şekilde gerçekleşmektedir. Suçun kanuni tanımında yer alan fiili tek başına gerçekleştiren fail doğrudan faildir. Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştirenler müşterek/ortaklaşa faildir ve fail gibi cezalandırılırlar. (Özgenç, 2006:487). Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişiler ise dolaylı faildirler. Dolaylı faillik bir kişinin işlemeyi kast ettiği suçu, aracı olarak kullandığı kişinin iradesine hâkim olarak ona işletmesidir (Hafizoğulları ve Özen,

<sup>55</sup> 6. CD'nin 10.06.2013 tarihli ve E. 2010/20502, K. 2013/13801 sayılı kararı, (UYAP), (Erişim Tarihi: 13.04.2015).

2012:383; Koca ve Üzülmez, 2013:433). Dolaylı fail ile azmettireni birbirine karıştırmamak gerekir. Dolaylı fail amaca ulaşmak için karar vermek olanağına sahip olmayan ve olaya karışması kasıtlı da olmayan bir diğer kişiyi kullanmaktadır. Sözgelimi, bir çocuk veya akıl hastasının işlenmesi istenen suç işletmek için araç olarak kullanma veya bir şahıs üzerinde cebir kullanılarak suç işletilmesi gibi (Dönmezer ve Erman, 1987:544).

### 2.1.1.1. Birlikte Faillik

Birlikte faillik hali Türk Ceza Kanunu'nun 37. maddesinde düzenlenmiştir. 5237 sayılı TCK'nin 37. maddesine göre faillik;

*(1) Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*

*(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.”*

Kanuni tanımdaki haksızlığı bir kişinin tek başına gerçekleştirmesi durumunda doğrudan veya bağımsız faillikten söz edilirken, suç oluşturan eylemin icrası üzerinde ortaklaşa hâkimiyet kurulması yani suçun yapıcı (icrai) hareketlerinin birlikte gerçekleştirilmesi haline ise birlikte faillik denilmektedir (Hafızoğulları ve Özen, 2012:369; İçel vd., 2000:371). Birlikte faillikte bahsedebilmek için suçun ilenişi üzerinde birlikte hâkimiyet kurulması (her bir fail için suçun işlenişine fonksiyonel katkı yapılması) ve birlikte suç işleme kararı alınmış olması gerekir (Özgenç, 2006:489 ve 500).

Öğretideki görüşler de dikkate alındığında birlikte faillik için iki şartın birlikte gerçekleşmesinin gerektiği görülmektedir<sup>56</sup>. Bunlar; Failler arasında birlikte suç işleme kararının bulunması ile suçun işlenişinde birlikte hâkimiyet kurulmasıdır.

<sup>56</sup> CGK'nin 19.03.2013 tarihli ve E. 2013/1-81, K. 2013/91 sayılı kararı, (UYAP), (Erişim Tarihi: 12.12.2015).

Suçta katılmada, herhangi bir kanuni zorunluluk olmamasına, yani suç tek bir fail tarafından işlenebilir (adam öldürme, tehdit ve yaralama gibi) özellik taşımasına rağmen, birden fazla fail, kasten işlenebilen bir suç etrafında anlaşarak, işbirliği yaparak bir araya gelmektedir. Buradaki işbirliği açık olabileceği gibi zımnî de olabilecektir. Yasadışı örgüt kurma, rüşvet ve suç eşyasının bilerek satın alma suçlarında olduğu gibi çok failli suçlarda, yapıları gereği suçun oluşabilmesi için zaten birden fazla faile ihtiyaç duyulmaktadır. Bir başka deyişle bu suçlarda fail sayısının çokluğu kurucu unsurdur (Bakıcı, 2008:827).

Katılma halinde işlenen suçlarda da birden fazla fail vardır ama bu fazlalık suçun oluşumu için zorunlu değildir. Çok failli suçlarda faillerden her biri suçluluğunu, çok failli suçun tanımından aldıkları halde, suça katılmada, failler tek başına da işlenebilen suça katıldıkları için katılımcı/iştirakçi yada fail sıfatını almaktadırlar (Apak 2008:121-122).

Türk Ceza Kanunu'nun 37. maddesinde birlikte faillik düzenlenmiştir. Bu halde birlikte suç işleme kararının yanı sıra, fiil üzerinde (suçun işlenişi üzerinde) ortak hâkimiyet kurulduğu için, her bir suç ortağı fail statüsündedir. Ortak hâkimiyetin kurulup kurulmadığının saptanmasında suç ortaklarının suçun icrasındaki rolleri ve katkılarının taşıdığı önem göz önünde bulundurulur. Olayın etki alanında yer alan failler fiili devam ettirip ettirmeme, tamamlayıp tamamlamama konusunda irade sahibidir. Burada dikkat edilmesi gereken husus ortak faillerin her birinin suçun etki alanında bizzat bulunmaları veya suç üzerinde hâkimiyet kurabilmeleridir. Yani fiilin icrası veya sonuçsuz kalması ortak faillerden her birinin elinde bulunmaktadır. Faillerin tümü, ortak fail olarak neticeden eşit olarak sorumludur<sup>57</sup>.

Kanun maddesinin 2. fıkrasında dolaylı faillik düzenlenmiştir. Dolaylı faillikte kişi bir başkasının hareketini suçun işlenmesinde araç olarak kullanmaktadır. Görünürde fiili gerçekleştirenin arkasında bir başka kişi vardır ve bu kişi suçun yapıcı hareketlerini gerçekleştiren şahısın ve hareketlerinin üzerinde hakimiyet kurduğundan fail olarak

<sup>57</sup> 6. CD'nin 25.03.2013 tarihli ve E. 2010/7204, K. 2013/6153 sayılı ile 4. CD'nin 13.03.2007 tarihli ve E. 2007/1122, K. 2007/2452 sayılı kararları, (UYAP), (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

sorumlu tutulmaktadır. Bu halde sadece suç işlenmesi ile yetinilmemekte ve bazen de kusur yeteneği bulunmayan kişi istismar edilmektedir (Demirbaş, 2014:494-495; Gerçek ve Mercimek, 2013:205).

### 2.1.1.2. Azmettirme

Azmettirme hali Türk Ceza Kanunu'nun 38. maddesinde düzenlenmiştir. Şöyle ki;

*(1) Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.*

*(2) Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz.*

*(3) Azmettirenin belli olmaması halinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar; müebbet hapis cezası yerine onbeş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hallerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir.”*

İlgili madde hükmünden anlaşılacağı üzere, kanun koyucu azmettirme konusunda her iki faile aynı cezanın verilmesini öngörmüşse de azmettirenin fiilin işlenmesindeki rolünü göz önünde bulundurarak cezasız kalmaması için onun kim olduğunun tespit edilememesi durumunda, azmettirenin ortaya çıkmasını sağlayan ve fiili doğrudan icra eden faile veya suç ortağına azmettirenin daha az ceza verilmesi yoluna dahi gidebilmiştir.

TCK'nin 38. maddesinde azmettirmeden bahsedilmekte ise de aynı madde de bu terimin tanımına yer verilmemiştir. Öğretide yapılan tanımlamaya göre azmettirme; suç işleme konusunda henüz fikri olmayan (filli aklından bile geçirmeyen) bir kimseye bir suçu işleme konusunda karar verdirmektir (Özbek vd., 2014:562; Hafizoğulları ve Özen, 2012:371; Dönmezer ve Erman, 1987:564; Soyaslan, 2012:495; Özgenç, 2006:515; Gerçek ve Mercimek, 2013:208). Failde önceden suç işleme kararı varsa artık azmettirmeden bahsedilemez. Suçluda var olan suç işleme kararını güçlendirmek ve desteklemek, azmettirme değil suça yardımın konusunu oluşturur (Dönmezer ve Erman, 1987:565; Özgenç, 2006:517; Akın ve Mutlu, 2011:69).

Azmettiren, fiil üzerinde egemenlik kurmakta ise de o maddi değil manevi egemenlik kapsamında suç üzerinde etkindir. Azmettirenden bahsedebilmek için, suç sayılan fiili işleyen failde, azmettiricinin telkinlerinden önce herhangi bir suç işleme iradesinin (düşünce ve karar) olmaması gerekiyorsa da azmettirenin cezalandırılması için ayrıca azmettirilen şahsın suçun yapıcı davranışlarına başlamış olması (Bakıcı, 2008:850-851) gerekir. Azmettirilen, azmettirenin istediği suçun yanında onun istemediği başka bir suç işlediğinde, azmettirenin katılma iradesi olmadığından bu başka suçtan sorumlu tutulmayacaktır. Bu halde azmettiren “asli manevi fail” konumundadır.

Kanun koyucu, akrabalık bağının azmettirme için sağladığı kolaylığı göz önüne alarak, azmettiren kişinin kan bağından kaynaklanan altsoy-üstsoy ilişkisini kullanarak, fiili gerçekleştirmesi halinde cezayı arttırma yoluna gitmiştir. Özellikle örgütlü suçlarda birtakım fail ve faillerin suça azmettirdiği açık olsa da bunların kim ya da kimler olduğu tespit edilemez, işte kanun koyucu tarafından, benzer durumlarda azmettirenin kimliğinin ortaya çıkarılmasını teşvik amacıyla, üçüncü fıkarda, cezada indirimi yolunun seçilmesi, kanaatimizce yerinde bir uygulamadır.

### **2.1.1.3. Yardım Etme**

Yardım eden kimsenin sorumluluğu Türk Ceza Kanunu'nun 39. maddesinde düzenlenmiştir. Yardım etmede suça nedensel katkı aslı değil yardımcı niteliktedir (Hafizoğulları ve Özen, 2012:372). 5237 sayılı TCK'nin 39. maddesi hem yardım etme suçunun cezasını hem de hangi hallerde yardım eden sıfatıyla sorumluluk oluşacağını düzenlemiştir. Şöyle ki; suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek, suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak ve suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak durumlarında yardım eden sıfatıyla sorumluluk ortaya çıkmaktadır.

Bir suçun failine, onun haberi olmaksızın, tek taraflı iradeyle, suçun işlenmesine başlamadan önce veya suçun yapıcı hareketlerinin başladığı andan

neticenin gerçekleştiği ana kadar (Özbek vd. 2014:569) yardım edilmesi halinde, birlikte fail olarak değil, yardım eden olarak sorumlu tutulmak gerekir<sup>58</sup>.

Suçun yapıcı hareketlerine katılıp fiil üzerinde etkinlik sağlamayan, ancak suçun oluşumu için yine de önemli olan hareketlerin yapılması kanun maddesinde yardım olarak nitelendirilmiştir. Suça yardım maddi ve manevi şekilde olabilir. Yardım edenin cezalandırılması için asli failin en azından kalkışma (teşebbüs) derecesinde suçu işlemiş olması gerekir.

Kanun'un 39. maddesinde düzenlenmiş bulunan “yardım etme” ile katılma sonucunda oluşacak birlikte (müşterek) failliğin (asli maddi fail) farklılığının ortaya konulmasında katılımcının, suçun işlenmesinde egemen ortak durumda olup olmadığına bakılır. Birlikte faillikte suçun işlenişi üzerinde ortak hâkimiyet kurulmaktadır. Ortak hâkimiyet olup olmadığı, suç ortağının rolü ve yaptığı davranışın suçun oluşumundaki önemi (Özbek vd., 2014:569; Akın ve Mutlu, 2011:68) esas alınarak belirlenir. Katılan, suçun meydana gelmesinde egemen derecede etkin davranışa sahipse “fail” olarak, değilse “yardım eden” kavramı içerisinde değerlendirilecektir.

Yardım etme halinde asıl failin fiiline doğrudan doğruya katılma yoktur. Bu nedenle bu kişilere verilecek cezanın fiili birlikte işleyenlere (hem fiil olanlara) nazaran daha hafif olması önemlidir (Gerçek ve Mercimek, 2013:210). Bir başka ifade ile katılanın doğrudan doğruya fail mi yoksa yardım eden ortak mı olduğu konusu cezanın tespiti açısından önem arz etmektedir. Kişinin eyleminin, bir suça katılma aşamasına ulaşıp ulaşmadığı, ulaşmışsa da suça katılma düzeyinin saptanması için, eylemin bir evresindeki durumun değil, eylemin yapılması için verilen kararın, bu kararın icra edilmiş biçiminin, olay öncesi, sırası ve sonraki davranışların da dikkate alınıp, tüm kanıtların birlikte değerlendirilmesi gerekir.

---

<sup>58</sup> 4. CD'nin 13.03.2007 tarihli ve E. 2007/1122, K. 2007/2452 sayılı kararı (UYAP), (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

Çünkü suç kastının mutlaka belli bir aşamada oluşması gerekmediği gibi, katılma iradesinin de suç tamamlanıncaya kadar her aşamada oluşması mümkündür<sup>59</sup>.

#### 2.1.1.4. Bağlılık Kuralı

Bu hal Türk Ceza Kanunu'nun 40. maddesinde düzenlenmiştir. Bağlılık kuralının işletilebilmesi için suça katılmak şart ise de, suça katılmadan bahsedebilmek için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine katılan her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. Bazı suçların yapıları gereği bu suçlar ancak belli bir sığata ve niteliğe sahip kişiler tarafından işlenebilir (Özbek vd., 2014:577). Bu nedenle suç, failin belirli bir hukuki statüde olmasını (Soyaslan, 2012:507), bir başka ifade ile belirli sıfat veya niteliklere sahip olmasını gerektirir (Demirbaş, 2014:475) bu tür suçlara özgü suçlar denilmektedir. Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine katılan diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. Suça katılmadan dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere bağlılık kuralından sorumlu olmada aslında suç ortağında faillik için aranan şartlar yoktur. Azmettiren veya yardım eden gibi sorumlu tutulacak ortağın sorumluluğunun sebebi suçu işleyenle olan bağlılığıdır. Bu halde fail, fiil üzerinde ortak hakimiyeti bulunmadığı halde (Özbek vd., 2014:572; Koca ve Üzülmöz, 2013:446), bağlılık kuralı gereğince gerçekleşen haksızlıktan sorumlu tutulabilmektedirler. Failin gerçekleştirdiği haksızlıktan ortağın sorumluluğu, kendisinin bu sorumluluk objesiyle (haksızlıkla) doğrudan bir bağlantısı olmadan, sadece faille kişisel bağlantısı bulunması sebebiyle ve ancak bağlılık kuralı aracılığıyla olmaktadır. Dolayısıyla, bağlılık kuralı, fail olarak sorumlu olmak için gerekli şartların bulunmaması halinde bunların yerine geçmekte ve suç ortağı bu suretle kanuni tanıma uygun suçtan sorumlu tutulmaktadır. Böylece ortak fiil üzerinde hakimiyet kurmadığı veya özel faillik

<sup>59</sup> CGK'nin 20.01.2009 tarihli ve E. 2008/1-232, K. 2009/2 sayılı kararı, (UYAP), (Erişim Tarihi: 27.03.2015).



için gerekli şartları taşımadığı halde, bağlılık kuralı aracılığıyla gerçekleşen haksızlıktan sorumlu tutulabilmektedir (Özgenç, 2006:527-529).

İşlenen fiilden katılanın sorumlu tutulması için suç planını gerçekleştiren ortakların hareketlerinin kararlaştırılan hareketlerin içinde kalması bir başka ifadeyle kararlaştırılan fiilin dışına çıkılmaması gerekir. İşlenen fiil kararlaştırılan hareketlerin sınırı içinde kalmakla birlikte, kararlaştırılan fiilden daha hafif ya da daha ağır olmasına bakılmaksızın bütün ortaklar fiili gerçekleştirenle birlikte sorumlu olur (Toroslu, 2012:321).

Tüm bu açıklamalardan yola çıkarak katılmadan cezalandırılabilmenin şartlarını şu şekilde sıralamak mümkündür. Birden fazla fail tarafından yapılan birden çok hareket olmalı (Toroslu, 2012:304), hareket ile netice arasında nedensellik bağı bulunmalı ve faillerin tamamının belirli bir hedefe yönelmek ve belirli bir suçu işlemek konusunda anlaşmış olmaları, yani katılma iradesi bulunmalıdır (Hafizoğulları ve Özen, 2012:356). Ayrıca faillerden hiç olmasa biri tarafından üzerinde anlaşılan suçun yapıcı davranışlarına (icrasına) başlanmış olmaları gerekmektedir (Dönmezer ve Erman, 1986:501-502). Suçun en azından teşebbüs derecesinde gerçekleşmiş olmalı (Hafizoğulları ve Özen, 2012:353) ve katılmanın gerçekleştiği fiil hukuka aykırı olmalıdır (Şenyüz, 2013:244).

#### **2.1.1.5. Birlikte İşlenen Suçlarda Gönüllü Vazgeçme**

Gönüllü vazgeçme Türk Ceza Kanunu'nun 41. maddesinde düzenlenmiştir. Kanuni düzenlemede de belirtildiği üzere; suça katılma halinde işlenen suçlarda, sadece gönüllü vazgeçen suç ortağı, gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanır. Diğer ortakların sorumluluğu devam eder (Özbek vd, 2014:577; Soyaslan, 2012:511). Suçun, gönüllü vazgeçenin gösterdiği gayreti dışında başka bir sebeple işlenmemiş olması veya gönüllü vazgeçenin bütün gayretine rağmen işlenmiş olması hallerinde de gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanır (TCK. m. 41/2).

Fail, suçun yapıcı hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı

cezalandırılmaz. Fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.

Gönüllü vazgeçmenin koşulları ve sonuçlarını düzenleyen Türk Ceza Kanunu'nun 41. maddesinin gerekçesinde de vurgulandığı üzere, gerek yapıcı hareketler aşamasında ve gerekse yapıcı hareketlerin bitmesinden sonra, failin suçu tamamlamaktan gönüllü olarak vazgeçmesini teşvik etmek, modern suç siyasetinin temel araçlarından biridir. 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda sadece yapıcı hareketlerinin devamı aşamasında kabul edilen gönüllü vazgeçme, yapıcı hareketlerin bittiği ancak neticenin meydana gelmediği olaylar bakımından da öngörülmüştür. Böylece suçun icrası sürecindeki bütün aşamalarda gönüllü vazgeçme mümkün hâle gelmektedir. Ancak yapıcı hareketlerin bitmesinden sonra gönüllü vazgeçmenin kabulü için, vazgeçenin suçun tamamlanmasını önlemek bakımından ciddi bir çaba göstermesi gerekmektedir. Gönüllü vazgeçme hâlinde kişiye ceza verilmemekte, ancak o ana kadar yapılan hareketler ayrıca bir suç oluşturuyorsa sadece o suçtan sorumlu tutulmaktadır. Suç bütün unsurlarıyla tamamlandıktan sonra örneğin çalınan eşyanın geri verilmesi veya kaçırılan kişinin serbest bırakılması hâllerinde, artık vazgeçme değil etkin pişmanlık söz konusudur<sup>60</sup>.

Failin tek başına işlediği suçtan vazgeçmesi mümkün olduğu gibi ortaklaşa işlenen suçlardan da gönüllü vazgeçme mümkündür. Ancak katılmada gönüllü vazgeçme ayrı bir özellik göstermektedir. Bu durum sadece gönüllü vazgeçen fail için bir cezasızlık sebebidir. Fail suçun yapıcı hareketleri başladıktan sonra gönüllü vazgeçmişse, belirtilen hükümlerin uygulanması için hareketinin illi değerini de ortadan kaldırmış olmalıdır (Özbek vd., 2014:578).

Gerek öğretisi gerekse yerleşmiş yargısal kararlarda yer alan bu kabullere göre gönüllü vazgeçmenin varlığı için gerekli koşullar şu şekilde sıralanabilir:

- Öncelikle kasıtlı bir suçun işlenmesine yönelik yapıcı hareketlere başlanmış olması,

---

<sup>60</sup> TBMM Adalet Komisyonu'nun 5237 sayılı TCK Tasarısına ilişkin 08.03.2004 tarih ve 1/593 esas, 60 karar sayılı Raporu (TBMM, Dönem :22, Yasama Yılı: 2, Sıra Sayısı: 664), s. 444.

- Suç tamamlanmadan önce vazgeçmenin gerçekleşmesi,
- Vazgeçmenin konusunun, yapıcı hareketin devamına, suçun tamamlanmasına ya da sonucun gerçekleşmesine yönelik bulunması, failin ya suçun yapıcı hareketlerinden vazgeçmesi ya da kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya sonucun gerçekleşmesini önlemiş olması,
- Vazgeçme gönüllü olmalıdır. Fail suçun yapıcı hareketlerini isteyerek terk etmeli ya da suçun tamamlanmasını veya sonucun gerçekleşmesini isteyerek önlemeli, suçun tamamlanmasının önlenmesi veya sonucun gerçekleşmesinin engellenmesi, failin çabalarıyla meydana gelmelidir. Sonuç başka bir nedenle önlenmiş ise kural olarak gönüllü vazgeçme oluşmayacak ve fail 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 36. maddesinden yararlanamayacaktır<sup>61</sup>.

Suçta teşebbüs ile gönüllü vazgeçmeyi birbirine karıştırmamak gerekir. Teşebbüs, suçun tamamlanması veya neticenin gerçekleşmesinin, failin elinde olmayan nedenlerle meydana gelmemesi halidir (TCK. m. 35). Gönüllü vazgeçmede failin iradi hareketi veya çabası ile yapıcı hareketlerin terk edilmesi ya da suçun tamamlanmasının önlenmesi söz konusudur. Teşebbüste fail istese de suçun yapıcı hareketlerini tamamlayamamakta, gönüllü vazgeçmede ise suçun yapıcı hareketlerini tamamlama olanağı varken fail pişmanlık duyarak eylemine son vermektedir.

### 2.1.2. Birleşme

Kural olarak, kanuni tarife uygun bir fiil ile bir ihlal gerçekleşir. Bu halde tek bir netice vardır ve bir suç ortaya çıkmaktadır. Suçun ve cezanın tespitinde bir sorun yoktur. Ancak bir netice bir veya birden fazla hareketten doğabileceği gibi sırf hareket çokluğu da suçların birden fazla olmasını gerektirmez. Failin tek bir hareketiyle birden çok netice meydana gelebileceği gibi tek netice birden fazla hareketle de meydana gelebilir. Bu hallere fikri ya da şekli birleşme adı verilmektedir (Dönmezer ve Erman, 1986:403). Birden çok fiil tek bir kanun hükmünün ihlaline

<sup>61</sup> 15. CD'nin 17.06.2013 tarihli ve E. 2011/67656, K. 2013/11168 sayılı kararı, (UYAP), (Erişim Tarihi: 17.05.2015).

sebebiyet veriyor ise bu duruma “zincirleme suç” adı verilirken, fail tek fiille, birden çok ihlale sebebiyet vermişse, bu duruma “gerçek birleşme” denilmektedir.

Ceza hukukunun temel kurallarından birisi “*kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır*” şeklindedir<sup>62</sup>. Hukuk sistematüğinde yer alan birleşme hükümleri ise bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Şu halde birleşme, aslında failin bir ya da birden çok fiille ceza kanununun aynı ya da farklı hükümlerini bir ya da birden çok kez ihlal etmesine rağmen, birden çok suçtan değil, tek bir suçtan cezalandırılmasıdır (Hafizoğulları ve Özen, 2012:374-375).

Bu açıklamalardan yola çıkıldığında fiil ve suç arasında ilişki ve sonuç açısından ortaya çıkabilecek dört ihtimal olduğunu söyleyebiliriz (Narter ve Sarıcaoğlu, 2013:77-79):

- Birinci ihtimal bir fiilin bir ihlale neden olmasıdır. Bu halde birleşme yoktur. Tek bir suç ve ceza vardır.
- İkinci ihtimalde, bir fiil birden çok ihlale neden olmuştur. Bu duruma suçların birleşme türlerinden biri olan fikri içtima denilmektedir. Toplumsal düzeni bozan ihlal iradesi tek olduğundan faile en ağır cezayı gerektiren hüküm uygulanır. Fikri içtima da tek fiil nedeniyle birden fazla yargılanmaya ve cezalandırmaya yol açabilecek durumların önüne geçebilme amacı söz konusudur.
- Üçüncü ihtimal, birden fazla fiilin, bir ihlale neden olmasıdır. Bu ihtimalde de suçların birleşmesi hali vardır. Bir suç işleme kararı ile kanunun aynı hükmünün birden fazla ihlal edilmesi olan zincirleme suç hali söz konusudur.
- Son ihtimalde ise birden fazla fiil, birden fazla ihlale neden olmuştur. Burada suçların değil cezaların birleşmesi söz konusu olduğundan her biri bağımsızlığını koruyan birden fazla suçun karşılığı olan birden fazla ceza toplanır.

<sup>62</sup> TBMM, Dönem:22, Yasama Yılı:2, Sıra Sayısı: 664, s. 229.

Birleşme hükümleri 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun üç ayrı maddesinde, 42. maddede “bileşik suç”, 43. maddede “zincirleme suç” ve 44. maddede ise “fikri içtima”, düzenlenmiştir. Şimdi kanundaki düzene göre sırası ile bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima konuları ele alınacaktır.

### **2.1.2.1. Bileşik Suç**

İşlenen suçlardan birisinin diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması sebebiyle tek fiil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda birleşme hükümleri uygulanmaz. Türk Ceza Kanunu'nun 42. maddesinde düzenlenen bileşik suç durumunda, unsur veya ağırlatıcı sebep olan suç bağımsızlığını kaybetmektedir (Bakıcı, 2008:906).

Bileşik suçta, kanun koyucu, aslında kanunun farklı maddelerinde düzenlenen birden fazla suçu bir araya getirerek, kanunun bir başka maddesinde yeni bir suç tipi olarak düzenlemektedir. Sözelimi Türk Ceza Kanunu'nun 148. maddesinde düzenlenen yağma suçu 86. maddedeki yaralama ve 141. maddesindeki hırsızlık suçlarının birleşmesinden düzenlenen yeni bir suçtur. Burada suçlardan biri diğerinin unsuru olarak düzenlenmiştir (Özbek vd., 2014:581; Soyaslan, 2012:269). Ancak 149/1-d maddesinde yağmanın konutun içinde işlenmesi halinde, fail iki suçtan değil (Özgenç, 2006:538) sadece yağma suçunun cezası ile cezalandırılırken suçun konutun içinde işlenmesi sebebiyle cezası ağırlaştırılacak ve fakat konut dokunulmazlığını bozma suçu da olduğu halde bu suç yağmanın ağırlatıcı sebebi sayılarak diğer suç içinde eritilecektir.

“Bileşik suç zincirleme suçtan farklı olarak kendisini oluşturan suçlara bölünemeyen bir bütündür. Bileşik suçlardan herhangi birinin affa veya zamanaşımına uğraması gibi nedenler suçun varlığını etkilemez (Özbek vd., 2014:581; Hafizoğulları ve Özen, 2012:377-378; Soyaslan, 2012:270) Kanun bu halde birleşme hükümlerinin uygulanmayacağını ifade etmekte ise de nasıl hareket edileceğini söylememektedir. Ancak bu durumda faile tek ceza verilecektir (Toroslu, 2012:335-336).

### 2.1.2.2. Zincirleme Suç

Ortada birden çok suç olmasına rağmen faile tek ceza verilen durumlardan biri de zincirleme suç halidir. Zincirleme suç; bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi halidir. Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesindeki düzenlemeye göre;

*(1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.*

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

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

Yukarıdaki madde hükümden anlaşıldığı üzere, zincirleme suç durumunda aslında birden çok suç vardır. Dolayısıyla zincirleme suçu oluşturan gerçeklik suçların tekliği değil suç işleme kararındaki birliktir (Öztürk ve Erdem, 2013:352). Bir suç işleme kararı failin hareketleri arasında bulunması gereken subjektif bir bağlantıdır (Demirbaş, 2014:529). Fail, kanunun aynı hükmünü ihlal etmeyi kafasına koyarak, düşüncesini bir plan ve program dâhilinde gerçekleştirmektedir (Özbek, 2014:589; Hafizoğulları ve Özen, 2012:381; Soyaslan, 2012:263). Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta, mağdurun da aynı kişi olması gerektiğidir. Aynı suçun birden çok defa birden çok mağdura karşı işlenmesi halinde zincirleme suç hükümleri uygulanmayacaktır. Zincirleme suçta bir suç işleme kararı kapsamında aynı suç birden fazla işlenmektedir. Bu halde hareket ve netice birden çoktur.

Bir suçun (sözgelimi hırsızlık) bir yerde işlenmeye başlanmasından sonra devam eden hareket birliği içinde ve kesintisiz olarak sürdürülüp aynı mağdurun yakında bulunan farklı bir yerdeki eşyasına karşı işlenmesi yeni bir suçu ya da aynı suç işleme kararıyla suçun birden fazla işlenmesi haline vücut vermez. Bu hal

kanunda tanımlanan suç tipine uygun tek bir fiil niteliği taşıyacağı için Kanunun 43. maddesinde tanımını bulan zincirleme suç halinden söz edilemez<sup>63</sup>.

Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir hareketle işlenmesi durumunda da, zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Aslında bu halde zincirleme suç, bir başka ifade ile birden fazla suç olup olmadığı tartışmalıdır. Fiil sayısı neticeye göre belirlenirse burada birden çok fiil olduğu ileri sürülebilir. Sözgelimi tek hileli davranışla birden çok kişinin dolandırılması durumunda, bu düşünceye göre birden çok suç vardır. Buna karşın gerçekleşen fiil ve suç sayısını harekete göre belirleyen anlayışa göre ise belirtilen olayda tek hareket bulunduğundan tek suç vardır. Çünkü aynı suç birden fazla işlenmiş değildir. Nitekim TCK de suç sayısını belirlerken netice değil fiil sayısını esas almıştır.

Türk Ceza Kanunu'nun 43/2. maddesinin uygulandığı hallerde aynı türden fikri ıçtima söz konusu olacaktır. Her ne kadar her iki durum aynı madde içinde düzenlenmiş ise de aynı türden fikri ıçtima ile zincirleme suç arasındaki tek benzerlik cezada yapılabilecek arttırma oranının aynı olmasıdır (Özgenç, 2006:558-563)

Aynı türden fikri ıçtima halinde (TCK. m. 43/2) hareket tektir ve bu hareketle aynı suç birden fazla kişiye karşı işlenmektedir. Burada, hareket tek olduğu için, fail hakkında bir cezaya hükmolunacak ve fakat bu ceza Türk Ceza Kanunu'nun 43/1. maddesine göre arttırılacaktır. Ancak burada kastedilen, fiil ya da hareketin, doğal anlamda değil hukuksal anlamda tekliliğidir. Bazen suçların işlenmesi sırasında doğal olarak birden fazla hareket yapılmakta ise de, ortaya konulan bu davranışlar suçun kanuni tanımında yer alan hukuksal anlamdaki tek bir fiili □ oluşturmaktadır. Bazı suç tiplerinde ise, kanundaki tanımda belirtilen birbirinin alternatifi olan birden fazla hareketin gerçekleştirilmesiyle suç işlenebilmektedir. Öğretide □ seçimlik hareketli suçlar olarak isimlendirilen bu suç tiplerinde, sayılan seçimlik hareketlerin herhangi birisinin gerçekleştirilmesi suçun oluşumu açısından yeterli görülmüş ve seçimlik hareketlerden birkaçı birlikte yapılırsa dahi tek suç işlenmiş olacağı kabul edilmiştir. Dolayısıyla belirtilen seçimlik hareketlerden birkaçının ya da tamamının yapılması

<sup>63</sup> CGK'nin 02.10.2007 tarihli ve E. 2007/6-195, K. 2007/197 sayılı kararı, (UYAP), (Erişim Tarihi: 01.05.2015).

halinde de birden fazla suç değil tek suç oluşacaktır (Öztürk ve Erdem, 2013:185). Seçimlik hareketli kabahatlerde de tek hareketin yapılması yeterlidir. Birden çok hareketin ya da kanun metninde sayılan hareketlerin tamamının yapılması halinde yine tek kabahat işlenmiş sayılır. Hareket sayısınca kabahat oluşmaz (Kangal, 2011:90) Ancak seçimlik hareketli suçtan söz edebilmek için kanunda sayılan ve yapılan seçimlik hareketlerin aynı konuya ilişkin olması gerekmektedir. Seçimlik hareketlerin konuları farklı ise ayrı ayrı suçlar/kabahatler söz konusu olmaktadır. (Koca ve Üzülmez, 2013:115-115; Akbulut, 2010:201).

Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da aynı hüküm uygulanacaktır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz.

Zincirleme suç ile bileşik suç bir bakıma birbirine benzemekte ise de zincirleme suçta kanunun aynı hükmünü ihlal eden fiiller topluluğu, bileşik suçta ise birbirinden bağımsız suçların kanun gereğince birleşmiş olduğu hal söz konusudur (Erem, 1995:366).

Bu açıklamalar ışığında, zincirleme suç hükümlerinin uygulanması için kural olarak; Aynı suç birden fazla işlenmeli, yani ortada birden çok suç bulunmalı (Toroslu, 2012:338), birden fazla suç aynı suç işleme kararına bağlı olmalıdır. Bir başka ifade ile suç işleme kararında birlik bulunmalıdır (Hafizoğulları ve Özen, 2012:382-383; Soyaslan, 2012:263; Bakıcı, 2008:955). Suç aynı mağdura karşı ise farklı zamanlarda veya farklı mağdurlara karşı aynı zamanda işlenmiş olmalı, işlenen eylemlerden her biri kanunun aynı hükmünü ihlal etmeli (Hafizoğulları ve Özen, 2012:383-385)Yaşar vd., 2010:1213-1215) ayrıca işlenen suçlar kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarından olmamalıdır.

### **2.1.2.3. Fikri İçtima**

Hafizoğulları ve Özen (2012:380)'in belirttiğinin aksine fikri içtima hali teoride aynı türden ve farklı türden fikri içtima olarak ele alınmış olup (Özgenç, 2006:563), Türk Ceza Kanunu'nun 43/2. maddesi ile ilgili açıklamada aynı türden



fikri içtimanın ne olduğundan bahsetmiştik. Burada ise açıklanacak husus farklı türden fikri içtimadır.

Fikri içtimanın ilk şartı, tek bir fiilin olması ve bu fiille kanunun farklı hükümlerinin ihlal edilmesi dolayısıyla farklı suçlara neden olunmasıdır. İkinci şart ise tek fiilin kanunun değişik hükümlerini ihlal etmesi, yani birden fazla suça neden olmasıdır.

Fikri içtima, Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun metninde de belirtildiği üzere, fikri içtima halinde, işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren fail, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmaktadır.

İhlal edilen hükümlerdeki cezaların aynı ağırlıkta olması da mümkün olduğundan bu halde hükümlerden sadece biri uygulanacaktır (Erem, 1995:371).

Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinde; bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşması hali olarak tanımlanan fikri içtimayı çeşitli kanun hükümlerinin tek bir fiil, kimine göre icrai veya ihmali tekbir hareket (Hafizoğulları ve Özen, 2012:379) ile aynı anda ihlal edilmesi (Dönmezer ve Erman, 1986: 406) olarak tanımlayabiliriz.

Fiil teriminin ne anlama geldiği gerek teoride gerekse uygulamada oldukça tartışmalı bir konu (Hafizoğulları ve Özen, 2012:380) olup bu konuda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Neticenin sayısına önem veren görüşe göre, fiilin tek olup olmadığını netice belirler. Hareketin sayısına önem veren görüşe göre, önemli olan sonuç değil hareketin sayısıdır. Suç işleme kararına önem veren görüş ise hareketin tek olmasının sebebinin kararın tek olması olduğunu savunmaktadır (Özbek, 2014:598-599). Soyaslan (2012:267) ise fiillin objektif ve subjektif olarak tek olması gerektiğini, objektif teklikten dış dünyadaki değişikliğin, subjektif teklikten ise failin isteminin bir suça yönelmiş olmasının anlaşılacağını ifade etmektedir. Dolayısıyla kanunda belirtilen bu kuralın tam olarak anlaşılabilmesi için öncelikle “hareket,” “netice” ve “fiil”den ne anlamak gerektiğinin kısaca da olsa tartışılması gerekmektedir.

Türk Ceza Kanunu'nun hükümlerinden yola çıkarak hareket ve fiil ayrımının yapılması zordur. Çünkü kanunda hareket ve fiil kavramlarının karmaşık bir şekilde ve birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Sözelimi; TCY'nin 22/2, 31/2, ve 32/1. maddelerinde “davranış”; 22/6 ve 23. maddelerinde “hareket”; 2, 3, 8, 22/2, ve 37/1. maddelerde ise “fiil” terimi kullanılmaktadır (Öztürk ve Erdem, 2013:169). Hareket kavramı ile fiil kavramının birbirinin yerine kullanılmasında bir sakınca olmadığı ileri sürülmekte ise de (Koca ve Üzülmez, 2013:80) hareket ile fiil kavramları aynı anlama gelmez. Hareket; yapma ya da yapmama şeklinde olan, iradi (Centel vd., 2005:204-205), hukuk düzenini bozan ve sonuçta suçu oluşturan insan davranışı yani suçun maddi unsurudur (İçel vd., 2000:417). Netice ise hareketin dış alemde meydana getirdiği sonuçtur. Ceza hukukunda, hareketle neticeyi bir arada ifade eden terim ise fiildir (Dönmezer ve Erman, 1987:356-357; Centel vd., 2005:491). Fiil tabirine ihmali hareketlerde dahildir. Fillerden birinin kasti diğerinin/diğerlerinin taksirli olmasının bir önemi yoktur (Erem, 1995:371). Ancak fiil netice sayısına göre belirleniyorsa dış alemde birden çok netice varsa fiil de birden çok olarak kabul edilecektir (Hafizoğulları ve Özen, 2012:380).

Fikri içtimada tek olan harekettir (Özbek vd., 2014:600; Demirtaş, 2014:533-534). Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesine göre, Ceza Kanunu'nun birden çok hükmü ihlal edilmesine rağmen fail sadece en ağır fiilden cezalandırılmaktadır (Hafizoğulları ve Özen, 2012: 379). Belirtilen 44. maddesinin gerekçesindeki açıklama ve verilen örnek *(bir kişiyi öldürmek için ateşlenen silahtan 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, taksirli öldürme veya taksirle yaralama suçu işlenmiş olmaktadır. Bu durumda kişi işlediği bir fiille birden fazla farklı suçun oluşmasına neden olmakta ve en ağır cezayı gerektireni ile cezalandırılmasıyla yetinilmektedir<sup>64</sup>)* dikkate alındığında fiil kavramının hareket olarak algılandığını ve hareket tek ise fikri içtima hükümlerinin uygulanması gerektiğinin kabul edildiği anlaşılmaktadır (Centel vd., 2005: 491).

<sup>64</sup> TBMM, Dönem: 22, Yasama Yılı: 2, Sıra Sayısı: 664, s. 452.

Fikri içtima ile “*ne bis in idem*” yani bir kimsenin işlemiş olduğu bir fiilden dolayı ancak bir kez cezalandırılacağı prensibi ile uyum içinde bir düzenleme yapılmıştır<sup>65</sup>. Bu kural sadece tek cezalandırmayı sağlamamakta aynı zamanda mükerrer yargılamayı da önlemektedir. İlk başta tek bir fiilden (hareket) birden fazla sonuç meydana gelmesine ve suç teşkil eden her bir sonuç için ayrı ayrı cezalandırılma olanağı varken kanun koyucu bu suçlardan en ağırının cezasının verilmesi ilkesini benimsemiştir (Özgenç, 2006:566). O halde fikri içtima, fiillerin birliğini ve dolayısıyla suçların birliğini de sağladığı için, iki kez yargılama/iki kez ceza verilmesi, tehlikesi de kendiliğinden ortadan kalkmış olmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında, fikri içtima hükümlerinin uygulanması için aşağıda belirtilen şartların bir arada gerçekleşmesinin gerektiği (Yaşar vd., 2010:1360-1365) anlaşılmaktadır.

- İşlenen fiil tek olmalı, yani failin davranışı sebebiyle dış alemde meydana gelen ve hukuken dikkate alınan değişiklik tek olmalıdır. Dolayısıyla atılan tek mermi ile bir kişi yaralanırken diğerinin ölmesi durumunda ortada fikri içtima durumu yoktur. Çünkü burada dış alemde iki değişiklik söz konusudur. Davranış fiil kavramının bir parçası ise de davranış ile fiil kavramının birbirine karıştırılmaması gerekir. Belirtilen örnekte davranış tek ama fiil iki tanedir (Toroslu, 2012:344).
- Tek fiil birden fazla suçun oluşumuna sebebiyet vermelidir.
- Tek fiil ile ortaya çıkan ve suç sayılan netice, kanunun birden fazla ve farklı hükmünü (Dönmezer ve Erman, 1986:416) aynı anda ihlal etmiş olmalıdır. Eğer kanunun çeşitli hükümleri aynı zamanda değil, farklı zamanlarda ihlal edilmiş ise burada artık fikri içtimadan bahsetmek mümkün olmayacaktır.

İki suçtan söz edebilmek için ortada hukuki konuları ayrı iki sonuç veya ihlal olması gerekir. Aynı fiil, ile aynı kanun hükmünün iki kez veya daha fazla ihlal edilmesi halinde fikri içtima söz konusu olmayacaktır (Dönmezer ve Erman, 1986:415). İşlenen suçların (ihlal edilen kanun maddelerinin) aynı kanunda düzenlenmesinin gerekip gerekmediği konusu tartışmalıdır. Oluşan farklı suçların

<sup>65</sup> TBMM, Dönem: 22, Yasama Yılı: 2, Sıra Sayısı: 664, s. 452.

aynı kanunda düzenlenmiş olmasının gerekmediğini savunanlar yanında (Erem, 1995:369; Üzülmez ve Koca, 2013:498; Yaşar vd., 2010:1365), ihlal edilen her iki kanun maddesinin de aynı kanunda düzenlenmiş olması gerektiğini farklı kanunlarda düzenlenme halinde özel-genel (Özbek, vd., 2014:603), tüketen-tüketilen, asıl-yardımcı kural ilişkisinin ortaya çıkacağını (Öztürk ve Erdem, 2013:360; Demirbaş, 2014;518-520) ve sorunun fikri içtima ile çözülemeyeceğini savunan yazarlar da bulunmaktadır.

Fikri içtimada failin gerçekleştirdiği suçlardan, sadece en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı ceza verilmekte ise de suçlar birbirinden bağımsızdır (Hafizoğulları ve Özen, 2012:379). Eğer fail en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı, sözgelimi şikâyetten vazgeçme veya herhangi bir sebeple ceza almayacaksa bu durumda yapılacak olan şey, cezası en ağır ikinci durumda olan suçtan dolayı soruşturma ve kovuşturma yapılmasıdır.

## **2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Katılma ve Birleşme**

Vergi Usul Kanunu'nda katılma ve birleşmenin tanımları ve şartları konusunda herhangi bir açıklamaya yer verilmediğinden çalışmanın buraya kadar olan kısmında katılma ve birleşmenin ceza hukukundaki temel kavram ve kurallarına yer verilmiştir. Bundan sonraki aşamada ise bu kuralların vergi kabahatleri açısından uygulanabilirliği ele alınacaktır.

### **2.2.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Katılma**

Vergi Usul Kanunu'nda katılmaya ilişkin genel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Kanunda katılma sözcüğü bazı özel durumlara özgü olarak, suçlar için Kanunun 360. maddesinde, kabahatler içinse 344/2. maddesinde olmak üzere iki ayrı yerde ele alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'na göre vergi suç (Gerçek ve Mercimek, 2013:201) ve kabahatlerine katılmanın şartlarını; birden çok kişi tarafından yapılan ve aralarında nedensellik bağı bulunan birden çok hareket yapılmış olması, fiile katılma kastı

bulunması, fiil egemenliği olması ve karar verilen fiilin gerçekleştirilmiş olması şeklinde sıralamak mümkün görünmektedir.

### **2.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Birleşme**

Vergi Usul Kanunu'nda suçların birleşmesi konusunu düzenleyen herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi suçlarında birleşme konusu TCK hükümlerine göre ele alınmalıdır. Kabahatlerde birleşme konusundaki hükümler ise ortaya çıkabilecek sorunların çözümüne yeterli düzeyde yardımcı olabilecek nitelikte olmadığı gibi, yorum yoluyla uygulanabilecek genel bir hüküm de bulunmamaktadır.

#### **2.2.2.1. Tek Bir Fiil İle Birden Çok Kabahatin İşlenmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 335/1 maddesinde tek bir fiille birden çok kabahatin işlenmesi hali düzenlenirken kanun koyucu vergi ziyasını esas alarak birleşme hükümlerinin uygulanmasını kabul etmemiştir. O halde tek bir fiil ile başka türden vergiler ziyaa uğratılmışsa, kabahatli ayrı ayrı cezalarla cezalandırılacaktır. Vergi Usul Kanunu burada TCK'deki fikri içtima prensibinden ayrılmaktadır.

Aynı fiil hem vergi ziyayı ve hem de genel usulsüzlük cezası gerektiriyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun 336/1 maddesi gereğince birleşme hükümleri uygulanarak fail miktar itibarıyla ağır olan ceza ile cezalandırılacaktır. Kanun koyucu burada cezanın niteliğini ya da türünü değil miktarını esas almakta ve adeta daha hafif cezayı gerektiren vergi kabahati ağır olanın içinde erimektedir.

#### **2.2.2.2. Tek Bir Fiil İle Hem Kabahat Hem de Suç İşlenmesi**

Vergi Usul Kanunu'nda suçlarla kabahatlerin birleşmesi durumunda ne tür bir uygulama yapılacağı konusunda genel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Sadece Kanun'un 340/1. ve 367/4. maddelerinde vergi kaçakçılığı suçunun cezasının kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile Kanunun 359/3. maddesinde ise vergi kaçakçılığı suçunun cezası ile vergi ziyayı cezalarının birleştirilmeyeceği belirtilmiştir.

### **2.2.2.3. Ayrı Fiillerle Birden Fazla Kabahatin İşlenmesi**

Ayrı fiillerle birden fazla kabahatin işlenmesi durumunda nasıl bir uygulama yapılacağı konusunda Vergi Usul Kanunu'nda tüm kabahatler açısından genel bir düzenleme bulunmamaktadır. Sadece Vergi Usul Kanunu'nun 337/1. maddesinde ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesileceği ifade edilmektedir. Kanuni düzenleme 352. maddedeki usulsüzlük cezalarından bahsettiği için burada yazılı usulsüzlüklerden (genel usulsüzlük), aynı takvim yılı içinde aynı türden birden fazla yapıldığı takdirde, fail Vergi Usul Kanunu'nun 337/1 maddesi gereğince birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte birisi kadar ceza ile cezalandırılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde yazılı usulsüzlükler (özel usulsüzlük), aynı takvim yılı içinde aynı türden birden fazla yapıldığı takdirde, fail aynı maddenin fıkralarında belirtilen sınırı aşmamak kaydıyla her bir eylem için ayrı ayrı cezalandırılacaktır. Kanunun bu maddesi ile TCK'nin 43/1. maddesindeki zincirleme suç hükmüne benzer bir düzenleme yapılmıştır.

### **2.3. Kabahatler Kanunu'na Göre Katılma ve Birleşme**

Kabahatler Kanunu'nda düzenlenen katılma ve birleşme hükümleri, TCK'de düzenlenen hükümler kadar ayrıntılı olmasalar da VUK'ta düzenlenen hükümlere nazaran daha açık ve daha sistematiktirler.

#### **2.3.1. Kabahatler Kanununa Göre Katılma**

Kabahatlere katılma; bir kişi tarafından işlenebilen bir kabahatin, kabahate katılma iradesi içinde olan birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesidir (Şenyüz, 2013:243).

Kabahatlere katılma Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenleme gereğince, kabahat birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmişse bu kişilerin her biri hakkında, tek başına failmiş gibi idari para cezası verilecektir. Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate katılan ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da para cezası kesilecektir. Bir başka ifade ile kabahatin işlenişine ne

şekilde olursa olsun katılan kimse, sanki kabahati oluşturan fiili kendi işlemiş gibi ceza görecektir.

### 2.3.2. Kabahatler Kanununa Göre Birleşme

Kural olarak, kanuni tarife uygun bir fiil ile bir ihlal gerçekleştiğinden bu halde tek bir netice vardır ve bir kabahat ortaya çıkmaktadır. Ancak bir netice bir veya birden fazla hareketten doğabileceği gibi sırf hareket çokluğu da kabahatlerin birden fazla olmasını gerektirmez. “*Kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır*”<sup>66</sup> ilkesi ceza hukukunun temel bir ilkesi olduğuna göre, bunu kabahatler için “*kaç tane fiil varsa o kadar kabahat, kaç tane kabahat varsa o kadar ceza vardır*” şeklinde ifade etmek de mümkündür. Hukuk sistematüğinde yer alan birleşme hükümleri ise bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Şu halde birleşmeyi, aslında failin bir ya da birden çok fiille kabahat içeren bir kanunun aynı ya da farklı hükümlerini bir ya da birden çok kez ihlal ettiği halde, birden çok kabahatten değil, tek bir kabahatten cezalandırılması olarak ifade etmek mümkündür.

Kabahatlerde birleşmenin ne şekilde uygulanacağına dair hüküm Kanunun 15. maddesidir ve bu hükümde, gerek kabahatler arası ve gerekse suç ve kabahatler arasında gerçekleşen, birleşmenin birden çok hali düzenlenmiştir.

#### 2.3.2.1. Tek Bir Fiil İle Birden Çok Kabahatin İşlenmesi

Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrası düzenlemesine göre tek bir fiille birden çok kabahatin işlenmesi durumunda cezalandırma açısından nasıl bir uygulama yapılacağını işlenen kabahatler için kanunda öngörülen cezalar belirlemektedir. Eğer her iki kabahat idari para cezasını gerektiriyorsa en ağır para cezası hangisi ise o cezaya, her iki ceza eşit ise herhangi birine hükmedilecektir. Kabahat için idari para cezası dışında başka yaptırımda öngörülmüşse o halde tek tek bu yaptırımlar da uygulanacaktır.

<sup>66</sup> TBMM, Dönem:22, Yasama Yılı:2, Sıra Sayısı: 664, s. 229.

### **2.3.2.2. Tek Bir Fiil İle Hem Kabahat Hem de Suç İşlenmesi**

Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrası düzenlemesine göre tek bir fiil ile hem kabahat hem de suç işlenmesi durumunda; kabahatin değil, suçun cezası olan özgürlüğü bağlayıcı ceza ya da adli para cezası uygulanacaktır.

### **2.3.2.3. Ayrı Kabahatin Birden Çok Sayıda İşlenmesi Durumu**

Kabahatler Kanunu'nda da Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi ayrı fillerle ayrı ayrı kabahatlerin işlenmesi durumunda ne tür bir uygulama yapılacağına dair bir hüküm yoktur. Ancak Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrası düzenlemesi aynı kabahatin birden çok sayıda işlenmesi durumunda her kabahat için ayrı ayrı idari para cezası kesileceğini öngören hükümden ve kanunun genel uygulamasından yola çıkıldığında ayrı fillerle ayrı kabahatlerin işlenmesi durumunda ayrı ayrı ceza kesileceğinde bir tereddüt bulunmamaktadır.

Çalışmanın buraya kadar olan kısımda, Türk Ceza Kanunu'ndaki birleşme ve katılma durumlarının şartları tartışılmış, Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu açısından vergi kabahatlerinde katılma ve birleşme durumları genel anlamda incelenerek bilgi verilmeye çalışılmıştır. Bundan sonraki bölümde vergi kabahatlerinin bu özel görünüş halleri ile ilgili olarak Kabahatler Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda hangi düzenlemelere yer verilmiş olduğu, Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nun yarışması halinde hangisinin hükümlerinin öncelikle uygulanacağı tartışılacaktır.



### **3. KABAHAHLER KANUNU'NUN KATILMA VE BİRLEŞME HÜKÜMLERİ AÇISINDAN VERGİ USUL KANUNU'NA ETKİSİ**

Çalışmanın bundan önceki bölümlerinde Türk Ceza Kanunu, Kabahatler Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun katılma ve birleşmeye ilişkin hükümlerine yer verilmiştir. Bu bölümde ise Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yetersizliği göz önüne alınarak Kabahatler Kanunu'nun katılma ve birleşmeye ilişkin hükümlerinin Vergi Usul Kanunu'ndaki vergi kabahatlerine uygulanıp uygulanmayacağı karşılaştırmalı bir şekilde tartışılacaktır. Yine bu bölümünde, katılma ve birleşme hükümleri açısından Kabahatler Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunan haller, Kabahatler Kanunu'nda hüküm bulunmasına karşın Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan haller ve Kabahatler Kanunu'nda hüküm bulunmamasına karşın Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunan haller ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

#### **3.1. Kabahatler Kanunu'nun Vergi Kabahatlerine Uygulanabilirliği**

Kabahatler Kanunu, Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan ceza kuralları bakımından genel (hukuka aykırılık teşkil eden eylem üzerinde niteleme etkisi yapmak) ve özel (kabahat sayılan bir eylemin ne şekilde cezalandırılacağını belirtmek) olmak üzere iki farklı şekilde etki meydana getirmiştir.

Kabahatler Kanunu'nun doğrudan hukuka aykırılığı teşkil eden bir eylem üzerindeki niteleme etkisi, genel etki kapsamında ele alınmaktadır. Yukarıda "Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Çalışmaları" konusunda değinildiği gibi, Türk ceza hukukunda yaşanan yenilenme hareketi kapsamında benimsenen kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimine paralel olarak suç ve kabahatler iki ayrı rejim içinde toplanmıştır. Bu ikili yapı, suç ve kabahat niteliğindeki tüm eylemler açısından doğrudan bir etkide bulunurken; vergi hukukunda bulunan ve yaptırıma bağlanan eylemler de bu süreçte vergi suçu ve vergi kabahati olarak iki ayrı alana bölünmüştür. Bu yeni oluşumun kabahat niteliğindeki eylemler açısından dayanağı ve karşılığı, Kabahatler Kanunu'nda yer almaktadır. Nitekim Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesi

neticesine idari yaptırım öngörülen eylemleri “kabahat” olarak nitelendirmekle kabahat şeklindeki eylemlerin belirleyici unsurunun idari yaptırım olduğunu ortaya koymuştur. Diğer bir ifadeyle, neticesine idari yaptırım öngörülen eylemler “kabahat” olarak nitelendirilmiştir (Erdem, 2010:416).

Bu düzenleme karşısında, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen ve karşılığında idari yaptırım öngörülen vergi ziyayı ile usulsüzlük eylemleri vergi kabahati niteliği kazanmıştır. Kabahatler Kanunu'nun Vergi Usul Kanunu kapsamındaki ceza kuralları üzerindeki bu genel etkisine paralel olarak, Vergi Usul Kanunu üzerindeki etkinin somut ve kavramsal olarak ifadesi 5728 sayılı Kanun’la gerçekleştirilmiştir. 5728 sayılı Kanun'un 271-281. maddeleri ile Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli maddeleri değiştirilmiş ve özellikle ceza kuralları TCK’ye paralel olarak yeniden düzenlenmiş ve bu kuralların Kabahatler Kanunu hükümleriyle ilişkisi belirginleştirilmiştir. Bu kapsamda, önceden “*vergi ziyayı suçu ve cezası*” olarak yer alan Vergi Usul Kanunu'nun 344. madde başlığından “suçu” ibaresi çıkarılmıştır. Vergi ziyayı eylemlerinin, kabahat niteliğinde olması nedeniyle madde başlığı ve metni “suç” ibaresinden arındırılmıştır. Böylece Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenip karşılığında idari yaptırım öngörülen ve Kabahatler Kanunu’yla birlikte kabahat haline alan, vergi ziyayı ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük eylemlerinin vergi kabahatine dönüştükleri 5728 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik dolayısıyla kavramsal olarak da kabul edilmiştir (Erdem, 2010:417).

Kabahat sayılan bir eylemin ne şekilde cezalandırılacağı konusunda yaratılan etki ise özel etkidir. Kabahatler Kanunu'nun genel kanun özelliğinde olması sebebiyle diğer kanunlarda yer alan kabahatlerle ilişkisi, özellikle Kabahatler Kanunu’nda yer alan “genel hükümler” açısından önem taşımaktadır. Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinde diğer kanunlardaki idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlere öncelik verileceği yönündeki düzenleme dikkate alındığında, Kabahatler Kanunu'nun “genel hükümleri”ni içeren birinci kısmının sadece ilk üç bölümünün vergi kabahatleri üzerinde doğrudan özel etkide bulunacağı kabul edilebilir. Nitekim, vergi kabahatleri yönünden Vergi Usul Kanunu’nda kanun yolları açısından özel düzenleme bulunduğundan, Kabahatler Kanunu'nun birinci kısmının “*Karar Verme Yetkisi ve Kanun Yolları*” başlığı altında düzenlenmiş olan

dördüncü bölümü, Kabahatler Kanunu'nun 3/1-a maddesi gereğince vergi kabahatleri açısından geçerli olmayacaktır (Erdem, 2010:417-418).

Kabahatler Kanunu, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve karşılığında idari yaptırım öngörülen eylemleri kabahate dönüştürmek suretiyle bir tür vergi kabahati kategorisi oluşturmuştur (Erdem, 2010:415-416). Kabahatler Kanunu'nun genel etkisi olarak ifade edilebilecek bu durum vergi hukukunda cezayı gerektiren eylemler açısından vergi kabahati ve vergi suçu şeklinde bir ayrıma imkân tanımıştır.

Kabahatler Kanunu'nun temel bir kanun olması sebebiyle kabahatlere ilişkin özel kanunlarda aksi belirtilmeyen hallerde uygulanacağı savunulmakta ise de (Akbulut, 2010:32) Kabahatler Kanunu'nun 3/1-b. maddesindeki;

*Bu Kanunun... Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır.*

şeklindeki düzenleme ile Kanunun genel hükümlerinin vergi kabahatleri açısından da geçerli hale getirildiğini ifade etmek mümkündür (Şenyüz, 2013:47).

Kabahatler Kanunu'nun genel hükümler kısmında, kabahat sayılan eylemlere ilişkin cezalandırma kuralları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Kanunun geneline bakıldığında, Kanunun hem maddi hukuk hem de usul hukuku kurallarını içerdiği görülmektedir. Kanun tüm kabahatlere egemen olan genel hükümlere sahip olduğunu açıkça belirtmekte ve kabahatlere uygulanacak idari yaptırımlar ile bu yaptırımlar için öngörülen kanun yolunu da göstermektedir.

Kabahatler Kanunu'ndaki bu kuralların Kanun'un genel kanun olması nedeniyle diğer kanunlardaki kabahatler açısından da uygulanacağı şüphesizdir. Bu kabulün istisnası ise diğer kanunlarda idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hüküm bulunması halidir. Kabahat içeren diğer kanunlarda idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin özel hüküm bulunması durumunda; Kabahatler Kanunu'nun bu konudaki düzenlemesi değil özel hüküm geçerli olacaktır (Erdem,

2010:416). Kabahatler Kanunu'na sonradan konulan ek 1. madde düzenlemesi<sup>67</sup> ile vergi kabahatleri için diğer kabahatlerden farklı olarak, sadece ayrı bir kanun yolu öngörölmüş ve Kabahatler Kanunu öncesinde olduğu gibi, vergi mahkemelerinin görevlerinin devam edeceği belirtilmiştir (Taşdelen, 2010b:780).

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra ortaya çıkan sorunların giderilmesini amaçlayan ve 5348 sK'un<sup>68</sup> 5. maddesi ile eklenen, Kabahatler Kanunu'nun Ek 1. maddesinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümlerin saklı olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hükümle ayrı bir uzmanlık alanı olan vergi hukukuna ilişkin farklılığın vurgulandığı (Torunoğlu, 2012:497) yani Kabahatler Kanunu'nun vergi kabahatlerini kapsamadığı ileri sürölmüştür. Ancak düzenlenmenin amacının Vergi Usul Kanunu'ndaki kabahatleri her yönüyle Kabahatler Kanunu'nun kapsamından çıkarmak olduğu söylenemez. Ayrıca bu husus maddenin gerekçesinde<sup>69</sup>,

*“Vergi mahkemelerinin görevlerine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla 213 sayılı kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verildiği bu hükümlerin vergi uyumsuzluklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda olduğunun düşünöldüğü,”*

şeklinde belirtilmiştir. Yine aynı gerekçede Kabahatler Kanunu'nun “*usule ilişkin hükümlerinin*” vergi cezaları açısından uygulanması yönünden bir istisna hükmüne yer verildiği net bir şekilde ifade edilmiştir. Nitekim AYM'de Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan, “*diğer kanunlarda aksine hüküm bulunup bulunmamasına ilişkin*” ibareden, diğer kanunlarda yer alan ve “*idari yaptırım kararlarına yönelik itirazları inceleme görevini idari yargı yerlerine veren*” düzenlemelerin kastedildiğinin açık olduğunu<sup>70</sup> belirtmiştir.

<sup>67</sup> 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır.

<sup>68</sup> 11.05.2005 tarihli, 5348 sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 18.05.2005 tarihli ve 25819 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>69</sup> <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss897m.htm>, (Erişim Tarihi: 08.02.2015).

<sup>70</sup> AYM'nin 20.10.2011 tarihli ve E. 2010/55, K. 2011/140 sayılı kararı (14.02.2012 tarihli ve 28204 sayılı RG'de yayımlanmıştır.).

Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde “*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler; tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.*” kuralı yer almaktadır. Vergilendirmeye ilişkin bütün işlemlere karşı vergi mahkemelerinde dava açıldığı dikkate alındığında vergiden kaynaklanan cezalar bakımından da vergi mahkemelerinin görevinin saklı tutulması davacılar yönünden ve usul ekonomisi bakımından son derece isabetli olduğu gibi konunun teknik boyutuyla vergi hâkimi tarafından incelenecek olmasının da etkin yargı denetimi ilkesi bakımından doğru bir yaklaşım olduğunda tereddüt bulunmadığı (Kayabaşı, 2010:91) ileri sürülmektedir.

Uygulamada ve doktrinde Kabahatler Kanunu'nun bir kısım hükümlerinin, diğer kanunlardaki, dolayısıyla vergi cezalarının yapısına uygun olanlarının Vergi Usul Kanunu'ndaki kabahatler için de uygulanacağı yönünde bir tartışma bulunmamaktadır. Özellikle Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan konularda vergi kabahatleri açısından Kabahatler Kanunu'nun geçerli ve etkili olduğu benimsenmektedir<sup>71</sup>. Bunun yanında Vergi Usul Kanunu'nda özel bir düzenleme bulunmamakla birlikte Kabahatler Kanunu'nun katılmaya ilişkin 14. madde düzenlemesinin vergi cezalarının yapısına uygun görünmemesi sebebiyle vergi kabahatlerine uygulanamayacağı da (Erdem, 2010:416-417) ileri sürülmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın, doktrinde bir kısım yazarlarca (Gerçek, 2008:275; Erdem, 2010:416-419, 2006:115) da desteklenen ve Kabahatler Kanunu'nun hükümlerinin Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen vergi kabahatlerine uygulanmayacağına dair görüşünün aksine, kanun koyucunun bu düzenlemeleri yapmakla ortaya koyduğu iradenin, hukuk uygulamasında birliğin sağlanması için, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin, tüm kabahatler ve bu arada vergi kabahatleri için de uygulanması yönünde olduğu da ileri sürülebilir (Başaran Yavaşlar, 2008b:2844).

<sup>71</sup> Bu kapsamda, Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda ifade edilmemiş olan kanunilik ilkesi (m. 4) zaman bakımından uygulama (m. 5) ile yer bakımından uygulama (m. 6) kuralları, “Kabahatten Dolayı Sorumluluğun Esasları” başlıklı ikinci bölümündeki hükümlerden (dolaylı da olsa ) kabahatin ihmali davranışla işlenmesi (m. 7), Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmediği için kast veya taksir (m. 9) hükmü, hata (m. 10), sorumluluk (m. 11), hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler (m. 12) ile kalkışmaya (teşebbüs) (m. 13) ilişkin hükümleri Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi kabahatleri açısından da geçerli olacaktır (Erdem, 2010:418-419).

Bir kere daha ifade etmek gerekir ki, Kabahatler Kanunu'nun Ek 1. maddesinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümlerin saklı olduğu hükme bağlanırken; Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kabahatlerin Kabahatler Kanunu'nun dışına çıkarılması gibi bir amaç güdüldüğü söylenemez. Çünkü kanuni düzenleme açıktır. Bu hükümle amaçlanan vergi mükellefleri ile Vergi Usul Kanunu kapsamında kendisine vergi cezası kesilen kişilerin, kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açmaları gerektiğidir. Diğer bir ifade ile bu düzenleme sebebiyle vergi mahkemelerinde görülecek davalarda, Kabahatler Kanunu'nun sadece kanun yoluna ilişkin hükümleri uygulanmayacaktır (Akın ve Mutlu, 2011:189; Başaran Yavaşlar, 2008b:2844). Diğer hükümlerin uygulanması ise kanuni bir zorunluluktur. Nitekim vergi uygulamalarının kendine özgü yapısından dolayı, vergi cezalarının Kabahatler Kanunu'nun kapsamının dışına çıkarıldığı düşüncesinde olan Erdem (2006:115-116) dahi ifade tarzından (lafzî yorum) yola çıkarak, düzenlemenin, vergi cezalarının Kabahatler Kanunu'nun dışına çıkarılmasından çok, vergi cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda, görevli yargı yerinin tespitine yönelik görüldüğünü belirtmiştir. Bir başka anlatımla yeni düzenlemeden, vergi cezalarının Kabahatler Kanunu kapsamında olduğu, ancak yargılama merciinin eskiden olduğu gibi idari yargı yeri olması gerektiğine dair anlam çıktığını da belirtmekten kaçınmamıştır.

Ancak sadece kanunun lafzî yorum değil Kabahatler Kanunu'nun hazırlık aşamasından kanunlaşmasına kadar geçen süreç içerisindeki kanun koyucunun iradesi (tarihsel yorum) ve kanun koyucunun kuralları koyarken geçerli olan iradesi ile kanunun yapıldıktan sonra ortaya çıkan ve onu bağımsız bir varlık olarak gösteren ve kanunun yapıldığı değil uygulandığı zamana göre yorumlamasını kabul eden (amaçsal yorum) yorum yöntemleri (Güriz, 2013:65-66; Cansel ve Özel, 2012:147-148; Bilge, 2014:202; Oktar, 2014:58-59) gereğince de vergi kabahatlerinin Kabahatler Kanunu kapsamına girdiğini ileri sürmek mümkün görünmektedir.

Kaldı ki Kabahatler Kanunu'nun en önemli özelliği genel kanun niteliğiyle tüm kabahatler için genel hükümler getirme amacında olmasıdır (Taşdelen, 2010:9). Dolayısıyla Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi kabahatleri açısından da geçerli hale getirilerek (Şenyüz, 2013:47) Vergi Usul Kanunu'nun, Kabahatler

Kanunu'na aykırı olan hükümlerinin zımnen yürürlükten kaldırıldığını ifade etmek mümkündür.

Bu açıklamalar karşısında Kabahatler Kanunu'nun, diğer kanunlardaki kabahat türünden düzenlemelerle bu düzenlemelerin uygulamasına ilişkin hükümler üzerinde doğrudan etkide bulunacağı kuşkusuzdur. Bu etki, vergi kabahatleri açısından da söz konusu olmakla birlikte, Erdem, (2010:416) zaman içinde yapılan düzenlemeler bu etkileri bertaraf edecek nitelikte olduğu düşüncesindedir.

Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi kabahatlerine etkisi tartışmasız ise de bu etkinin niteliği üzerinde durulması gerekmektedir. Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri itibariyle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi kabahatlerine ve bu kabahatlerin uygulanmasına yön veren kurallara etkisi bakımından üçlü bir ayırım yapmak yerinde olacaktır. Bu üçlü ayırım, Kabahatler Kanunu ile Vergi Usul Kanunu kapsamında genel hükümler konusunda düzenleme bulunup bulunmadığına göre ortaya çıkmaktadır (Erdem, 2010:419).

Birinci durum, Kabahatler Kanunu'nda genel hükümler kapsamında bir düzenleme bulunmasına karşın Vergi Usul Kanunu'nda aynı konuda bir düzenleme bulunmaması halidir. Bu binici halde Kabahatler Kanunu'nun hükümlerinin uygulanacağına tereddüt bulunmamaktadır. İkinci olasılık, aynı konuda hem Kabahatler Kanunu'nda ve hem de Vergi Usul Kanunu'nda ayrı ayrı düzenlemelere yer verilmiş olmasıdır ki bu konuda hangi kanun hükümlerinin uygulanacağı tartışmalıdır. Son olasılık ise Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmemiş bir konuda Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunması halidir. Bu halde de zaten Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan konularda vergi kabahatleri açısından KK hükümlerinin uygulanmasının benimsenmesi gerekir. Bu kapsamda, Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda ifade edilmemiş olan kanunilik ilkesi (m. 4) ve ayrıca zaman bakımından uygulama (m. 5) ile yer bakımından uygulama (m. 6) kuralları Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi kabahatleri açısından da geçerli

olacaktır. Diğer yandan, Kabahatler Kanunu'nun "Kabahatten Dolayı Sorumluluğun Esasları" başlıklı ikinci bölümündeki hükümlerden kast veya taksir (m. 9) ile hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler (m. 12) teşebbüs (m. 13) hükümlerine Vergi Usul Kanunu'nda açıkça yer verilmediği için Kabahatler Kanunu'nun bu hükümleri vergi kabahatler açısından da geçerli olacaktır (Erdem, 2010:419-422).

Vergi Usul Kanunu'nda özel bir düzenleme bulunmadığından Kabahatler Kanunu'nda yer verilen katılma (m. 14) düzenlemesinin de vergi kabahatlerine uygulanması gerekmekte ise de Erdem (2010:418) bu düzenlemenin vergi cezalarının yapısına uygun görünmediği düşüncesindedir.

Vergi Usul Kanunu'nda hüküm olduğu halde Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmemiş konular yönünden Vergi Usul Kanunu'nun, Kabahatler Kanunu'nun genel çerçevesine aykırı olmayan hükümleri uygulanmalıdır. Kabahatler Kanunu'nda hüküm bulunmamakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunan konulara örnek olarak, fiil ayrılığı (m.337), tekerrür (m.339), pişmanlık ve ıslah (m.371) ile ilgili hükümleri göstermek mümkündür.

Bununla birlikte, aynı konuda hem Kabahatler Kanunu'nda hem de Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunması durumu tartışmalı olduğundan çalışmamız açısından bu konu önem kazanmaktadır. Sözgelimi Kabahatler Kanunu'nda organ veya temsilcinin davranışından dolayı sorumluluk (m. 8), birleşme (m. 15) ve zamanaşımı (m. 20 ve 21) özel olarak düzenlenmiştir. Hem Kabahatler Kanunu'nda hem de Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunması durumunda, çatışan kuralların hangisinin geçerli olacağı konusunda genel bir değerlendirme yerine çatışma yaşanan (Erdem, 2010:418-419) katılma ve birleşme hükümleri açısından ayrı değerlendirmelere yer verilmiştir.

Kabahatler Kanunu'nun vergi kabahatlerine uygulanabilirliğine ilişkin genel hükümleri ele alan bu kısım, izleyen aşamada katılma ve birleşme hükümlerini de kapsayacak şekilde detaylandırılacaktır.



### **3.2. Katılma ve Birleşme Hükümleri Açısından Kabahatler Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda Hüküm Bulunan Haller**

Aynı konuda uygulanacak hükümler birden çok kanunda yer almakta ise bu halde kanunların uygulama önceliği kurallarına göre hareket edilmesi gerekir.

#### **3.2.1. Katılma**

VUK'ta katılma konusunda çok ayrıntılı hükümler bulunmasa da çalışmanın bu bölümünde katılma konusunda hem Kabahatler Kanunu'nda ve hem de Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunan haller incelenip tartışılacaktır.

##### **3.2.1.1. Kabahatler Kanunu'na Göre Katılma**

5326 sayılı Kabahatler Kanunu düzenlemesi ile kabahatlerin ceza kanunlarının dışına çıkarılması ile yetinilmemiş yeni bir takım kabahatler düzenlenmiş ve uygulama birliği için aynı zamanda tüm idari yaptırımlar için uygulanacak genel ilkeler de koymuştur.

Bu genel ilkelerin bir kısmı, Kanun'un 14. maddesinde düzenlenen katılmaya ilişkin hükümlerdir. Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

*“(1) Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir.*

*(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.*

Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin katılması halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idari para cezası verilmesi gerektiği ve özel faillik niteliğinin

arandığı durumlarda, kabahate katılan ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da para cezası kesileceğine ilişkin düzenleme ile yürürlükten kaldırılan 765 sayılı TCK'de yer alan ve açıkça isimlendirilmese bile 5237 sayılı TCK ile de devam ettirilen<sup>72</sup> asıl fail-suç ortağı ayrımı, Kabahatler Kanunu'nda benimsenmemiştir.

Kanun koyucu bu durumda kanuni tanımda yer alan tipikliği gerçekleştiren kişilerin davranışlarını eşit kılarak (Akbulut, 2010:435) tek tip fail (Kangal, 2011:156) anlayışına gitmiş ve tüm katılanlar hukuki sonuç açısından eşit tutulmuştur. Kabahatin işlenişine ne şekilde olursa olsun katılan kimse, sanki kabahati oluşturan fiili kendisi işlemiş gibi ceza görecektir. Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesinin 1. fıkrasına göre; katılanların, Türk Ceza Kanunu'nun 37-39 maddelerinde ayrı ayrı belirtildiği haliyle kabahatin kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden biri, azmettiren veya bir başkasını araç olarak kullanan kişi ya da yardım eden kişi olup olmaması açısından hiçbir ayırım yapılmadan, aynı ceza ile cezalandırılması hukuk devletinin ve dolayısıyla Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın (m.10) öngördüğü "kanun önünde eşitlik ilkesi"ne uygun görünmemektedir.

Kabahatler Kanunu'nun katılmayı düzenleyen 14. madde düzenlemesi incelendiğinde, kanunda, ortaklaşa işlenen kabahatlerde ortakların ceza sorumluluklarının tespiti konusunda, eşitlik sisteminin benimsendiği görülmektedir. Buna göre kabahatin işlenişine birden fazla kişinin katılması halinde bu kişilerin, katılma dereceleri ne olursa olsun, her biri fail olarak aynı ceza ile cezalandırılır.

Hukuk devletinin öngördüğü ilkelerden bir diğeri de "ölçülülük ilkesi"dir. Dolayısıyla kanun koyucu düzenlemeler yaparken "ölçülülük ilkesi"ne bağlıdır, ölçülülük, amaç ve araç arasındaki bir dengeyi ifade etmekte (Erdem, 2010:67) ve devlete, cezalandırmanın sağladığı kamu yararı ile bireyin hak ve özgürlükleri arasında adil bir dengeyi sağlama yükümlülüğü getirmektedir. Bu ilke ise "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" olmak üzere üç alt ilkeden oluşur. "elverişlilik" başvuru olan önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını,

---

<sup>72</sup> Aksi düşünce için bkz Apak, 2008:117.

"gereklilik" başvuru olan önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve "orantılılık" ise toplumsal ya da idari düzenin korunması için başvuru olan önlem ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir<sup>73</sup>. İlke, ceza hukukuna ilişkin yasal düzenlemeler açısından, bir suç (kabahat) için öngörülen cezanın, bu suçun (kabahatin) işlenmesi sonucu bozulan kamu (idari) düzeninin yeniden kurulması amacına elverişli, gerekli ve bu amaçla orantılı olması şeklinde tanımlanabilir<sup>74</sup>. Ceza hukukunda, cezanın infaz edilmesiyle amaçlananın, failin maddi ya da manevi olarak yıkımına sebep olmak değil, kişiye gerçekleştirdiği haksızlık dolayısıyla etkili bir uyarıda bulunmak ve etkin pişmanlık duymasını sağlamak olduğu da gözden kaçırılmamalıdır. Pişmanlık da işlenen fiilin haksızlık içeriği ile orantılı bir ceza ile olur. Gereksiz ve çok ağır ceza ile bu sunucun elde edilmesi mümkün görünmemektedir. Hal böyleyken idari para cezalarının da adli cezalarda olduğu gibi, failin katlanmayacağı ve onu ekonomik olarak ticari hayatın dışına atacak düzeyde olmaması, bu cezaların da orantılılık ve ölçülülüğü gözetir olması gerekir (Şenyüz, 2013:24). O nedenle kabahatin işlenmesine etkisi, ceza hukuku anlamında, sadece yardım niteliğinde olan failin, asıl fail kadar ceza ile cezalandırılması uygulamasının, hukuk devletinde ve dolayısıyla cezada olması gereken ölçülülük ilkesi ile de bağdaştırılması zor bir uygulama gibi görünmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesinin ikinci fıkrasındaki düzenleme Vergi Usul Kanunu çerçevesinde önemli bir anlam ifade etmektedir. Bu düzenleme karşısında, meslek mensupları sadece imzaladıkları beyanname ve düzenledikleri tasdik raporunun, defter kayıtlarına ve belgelere uygun olmaması durumunda değil, katılma iradesi varsa vergi ziyayı durumunda da cezaya muhatap olacaklardır. Bu durumda Kabahatler Kanunu'nun katılmayı düzenleyen 14. maddesinin ikinci fıkrası gereği meslek mensupları (mükellef olmadıkları halde) işledikleri vergi ziyayı suçuna katıldıkları gerekçesi ile mükellefle birlikte fail olarak cezalandırılacaklardır. Yani hem mükellefe hem de meslek mensuplarına ayrı ayrı ceza kesilmesi gündeme gelecektir (Başaran Yavaşlar, 2008a:83).

<sup>73</sup> AYM'nin 25.09.2014 tarihli ve E. 2014/81, K. 2014/145 sayılı kararı (21.05.2015 tarihli ve 26927 sayılı RG'de yayımlanmıştır.).

<sup>74</sup> AYM'nin 03.01.2008 tarihli ve E. 2005/15, K. 2008/2 sayılı kararı (05.07.2008 tarihli ve 29362 sayılı RG'de yayımlanmıştır.).

Yine aynı madde gereğince kabahate katılan kişi hakkında diğerler katılanların sorumlu olup olmadığına bakılmaksızın idari para cezası verilmektedir. Sözelimi; katılanlardan birinin kusur yeteneği yoksa veya Kanununun 11. maddesinde belirtildiği üzere fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmamış çocuk ise bunlar hakkında idarî para cezası uygulanamayacaktır. Ancak bu durum diğer katılanlar açısından sonucu değiştirmemekte ve onların idari para cezasıyla cezalandırılmasına engel olmamaktadır.

Kanun'un 14. maddesinin 4. fıkrasında ki *“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.”* hükmüne göre herhangi bir kişi tarafından işlenmesi halinde kabahat oluşturan bir fiil, özel faillik niteliği taşıyan bir kişi tarafından işlenmesi halinde suç oluşturabilmektedir. Bir başka ifade ile özel faillik niteliği taşıyan bir kişiyle birlikte, özel fail açısından suç oluşturan fiili işleyen kişi hakkında kabahate değil suça katılma hükümleri uygulanacaktır. Katılan kişi tek başına işlediğinde, idari para cezası ile cezalandırılacak bir kabahat olacak fiili, özel faillik niteliği taşıyan bir kişi ile birlikte işlediği ve bu fiil özel fail açısından bir suç oluşturduğu için katılan kişi TCK'nin suça katılmaya ilişkin hükümlerine göre cezalandırılmaktadır (Akbulut, 2010:446).

Netice itibarıyla kabahatlere katılmadan bahsedebilmek ve katılmadan sorumlu tutulmak için birden fazla kişinin, birlikte kabahat işleme iradesi ile hareket ederek, kusurlu olarak, kasten ve hukuka aykırı bir fiili işlenmiş olmaları gerekir. Şahsi cezasızlık sebepleri hangi katılanın şahsında gerçekleşmişse cezasızlıktan o fail yararlanacaktır.

### **3.2.1.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Katılma**

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suç ve kabahatleri için verilecek cezalarla ilgili olarak katılma konusunda tüm suç ve kabahatleri kapsayan genel bir düzenlemeye yer verilmemişse de katılma sözcüğü kanun metninde iki ayrı yerde ele alınmıştır.

Kabahatler konusunda Vergi Usul Kanunu'nda yeterli düzenleme bulunmadığı için aşağıda yapılacak açıklamalara temel olması açısından gerek vergi suçları ve gerekse vergi kabahatlerinden dolayı verilebilecek yaptırımlardan kimlerin sorumlu tutulabileceği konusunda Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen hükümlere de değinmek gerekmektedir.

### **3.2.1.2.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Suçlar ve Kabahatler Açısından Sorumluluk**

Vergi Usul Kanunu'nun getirdiği düzenlemelere göre cezai sorumluluk kural olarak mükellefe veya vergi sorumlusuna aittir.

Gerçek kişilerde kişinin kendisi sorumludur (VUK. m. 9, 331 ve 332). Gerçek kişilerde cezai sorumluluğun mükellef veya vergi sorumlusuna ait olması ekonomik faaliyetlerin bu kişiler tarafından yürütüldüğü hallere ilişkindir. Ancak eğer faaliyetler mükellef adına başka kişilerce yürütülüyorsa cezanın şahsiliği ilkesi gereğince sorumluluk mükellef adına işlemleri yürüten kişilere ait olacaktır.

Tüzel kişilerde ise vergi mükellefiyetine ilişkin ödevler, müdür (sözelimi limited şirket) veya kurul ve organ (sözelimi anonim şirketlerde yönetim kurulu) tarafından yürütülüyor olsa da ceza tüzel kişi adına kesilir (VUK. m. 10, 333). Tüzel kişilik olarak kurumlar vergisine tabi olmayan ve sadece ortakları gelir vergisine tabi olan kollektif ve komandit şirketlerle ilgili vergi cezaları da tüzel kişilik adına kesilmektedir (Şenyüz, 2013:149). VUK'un bu hükümleri ile KK'nin sorumluluğu düzenleyen 8. madde düzenlemesi arasında paralellik bulunmaktadır. Her ne kadar temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden, ceza, mükelleflerden veya vergi sorumlularından alınacaksa da Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Sözelimi, bir limited şirketinin müdürünün kurumlar vergisi matrahını olduğundan daha az beyan etmesi sebebiyle idarece kesilecek vergi ziyai cezası, öncelikle şirketin malvarlığından tahsil edilmeye çalışılır. Ceza şirketin

malvarlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilemezse bu durumda şirket müdüründen tahsil yoluna gidilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur (VUK. m. 333/3).

Vergi mükellefinin işyerindeki faaliyetleri vekâletname ile yetkili kıldığı kimseler tarafından yürütüldüğünde işlenen bir suç varsa fail artık vekildir<sup>75</sup>. Vekilin cezai sorumluluğunun olabilmesi için; vekâletnamenin noter tarafından ve suç tarihinden önce düzenlenmesi, vekâletnamede işyerinin idare ve temsiline ilişkin açık ifadelerin olması gerekmektedir.

Vergi yükümlüsü ya da onun temsilcisinin bilgisi dışında işyeri çalışanın suç işlemesi halinde sorumlu çalışan olacaktır. Ancak bunun için çok geniş araştırma yapılmalı ve çalışanın bu fiille ilgili bir çıkarının olup olmadığının üzerinde önemle durulmalıdır (Gündüz ve Gültaş, 2011:266). Suç mükellefin bilgisi ve talimatıyla işlenmişse birlikte faillik olur. Mükellefin işinin başında olduğu durumlarda da mükellefin bilgisi ve isteği dışında suç işlenmişse sözgelimi, mükellefe ait defter ve belgeler üzerinde mükellefin bilgisi ve isteği olmadan muhasebeci, müdür, usta, çırak ve kasiyer gibi kişiler tarafından evrakta tahrifat yapılmışsa, cezaların şahsiliği ilkesi gereğince sorumlu mükellef değil bunu yapanlar olacaktır (Şenyüz, 2013:361).

Vergi Usul Kanunu'nun 9. maddesine göre; mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart olmadığından, medeni hakları kullanma ehliyeti olsun ya da olmasın mükellef olmak mümkündür. Kanun ayırım yapmadan ehliyet şartını aramadığı için bunu hak ve fiil ehliyetini aramamak olarak ele almak gerekir (Kızılot vd., 2008:88). Bir başka ifade ile mükellefin küçük veya kısıtlı olması da olanaklıdır. Ancak ceza uygulaması açısından durum farklıdır. Ceza hukuku alanında olduğu gibi vergi ceza hukukunda da bu kural uygulanmamakta ve gerçek kişilerin ceza ehliyeti medeni hukuktaki gibi fiil ehliyeti ile ilişkilendirilmektedir. Dolayısıyla cezalandırma için medeni hukuktan farklı olarak fiil ehliyeti şartı aranmamaktadır.

<sup>75</sup> 11. CD'nin 07.06.2007 tarihli ve E. 2007/2620, K. 20073966 sayılı kararı, (UYAP), (Erişim Tarihi: 09.05.2015).

Vergi açısından bu ehliyetleri olmayan kişilerin vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girmeleri halinde, sözgelimi, bir akıl hastası fiil ehliyetine sahip olmadığı halde vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girdiğinde, vergilendirilebilecek iseler de (Öner, 2014:149; Kızılot vd., 2008:200) bu gibi durumlarda, faaliyetin yasal temsilcinin bilgisi doğrultusunda yapılması şartıyla, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi gereğince bunlar adına işleri kanuni temsilcileri (veli, vasi ve kayyım) tarafından idare edildiği için cezai sorumluluk kanuni temsilcilere ait olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesine göre de velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır. Ancak küçük veya kısıtlıların veli veya vasilerinden habersiz ceza bağlanan fiili bizzat işlemeleri durumunda (Türk Ceza Kanunu'nun 31 ve 32. maddesinde belirtilen oniki yaşından küçük olma ve akıl hastalığı hariç) ceza hukukunun sorumluluğa ilişkin genel düzenlemeleri çerçevesinde sorumluluk küçük ve kısıtlıların olacaktır. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 11/1. maddesi gereğince, fiili işleyen bu sırada on beş yaşını doldurmamış çocuk ise hakkında idari para cezası uygulanamayacağından vergi kabahatleri yönünden de bu hüküm dikkate alınabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesine göre, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış (mansup) mirasçılara geçer. Bu durumda defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi de mirası reddetmemiş mirasçılara geçecek ödevler arasında yer aldığından defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu açısından bu mirasçılar da fail olabilecektir. Kanuni mirasçılar ancak mirası red etmemeleri ve defter ve belgelerin kendilerinde olması ve usulüne uygun tebligat yapılmış olması şartlarının oluşması durumunda sorumlu tutulabilirler.

### **3.2.1.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Suçlar Açısından Katılma**

Vergi suçlarına katılma konusu, 5728 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce VUK'un 360. maddesinde,

*“Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.”*

şeklinde düzenlenmekteydi. Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde yer alan bu düzenleme Kanun'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik bir düzenleme idi.

Kanun'un 360. maddesinin, 5728 sayılı Kanun ile kenar başlığı “cezadan indirim” olarak değiştirilen, yeni hali ise

*“359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suçta iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”*

şeklini almıştır. Bu düzenleme kanunda katılma teriminin kullanıldığı ilk hal olup suçlar için getirilen bir düzenlemedir. Her ne kadar madde değişikliği ile yeni bir düzenleme getirilmişse de yeni düzenleme daha çok yollama (atıf) düzenlemesi şeklindedir. O halde Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçlarında katılma ile ilgili bir düzenleme olmadığı ve Türk Ceza Kanunu, ceza içeren kanunlar açısından genel kanun niteliğinde olduğu için vergi suçlarında katılma hususu, Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri çerçevesinde çözümlenecektir (Gerçek, 2008:278). VUK'taki düzenleme, katılmayı düzenleyen bir hüküm olmaktan çok, ceza indirimini düzenleyen bir hükümdür. Vergi suçlarına katılma halinde öncelikle katılmanın durumuna göre TCK hükümleri uyarınca katılanın cezası belirlenecek ve son olarak katılanın fiiliyle menfaat elde edip etmediğine bakılarak, menfaat elde etmeyen cezası ayrıca yarı oranında indirilecektir.



Vergi Usul Kanunu'nun 360. madde düzenlemesine göre; vergi suçlarına katılma bakımından esas ayırım asli katılma-fer'i katılma ayrımı değil, vergi suçuna katılmada bir menfaat gözetilip gözetilmemiş olduğudur. Sözelimi bir ticari işletmenin muhasebe işlerini yapan kişi, kaçakçılık fiilini hak ettiği ücretin dışında vaad edilen/verilen bir çıkar karşılığı işlerse suça asli maddi olarak katıldığı halde bunu çıkar sağlamaksızın yaptığında ise fer-i katılan sıfatıyla sorumlu olacaktır (Öncel vd., 2012:216). Dolayısıyla katılan kişinin suça doğrudan doğruya yapıcı hareketleriyle mi katıldığı yoksa suçun işlenmesine yardım mı ettiği değil, suça katılırken maddi bir çıkar sağlama kastıyla hareket edip etmediği önemlidir. Ancak burada da suçlu ile kabahatli arasında eşitlik ilkesi açısından bir fark yaratılmıştır.

Suçta katılan menfaat elde etmemişse kaçakçılık suçu açısından daha az ceza verilirken; vergi ziyayı kabahati açısından menfaat elde edene ve etmeyene aynı miktarda vergi ziyayı cezası verilmektedir. Menfaat kavramına maddi ve manevi olmak üzere her iki menfaatin dahil olup olmadığı tartışmalıdır. Donay (2008:157) elde edilen menfaatin sadece maddi olabileceğini ileri sürerken, Başaran Yavaşlar (2008b:2852)'a göre menfaatin maddi olması şart değildir, manevi menfaat olması halinde de cezadan indirim yapılmamalıdır.

### **3.2.1.2.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Kabahatler Açısından Katılma ve Şartları**

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 2. fıkrasında ki

*“Vergi ziyayına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.”*

düzenlemesi katılma sözcüğünün Vergi Usul Kanunu'nun metninde yer aldığı ikinci hal olup sadece vergi ziyayı kabahatleri için getirilen bir düzenlemedir ve usulsüzlük kabahatlerine katılma konusunda Vergi Usul Kanunu'nda bir hüküm bulunmamaktadır. Kabahatlere katılma konusunda hangi kanun hükümlerinin uygulanması gerektiği konusu aşağıda ayrıntılı olarak tartışılacaktır.

Türk Ceza Kanunu'ndaki katılma konusu işlenirken görüldüğü üzere bir suç/kabahate katılma faillik, yardım etme ve azmettirme şeklinde olabilmektedir. Faillikte ise doğrudan faillik, müşterek faillik ve dolaylı faillik olarak üç ayrı konum bulunmaktadır. Suçun/kabahatin kanuni tanımında yer alan fiili tek başına gerçekleştirenler doğrudan faildir. Suçun/kabahatin kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştirenler müşterek/ortaklaşa faildir ve fail gibi cezalandırılırlar (Kuzucu, 2013:55). Suçun/kabahatin işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişiler ise dolaylı faildirler (Dönmezer ve Erman, 1987:544; Hafizoğulları ve Özen, 2012:383) Vergi kaçakçılığı suçlarına ve vergi kabahatlerine katılma açısından da bu üç faillik durumunun ortaya çıkması olasıdır. Sözgelimi, sahte fatura düzenleyip kullanma durumunda üç kişiden biri sahte olarak basılmış faturayı temin etse, ikinci kişi faturayı düzenlese ve üçüncü kişi de sahte faturayı kullansa burada birlikte suç işleme durumu vardır. Bu kişiler müşterek faildirler ve her biri fail olarak suçtan/kabahatten sorumludur ve aynı cezayı almalarında bir sakınca bulunmamaktadır. Dolaylı faillikte kişi, bir başkasını araç olarak kullanmak suretiyle suç/kabahati ona işletmektedir. Sözgelimi; işletme sahibi, çalışanı üzerinde kurduğu hâkimiyet sebebiyle onun defterden sayfa koparmasını sağlamışsa burada işletme sahibi dolaylı faildir ve fail gibi cezalandırılır (Özgenç, 2006:487).

Kabahatlere verilen cezaların sebebi kabahatlinin pişmanlık duymasını sağlamak ve bozulan idari düzeni yeniden sağlamak olduğuna göre bu sonuç ancak verilen cezanın ölçülü ve işlenen fiilin haksızlık içeriği ile orantılı bir ceza olması halinde mümkün olacaktır. Vergi ziyayı kabahati için kesilecek olan ve VUK'un 344/1. maddesinde belirtilen ceza ziyaa uğratan vergi kadar olup bu makul bir cezadır. Ancak VUK'nin 34/2. maddesindeki "üç kat ceza" düzenlemesi gibi çok ağır cezalarla istenilen sonucun elde edilmesi düşüncesi uygulanabilir ve sonuç alınabilir bir düşünce gibi görünmemektedir. Sözgelimi; işlediği kaçakçılık fiiliyle, 35.000,00 Türk Lirası (TL) tutarında bir vergiyi ziyaa uğratan sorumluya 105.000,00 TL'lik vergi ziyayı cezası kesilmesi işleminde ölçülülük ve orantılılıkla bağdaştırılacak bir yan görülmemektedir. O halde, adli cezalarda olduğu gibi, idari para cezalarının da failin katlanamayacağı ve onu ekonomik olarak ticari hayatın dışına atıp bir bakıma

yok edecek düzeyde olmaması, bu cezalarda da orantılılık ve ölçülülüğün gözetilip olması gerekmektedir (Şenyüz, 2013:24).

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 2. fıkrasında, Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesinin 1. fıkrasında belirtilenin aksine asıl faille katılanların ayrı ayrı cezalarla cezalandırılması, Vergi Usul Kanunu'nun uygulanmasının Kabahatler Kanunu uygulamasına göre daha adaletli bir sonuç doğuracağından şüphe bulunmamaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda, katılanların, Türk Ceza Kanunu'nun 37-39 maddelerinde ayrı ayrı belirtildiği haliyle herhangi bir ayırım yapılmadan, bir başka ifade ile kabahatin işlenişine katılanların, azmettiren veya bir başkasını araç olarak kullanan kişi ya da yardım eden kişi olması açısından hiçbir ayırım yapılmadan, aynı ceza ile cezalandırılması da eşitlik ilkesine uygun görünmemektedir.

Vergi kabahatleri açısından katılmanın ilk şartı işlenen fiilin hukuka aykırı olmasıdır. İkinci şart katılma iradesi (kasten, bilerek ve isteyerek), üçüncü şart işlenen fiille ortaya çıkan netice arasında nedensellik bağı bulunmasıdır. Şenyüz (2013:244) vergi kabahatleri ile ilgili uygulamalarda Kabahatler Kanunu ve VUK hükümlerinin birlikte dikkate alınması gerektiğini ve VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasında ki "*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde...*" hükmü sebebiyle 4. şart olarak katılmanın gerçekleştiği fiilin ağır nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyalı kabahati olması gerektiğini ileri sürmektedir.

Genel ve özel usulsüzlüklerle vergi ziyalı kabahatinin hafif ve orta dereceli yani Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin kapsamı dışında kalan fiillerle işlenmesi halinde katılmaya ilişkin hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağına dair bir düzenleme olmadığı için bu kabahatlere katılmanın söz konusu olamayacağı söylenemez. Yukarıdaki genel açıklamalar ile Kabahatler Kanunu'nun "*İştirak*" başlıklı 14. maddesinin 1. fıkrasındaki "*Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir.*" düzenlemesi sebebiyle ve VUK'un 352 ve 353. maddesinde düzenlenen genel/özel usulsüzlük kabahatlerinin çoğuna katılmak mümkün olduğuna göre, tüm

vergi kabahatleri için katılma hükümlerinin uygulanması ve asıl fail ne ceza almışsa katılanın da o ceza ile cezalandırılması gerektiği<sup>76</sup> söylenebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 344/2 madde düzenlemesinde aynı eylem suç ve kabahat olarak ayrı ayrı ele alınıp her iki eylemden de ceza verilmesi yoluna gidilmiştir. Vergi kaçakçılığını oluşturan eylemle aynı zamanda vergi ziyana da sebep olunmuşsa, mükellef veya sorumlu hakkında, bağlı olduğu vergi dairesince<sup>77</sup> ziyaa uğratılan verginin (kabahat durumu) üç katı ceza uygulanırken, suça katılanların katılma derecelerine, bir başka ifade ile katılmanın aslı veya fer-i olmasına bakılmaksızın, cezanın bir kat uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla katılanın cezası, mükellef ya da sorumlu tarafından yaratılan vergi ziyayı miktarı kadardır. Önceden alınan bir karar gereğince, işletmenin sahibi olan vergi mükellefinin işletmeye ait defter sayfalarını yok ettikten sonra, herhangi bir menfaat sağlasın ya da sağlamasın, muhasebecinin sayfaları kurallarına göre düzenlemesi durumunda, kabahate katılma dereceleri aynı olduğu halde mükellefe üç kat, katılan muhasebeciye bir kat vergi ziyayı cezası uygulanmasının adaletle tarif edilecek bir yönü bulunmamaktadır. Yine sözgelimi bir kişiyi defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmaya azmettirenle hileyi yapan ceza hukuku anlamında, neticeden aynı derecede sorumlu tutulurken, vergi hukuku uygulamasında hileyi yapan üç kat, azmettiren bir kat vergi ziyayı cezası ile cezalandırılacaktır.

VUK'un 359 ve 344/2. maddelerine göre göre; kabahate katılmadan bahsedebilmek için failin, kaçakçılık fiilinin yapıcı hareketlerine doğrudan ve etkili bir biçimde katılıp, ziyaa uğratılan vergiden pay almak suretiyle ayrı bir menfaat gözetmesi ve vergi ziyana yol açan fiilin kaçakçılık olduğunu bilmesi

<sup>76</sup> Nitekim, Kabahatler Kanunu'nun hükümlerinin diğer özel kanunlardaki kabahatler için de (VUK gibi) uygulanacağına dair görüşü destekleyen bir uygulama da Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün, Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü'nü muhatap, 31.05.2006 günlü, B.02.1.GÜM.0.06.00.07.203.4835-13694 sayılı ve "Kabahatler Kanunu" konulu yazılarında belirttiği düşüncedir. İlgili yazıda "...5326 sayılı Kanun'un 14. maddesinde yer alan "kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idari para cezası verilir" hükmü çok açık bir ifade ile iştirak halinde her faile ayrı ayrı ceza verileceğini öngördüğünden, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda yer alan idari para cezalarının kabahatin işlenişine iştirak eden kişilere ayrı ayrı uygulanması, bu durumda kabahate iştirak eden gümrük müşavirine de ayrı idari para cezası verilmesi ve bu idari yaptırımın gümrük müşavirine tebliğ edilmesi gerektiği" belirtilmiştir.

<sup>77</sup> 4. D'nin 09.02.2011 tarihli ve E. 2008/9108, K. 2011/590 sayılı kararı, (UYAP), (Erişim tarihi: 22.04.2015)

gerekmektedir. Sözelimi, birden çok firmaya gerçekte mal satmadığı halde belirli bir komisyon karşılığında fatura düzenleyerek beyan eden yükümlüye bu faturaları getirip menfaat karşılığı verenler, bu eyleleriyle sahte faturaları kullanmak suretiyle haksız Katma Değer Vergisi indirimi uygulayarak vergi ziyayı kabahati işlemlerin fiillerine katılmış olmaktadır. Eyleme VUK hükümleri uygulandığında vergi indirimden yararlanan ziyaa uğrayan verginin üç misli ceza alınırken, kabahate katılan ziyaa uğratılan verginin bir misli ceza alacaktır. Oysa Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesinden hareket edildiğinde her iki fail de aynı miktar ceza ile karşı karşıya kalacaktır.

Suçlarda olduğu gibi kabahatlerde de hareketin iradi olması esastır. Kanunun 9. maddesine göre; kabahatlerin taksirle de işlenebileceği belirtilmiştir. Ancak Kabahatler Kanunu'nun katılmaya ilişkin 14. maddenin 3. fıkrasına göre, kabahate katılma için kasten ve hukuka aykırı bir fiilin varlığı yeterli görülmüştür. Yine kabahatin işlenişine katılan kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idari para cezası verilir. Kabahatin kendisi taksirle de işlenebilirken, kabahate katılmada, katılanın kasıtlı hareket etmesinin şart koşulması hükümler arasında bir çelişki olmayıp, ceza hukukunda yer alan taksirli suça katılmanın mümkün olmadığı yaklaşımının, Kabahatler Kanunu'na yansımından ibarettir. O halde kabahate katılma için de mutlaka kastın varlığının tespiti gereklidir (Başaran Yavaşlar, 2008a:84).

Suçta katılmada, ortaklardan birinin şahsi cezasızlık nedeninden yararlanması halinde bu durumdan diğer ortaklar yararlanamazlar ve kendi kusurlu fiillerine göre cezalandırılırlar. Ancak faillerden biri hukuka uygunluk nedeninden yararlanıyorsa diğer ortaklar da bundan yararlanır. Kabahatler Kanunu'nun 14/3. maddesi ile suçlarla ilgili bu düzenlemeye paralel bir düzenleme yapılarak, kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idari para cezası verileceği hükme bağlanmıştır. Sözelimi kabahati işleyenlerden biri 13, diğeri 19 yaşında ise 13 yaşındaki faile Kabahatler Kanunu'nun 11. maddesi gereğince idari para cezası verilemezken, diğeri kişiye bu yaptırım uygulanacaktır.

Diğer taraftan kabahatlerle vergi ziyana da sebep olunmuşsa Vergi Usul Kanunu'nun 359 ve 360. madde düzenlemeleri gereğince katılanında zaten cezalandırılacağında bir tereddüt yoktur. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük kabahatlerine katılanların cezalandırılacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla usulsüzlük kabahatine katılanların Vergi Usul Kanunu hükümlerince sorumlu tutulması olanaklı değildir. Bu durumda uygulanacak olan hüküm Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesidir. Dolayısıyla usulsüzlük cezası gerektiren, onaylanması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin onay işleminin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede eksik, usulsüz veya karışık olması gibi kabahatlerinin asılın azmettirmesi sonucu vekil veya muhasebeci tarafından işlenmesi halinde Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesi gereğince sadece sorumlu veya mükellef değil fiili bizzat yapan da usulsüzlük cezasından katılma hükümlerine göre sorumlu olacak yani kabahatin işlenişine birden fazla kişinin katılması halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası (usulsüzlük cezası) kesilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak Vergi Usul Kanunu'na göre vergi kabahatlerine katılmadan cezalandırılabilmenin şartlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Failin katıldığı fiilin, vergi kabahatlerinin maddi unsurlarını içeren eylemlerin gerçekleştirilmesine yönelik olması,
- Failin katıldığı fiilin hukuka aykırı olması,
- Fiilden bir menfaat elde edilmesi,
- İşlenen fiilin failler arasındaki iş bölümüne dayanması,
- Katılma iradesinin bulunması (Taksirde iştirak iradesinden söz edilemeyeceği için taksirle işlenen kabahatlerde iştirak da mümkün olmayacaktır),
- Katılınan kabahatin ağır nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı olması (Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan ağır nitelikli fiillerle değil de hafif ya da orta nitelikli fiillerle vergi ziyayı ortaya çıkmışsa VUK gereğince

katılmanın şartlarının oluştuğundan bahsedilemez. Ancak Bu durumda KK'nin 14. maddesi uygulanır),

- Katılmaya konu hareket ile ortaya çıkan vergi ziyayı arasında nedensellik (illiyet) bağı bulunması (Şenyüz, 2013:244),
- Birden fazla fail tarafından yapılan birden çok hareket olması,
- Faillerden hiç olmasa biri tarafından üzerinde anlaşılan suçun [kabahatin] yapıcı davranışlarına [icrasına] başlanmış olması (Dönmezer-Erman, 1986:501-502) gerekmektedir.

Vergi ziyasına katılmak aşağıdaki fiillerle mümkün olabilecektir:

- Çift defter bulundurmak,
- Defter kayıtlarını ve belgeleri tahrif etmek ve gizlemek,
- Yanıltıcı belge kullanma yada düzenlemek,
- Defterleri, kayıtları ve belgeleri yok etmek,
- Defter sahifesinin yerine başkalarını koymak veya hiç koymamak,
- Hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Sahte belge düzenlemek ya da bunları kullanmak,
- Sahte veya anlaşmasız matbaalarca belge basımı ve kullanımı,
- Uydurma hesaplar açmak (Edizdoğan vd., 2007:29)

Bura da yapılan tüm açıklamaların aksine Erdem (2010:425) cezanın sorumlusu ve muhatabının, maddi ya da şekli vergi ödevinin yöneldiği kişi olarak mükellef veya sorumlu olacağını vergi kanunları hükümleriyle kendisine ödev yüklenmeyen veya bu kanunlarla öngörülen çerçevede ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olmayan kişinin vergi kabahati açısından cezalandırma ehliyeti bulunmadığını ileri sürmektedir. Bu düşüncenin kabulü halinde Vergi kabahati, vergi kanunları hükümlerine aykırı harekette bulunan kişiye yönelmekle birlikte, bu kabahatin işlenişine katılan diğer kişiler adına da ayrıca ceza kesilmeyecektir. Sözgelimi çalıştığı kurumun vergi beyannamesini işverenin talimatıyla eksik tutarlarla gönderen muhasebe elemanının eyleminden dolayı

doğrudan mükellef adına ceza kesileceğinden bu eylemi nedeniyle muhasebe elemanına ayrıca ceza kesilmeyecektir.

Erdem'in bu düşüncelerine paralel olarak, vergi mahkemelerinin görevlerinin vergi davaları için devam ettiği bu nedenle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki idari vergi suçlarına katılmaya ilişkin hükümlerin, Kabahatler Kanunu'nun varlığına rağmen işlemeye devam edeceği, bir başka ifade ile vergi kabahatlerine katılmanın Vergi Usul Kanunu'na göre düzenleneceği (Apak, 2008:116) ileri sürülmekte ise de aslında idari yaptırım gerektiren her türlü kazanç fiil ya da eylemlerin Kabahatler Kanunu'na göre düzenlenmesi gerektiği ve bu düşünceye göre vergi kabahatlerine katılma halinde de Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesinde düzenlemiş bulunan hükümlerin geçerli olması gerektiğini ileri süren yazarlar da mevcuttur (Başaran Yavaşlar, 2008a:74).

Erdem ve Apak'ın düşüncelerinin kabulü, vergi kabahatlerine katılmada katılanı cezasız bırakacaktır. Tereddüt yoktur ki kabahat mükellefin bilgisi ve talimatıyla işlenmişse birlikte faillik olur. Mükellefin işinin başında olduğu durumlarda da mükellefin bilgisi ve isteği dışında, mükellefe ait defter ve belgeler üzerinde mükellefin bilgisi ve isteği olmadan muhasebeci, müdür, usta, çırak ve kasiyer gibi kişiler tarafından evrakta tahrifat yapılmışsa (kabahat işlenmişse) sorumlu mükellef değil bunu yapanlar olacaktır (Şenyüz, 2013:361). Sözgelimi, defter kayıtlarını ve belgeleri tahrif etme, yanılıcı belge kullanma yada düzenleme, defterleri, kayıtları ve belgeleri yok etme, defter sahifesinin yerine başkalarını koyma veya hiç koymama eylemlerinin mükellef ve sorumlu yanında, vergi mükellefi ya da sorumlusu olmayan birkaç kişi tarafından menfaat karşılığı olmasa bile yapılması halinde katılan da mükellef ve sorumlu gibi vergi ziyandan sorumlu tutulacaktır.

### **3.2.2. Birleşme**

Birleşme konusunda hem Kabahatler Kanunu'nda hem de Vergi Usul Kanunu'nda ayrı ayrı hükümler düzenlendiği ve Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen hükümlerin çok daha karmaşık olduğu görülmektedir.



Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinde yer verilen birleşme hükümleri ile Vergi Usul Kanunu'nda vergi kabahatlerine yönelik olarak düzenlenen birleşme hükümleri arasında önemli sayılabilecek farklılıklar bulunmaktadır.

### 3.2.2.1. Kabahatler Kanunu'na Göre Birleşme

Kabahatler Kanunu'nda birleşme, katılma konusunda olduğu gibi, tek bir hükümde, öğrenme açısından kolay, sade ve anlaşılır şekilde düzenlenmiştir. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesine 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 verinceye 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.*

şeklinde düzenlenmiştir.

Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinde belirtilen fiil kavramı hem icrai hareketi ve hem de ihmali hareketi ifade etmektedir (Akbulut, 2011:180, 182).

Söz konusu hükümde üç farklı uygulama hali söz konusudur. Tek fiille birden çok kabahatin işlenmesi durumu ve aynı kabahatin birden çok sayıda işlenmesi durumu aşağıdaki alt başlık altında, tek fiil ile hem kabahat hem de suç işlenmesi durumu ise aynı konuda Kabahatler Kanunu'nda hüküm bulunmasına karşın Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan haller başlığı altında incelenecektir.

#### 3.2.2.1.1. Tek Bir Fiille Birden Çok Kabahatin İşlenmesi Durumu

Gerek ceza hukukunda ve gerekse kabahatler hukukunda kaç tane suç veya kabahat varsa o kadar yaptırım uygulanacağı genel bir kuraldır. Yani fail her bir

fiilden ayrı ayrı sorumlu tutulacaktır. Ancak bazı şartların gerçekleşmesi halinde failin bu fiillerden birinden dolayı cezalandırılması yoluna gidilmektedir. Buna da birleşme adı verilmektedir (Akbulut, 2010:447-448).

Kabahatler Kanunu'nun bu durumu düzenleyen 15. maddesi aslında TCK'nin 44. maddesinde düzenlenen fikri içtima hükmü ile paralellik arz etmekte ise de para cezası dışındaki yaptırımların her birinin ayrı ayrı uygulanacağına dair hükümlerle TCK'de düzenlenen içtima uygulamasından ayrılmaktadır.

Tek bir fiille birden çok kabahatin işlenmesi durumunda, işlenen kabahatin karşılığı olan ceza türlerine bakılacaktır. Eğer her iki kabahat idari para cezasını gerektiriyor ise o halde en ağır para cezası hangisi ise o ceza verilecek (erime sistemi), her iki ceza eşit ise herhangi birine, ancak idari para cezası dışında başka yaptırımlarda hükmolunuyor ise o halde tek tek bu yaptırımlarda uygulanacaktır. Sözgelimi, Kabahatler Kanunu'nun 33. maddesinde düzenlenen dilencilik kabahatinin işlenmesi durumunda dilencilik faaliyetinde bulunan bir kişiye hem idari para cezası verilecek ve hem de idari tedbir anlamında, dilencilik faaliyetinden elde edilen paraya da el konulması yoluna gidilecektir.

### **3.2.2.1.2. Aynı Kabahatin Birden Çok Sayıda İşlenmesi Durumu**

Aynı kabahatin birden çok sayıda işlenmesi durumunda her kabahat için ayrı ayrı idari para cezası kesilecektir. Kanun burada zincirleme kabahat uygulamasına yer vermeyerek cezaların caydırıcı olması düşüncesiyle işlenen kabahat sayısı kadar ceza kesilmesini öngörmüştür.

Türk Ceza Kanunu'nun 43/1. maddesinde düzenlenen zincirleme suçta; birden çok netice olması, birden çok suç ve cezayı da beraberinde getirmektedir. Zincirleme suçta, sadece temel ceza verilip ona belirli oranlarda ekleme yapılması söz konusudur. Bu halde gizli ceza indiriminin var olmasının sebebi, failin bir suç işleme kararının olmasından kaynaklanmaktadır. Failin suç işlemeye başlamadan önce suçu planlayıp düşünmesi, ancak eylem aşamasında bunu bir kerede değil parçalar halinde yapması, zincirleme suçta böyle bir ceza uygulamaya gidilmesinin sebeplerini oluşturmaktadır. Kabahatler Kanunu'nda buna paralel bir düzenlemeye

gidilmemiş ve birden fazla aynı kabahate ayrı ayrı ceza verilmesi yolu tercih edilmiştir. Dolayısıyla kabahatler hukukunda aynı kabahatin tek fiille birden fazla işlenmesi (ayrı türden fikri içtima) hali uygulanmayacaktır (Akbulut, 2010:464).

Tek hareketin yapılmasının yeterli olduğu kabahatlerde, failin birden çok hareket yapması durumunda ortada hukuki anlamda tek fiil vardır. Sözgelimi, gürültü kabahati işleyen failin önce mikrofonun sesini açarak gitar çalması, sonra da mikrofonla şarkı söylemesi durumunda tek bir gürültü kabahati işlenmiş olacaktır (Kangal, 2011.168).

Seçimlik hareketli kabahatlerde de aynı madde de sayılan birden çok seçimlik hareketin yapılması durumunda da hukuki anlamda tek fiil bulunmaktadır. Sözgelimi, 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 20/1-a maddesinde düzenlenen ve hava kirliliği yönünden önemli etkileri nedeniyle kurulması ve işletilmesi yönetmelikle izne tâbi tutulan tesisleri, yetkili makamlardan izin almadan kurmak ve işletmek veya izin iptal edilmesine rağmen kurmaya ve işletmeye devam etmek veya bu tesislerde izin almaksızın sonradan değişiklik yapmak veya yetkili makamların gerekli gördükleri değişiklikleri tanınan sürede yapmamak, seçimlik hareketli bir kabahattir. Failin bu hareketlerden bir ya da bir kaçını veya tamamını işlemesi fiil tekliğini değiştirmeyecek ve faile tek ceza verilecektir.

Kesintisiz kabahatler için Kanun 15/2-2. cümlesinde bir sınırlama getirmiştir. Aynı fiille ilgili idari yaptırım kararı verilmesi hukuki kesinti yaratacak ve bu aşamadan sonra devam edecek olan hareket yeni bir kabahat oluşturacaktır.

### **3.2.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Birleşme**

Vergi Usul Kanunu'ndaki birleşme hükümlerinin birden çok farklı durum için ve birden çok maddede düzenlendiği görülmektedir. Bunları aşağıda belirtilen başlıklar altında toplamak mümkün olacaktır.

Candan, (2010:98) Vergi Usul Kanunu'nda içtimaya ilişkin özel kuralları bulunması sebebiyle kanun kapsamına giren vergi ziyai ve usulsüzlükler açısından, Türk Ceza Kanunu'nun içtimaya ilişkin hükümlerinin uygulanmayacağına tereddüt

olmadığını; çünkü TCK'nin suçları düzenleyen genel bir kanun olduğunu, oysa Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen eylemlerin kabahat niteliğinde olduğunu ileri sürmektedir. Ancak Kabahatler Kanunu'nun 3/1-b ve 15. madde düzenlemeleri karşısında artık Vergi Usul Kanunu hükümlerinin özel olduğu ve kendi düzenlemeleri bakımından bu kanunun uygulanması gerektiğini tartışmasız savunmak olanaklı görünmemektedir.

### **3.2.2.2.1. Tek Bir Fiil İle Birden Çok Kabahatin İşlenmesi**

Tek bir fiil ile birden çok kabahatin işlenmesi üç farklı biçimde ortaya çıkmaktadır. Bunlar; tek bir fiil ile farklı vergilere ilişkin kabahatlerin işlenmesi, tek bir fiil ile aynı vergi açısından işlenen kabahatin çeşitli vergi cezalarını gerektirmesi ve tek bir fiil ile farklı türden vergiler açısından usulsüzlük kabahatinin işlenmesi şeklinde gösterilebilir.

#### **3.2.2.2.1.1. Tek Bir Fiil İle Farklı Vergilere İlişkin Vergi Ziyayı Kabahatlerinin İşlenmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 335/1 maddesinde düzenlenen ve tek fiille farklı vergilere ilişkin kabahatlerin işlenmesi durumunda ceza hukuku anlamında tam bir fikri içtima hali söz konusu olmasına rağmen, Vergi Usul Kanunu'nun 335/1. madde düzenlemesi ile kanun koyucu vergi ziyasını esas alarak (Karakoç, 2014:560) birleşme hükümlerinin uygulanmasını kabul etmemiştir. Böylece vergi ziyayı cezası gerektiren bir fiil ile başka türden vergiler ziyaa uğratılmışsa, bir başka ifade ile ziyaa uğratılan vergiler tür bakımından farklı ise kabahatler arasında birleşme olmayacaktır. Sözelimi, serbest meslek erbabı olan bir avukatın faaliyetini vergi dairesine bildirmemesi durumunda, tek fiil ile hem Gelir Vergisi ve hem de Katma Değer Vergisi'nin ziyasına sebep olacaktır. KDV mükellefi olan bir anonim şirketin satış faturalarından bir ya da birkaçını defterine işlememesi durumunda hem satıştan dolayı elde edilen kazanç sebebiyle Kurumlar Vergisi hem de KDV ziyaa uğratılmış olacaktır. Yine satış işleminden sonra fiş ya da fatura kesilmemesi halinde hem GV ve hem de KDV ziyaa uğratılmış olacaktır. Bu halde tek fiilden iki netice doğduğundan ve neticeler aynı zamanlı olmadığından (Erdem, 2010:200-201)

kabahatlinin, ayrı ayrı cezalarla cezalandırılması yoluna gidilecektir (Karakoç, 2014:560). Ancak yukarıda “Kabahatler Kanunu’na Göre Katılma” başlığı altında, yapılacak uygulamanın hukuk devletinde olması gereken ölçülülük ilkesi ile bağdaşmayacağına dair açıklamalar burada da geçerli olabilecek türdendir.

Katma Değer Vergisi mükellefi olan bir kurumun satış faturalarından bir ya da birkaçını defterine işlememesi durumunda ilk bakışta KV ve KDV ziyaa uğratılmış olacaktır. (Mutluer, 2011:193). Yine ödünç para verme işlerini yapan kişinin faaliyetini vergi dairesine bildirmemesi halinde hem Gelir Vergisi hem de Banka ve Sigorta Muameleleri vergileri ile ilgili yükümlüğünü yerine getirmemiş ve vergi ziyaa uğratılmış olacaktır (Öncel vd. 2012:216).

Vergi Usul Kanunu burada Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu’ndaki fikri içtima prensibinden ayrılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 335. maddesinde sadece vergi ziyayı kabahatinden bahsetmesinin sebebi usulsüzlük kabahatlerinin vergi ziyasına neden olmasının veya olamamasının mümkün olabilmesidir (Mutluer, 2011:192).

Hareketin sayısına önem veren ve TCK’de benimsenen görüşten yola çıkıldığında; yukarıda savunulan düşüncenin, hareket ve fiil kavramlarını aynı anlamda değerlendirmenin ürünü olduğu anlaşılmaktadır. Kanunun bu hükmünde tek fiilden bahsedilmekte ise de aslında tek olanın fiil değil hareket olduğu, tek hareketin sonucu olarak dış dünyaya yansıyan maddi netice birden fazla olduğu için tek fiil değil, birden çok fiilden bahsedilmesi gerektiği dolayısıyla fikri içtima halinin söz konusu olmaması sebebiyle iki ayrı ceza verilmesi gerektiği de ileri sürülebilir. Ancak Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinin gerekçesindeki açıklama ve verilen örnek dikkate alındığında, kanunda belirtilen fiil kavramı hareket olarak algılandığı için hareketin tek olması durumunda fikri içtima hükümlerinin uygulanması gerektiğinin kabul edildiğini yukarıda vurgulamıştık. Bu vurgulamadan yola çıkıldığında, Vergi Usul Kanunu'nun 335. madde uygulamasının ceza hukukumuzda kabul edilen içtima uygulamasına aykırı olduğunu ileri sürmek mümkün olabilecektir.

Özel ve genel usulsüzlükler kanunda ayrı ayrı sayıldıkları için tek bir fiile her iki kabahatin birlikte gerçekleşme olasılığı pek mümkün görünmemektedir. Ancak yine de tek fiil ile farklı vergiler açısından hem genel ve hem de özel usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesi halinde de VUK'un mükerrer 355. maddesinin son fıkrasında belirtilen özel durum dışında kanunda özel bir hüküm bulunmadığından, eylem tek fiille gerçekleşse bile VUK hükümlerinde bir engel bulunmaması sebebiyle genel ve özel usulsüzlük cezaları ayrı ayrı uygulanacaktır. Hal bu ki bu halde Kabahatler Kanunu'nun 15/1. maddesi uygulandığında kabahatliye en ağır ceza hangisi ise o cezanın verilmesi ile yetinilecektir.

### **3.2.2.2.1.2. Tek Bir Fiil İle Aynı Vergi Açısından İşlenen Kabahatin Çeşitli Vergi Cezalarını Gerektirmesi**

Aynı fiil hem vergi ziyayı ve hem de genel usulsüzlük cezası gerektiriyorsa, sözgelimi, kanuni ve ek süre geçtiği halde kazançla ilgili beyanname verilmemesi, zorunlu defterlerin tutulmaması veya inceleme elemanına sunulmaması durumunda, hem geç tahakkuk nedeniyle vergi ziyasına neden olunmakta ve hem de birinci derecede genel usulsüzlük cezalarını gerektiren kabahatler işlenmektedir. Böyle bir durumda Vergi Usul Kanunu'nun 336/1 maddesi gereğince birleşme hükümleri uygulanarak fail miktar itibarıyla ağır olan ceza ile cezalandırılacaktır (Bilici, 2013:133).

Vergi beyannamesinin süresinde verilmemesi, zorunlu defterlerin tutulmaması ve vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi halinde vergi resen tarh edilir. Takdir sonucuna göre resen vergi tarhiyatında uygulanan vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezası karşılaştırılır ve miktar olarak daha ağır olan ceza hangisi ise o vergi cezası kesilir. (Öner, 2014:151). Kanun koyucunun düzenlemede tutar olarak en ağır cezayı değil, nitelik ve tür olarak en ağır cezayı esas aldığı savunulan görüşler var ise de (Mutluer, 2011:194) Kanunun çok açık düzenlenen metninden bu sonuca ulaşılmaz. Özellikle, 336. maddenin 1. ve 2. fıkraları da bir arada ele alındığında burada cezanın niteliğinin ya da türünün değil miktarının esas alındığı görülecektir (Candan, 2010:90; Mutluer, 2011:197; Arslan, 2012:304). Dolayısıyla bu halde daha hafif

cezayı gerektiren vergi kabahati ağır olanın içinde erimekte (Şenyüz, 2013:229), bir başka ifadeyle hafif olan ceza bir nevi affedilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 335. maddesinde fikri içtima uygulaması kabul edilmemesine rağmen 336. maddedeki düzenlemeyle TCK'nin fikri içtimaya ilişkin düzenlemesi benimsemiştir. Her ne kadar bu halde de birden çok netice var ise de belirtilen uygulamanın Türk Ceza Kanunu'nun 44. ve Kabahatler Kanunu'nun 15/1. maddelerinde belirtilen düzenlemelere paralel bir uygulama olduğunda tereddüt bulunmamaktadır.

Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, önceden kesilen usulsüzlük cezası ile sonrada kesilecek vergi ziyası cezası karşılaştırılır ve eksiklik varsa fark kadar yeni bir ceza kesilir (VUK. m. 336/2). Aynı durumun tam tersi uygulama içinde geçerli olduğunu yorum yoluyla kabul etmek gerekir.

Aynı fiil ile işlenen kabahatlerin gerektirdiği çeşitli vergi cezalarından birisi vergi ziyası ve diğeri özel usulsüzlük cezası ise Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin getirdiği istisna gereğince (Bilici, 2013:134; Öner, 2014:154; Şenyüz, 2013:227), VUK'un 336. maddesindeki birleşme hükümleri uygulamaz ve faile her iki ceza ayrı ayrı verilir (Arslan, 2012:305). Sözgelimi, mükellef, yaptığı satış dolayısıyla yazarkasa fişini kesmediğinde veya faturasız mal satışı yaptığında hem özel usulsüzlük ve hem de vergi ziyası kabahatine neden olmaktadır. Ancak bu halde vergi ziyası ile özel usulsüzlük kabahati birleşmediğinden her iki kabahatin cezası ayrı ayrı kesilecektir.

Tek fiille hem vergi ziyası, hem genel usulsüzlük ve hem de özel usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesi mümkündür. Sözgelimi, mükellef elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uymadığında, hem beyan etmediği vergi açısından vergi ziyası, hem VUK'un 352/1-1 ve 7. maddesindeki genel usulsüzlük ve hem de mükerrer 355. maddedeki özel usulsüzlük kabahatlerini işlemiş olacaktır. Bu halde VUK 336/1 düzenlemesi gereğince vergi ziyası ve genel usulsüzlükten hangisi miktar itibarıyla ağır ise o yaptırım ve özel usulsüzlük yaptırımını uygulanabilecektir.

Ancak kanun koyucu 5904 sK'un<sup>78</sup> ile 355. maddeye bir hüküm eklemek suretiyle burada üç ayrı yaptırım uygulamasını engellemiştir. Bu düzenleme gereğince kabahatliye sadece özel usulsüzlük ve 336/1. maddesi gereğince uygulanabilecek olan vergi ziyayı yaptırımı kesilecektir. Her iki madde bir arada uygulandığında 336/1 gereğince miktar itibarıyla ağır olması sebebiyle uygulanacak olan vergi ziyayı değil genel usulsüzlük yaptırımı ise VUK 355 gereğince genel usulsüzlük yaptırımı uygulanmayacağı için bu halde miktara bakılmadan vergi ziyayı yaptırımının uygulanması gerektiği ileri sürülebilir.

Özel usulsüzlük oluşturan fiiller bakımından fikri içtima uygulamasının kabul edilmemesinin nedeni, özel usulsüzlük fiillerinin genel usulsüzlüklere göre vergi yükümlülüğünü daha ağır noktalarda ihlal etmeleri, vergi ziyayı yaratma açısından daha elverişli olmaları ve kanun koyucunun bunları daha fazla cezalandırmak yoluyla vergi ile ilgili düzenlemelerinin kendisinden beklenen amaca uygun şekilde işletilmesini sağlamak istemesi olduğu savunulmaktadır (Erdem, 2010:203).

Vergi Usul Kanunu'nun 336/1. maddesine göre, tek fiille birden çok kabahatin işlenmesi ve aynı fiil ile işlenen kabahatlerin gerektirdiği çeşitli vergi cezalarından birisi vergi ziyayı diğerinin usulsüzlük (genel usulsüzlük) olması halinde miktar itibarıyla en ağır cezanın uygulanacağına ilişkin düzenleme Kabahatler Kanunu'nun 15/1 madde düzenlemesine paraleldir. Ancak aynı fiille işlenen kabahatlerden birinin vergi ziyayı diğerinin özel usulsüzlük cezasını gerektirmesi halinde, VUK'un 353. maddesinin getirdiği istisna gereğince (Bilici, 2013:134, Öner, 2014:154, Şenyüz, 2013:227), 336. maddedeki birleşme hükümlerinin uygulamayacağı ve faile her iki cezanın ayrı ayrı verileceğine dair düzenleme Türk Ceza Kanunu'nun 44 ve Kabahatler Kanunu'nun 15. madde düzenlemesine aykırıdır. Dolayısıyla bu durumda Kabahatler Kanunu'nun 3/2. madde düzenlemesi sebebiyle, Kabahatler Kanunu'nun 15/1. maddesinin uygulanarak kabahatliye iki ayrı ceza değil en ağır ceza ne ise o cezanın verilmesi gerektiği ileri sürülebilir.

Bazı durumlarda tek fiil ile hem genel ve hem de özel usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesi mümkündür. Bu durum için kanuni tek düzenleme, VUK'un

<sup>78</sup> 16.06.2009 tarihli, 5904 sayılı Kanun, 03.07.2009 tarihli ve 27277 sayılı RG'de yayımlanmıştır.



mükerrer 355. maddesinin son fıkrasıdır. Düzenleme sebebiyle elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde cezanın miktarı konusunda bir karşılaştırma yapılmaksızın, 352. maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmeyecektir (Öner, 2014:154). Bir başka ifade ile özel ve genel usulsüzlük cezası birleşecektir. Burada belirtilen hal dışında ise tek fiille gerçekleşse bile genel ve özel usulsüzlük cezaları ayrı ayrı uygulanacaktır. Hal bu ki bu halde Kabahatler Kanunu'nun 15/1. maddesi uygulandığında kabahatliye en ağır ceza hangisi ise o cezanın verilmesi ile yetinilecektir. Ancak elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu ve cezası VUK'un 355. maddesinde özel usulsüzlük olarak düzenlendiğinden bu halde vergi ziyayının oluşmayacağı, o nedenle birleşme hükümlerinin de uygulanmayacağı ileri sürülebilir.

Buraya kadar ki açıklamalardan yola çıkıldığında, Vergi Usul Kanunu kapsamında kabahatler açısından fikri içtimanın uygulanabilmesi için iki şartın arandığı görülmektedir. Bu şartlar; tek fiille birden çok kabahatin işlenmesi ve kabahatlerden birinin vergi ziyayı diğerinin ise genel usulsüzlük olması, şeklinde gösterilebilir (Karakoç, 2014:561; Şenyüz, 2013:229).

### **Tek Bir Fiil İle Farklı Türden Vergiler Açısından Usulsüzlük Kabahatinin İşlenmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 335. maddesi vergi ziyayı kabahati ve vergi ziyayı cezaları ile ilgilidir. Kanunda usulsüzlük kabahatleri ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır (Karakoç, 2014:560).

Usulsüzlük fiillerinde vergi ziyayı söz konusu olmadığından tek bir fiille ayrı ayrı vergiler açısından usulsüzlük kabahati işlense bile bir tek usulsüzlük cezası kesilecektir (Öner, 2014:153). Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunan hallerde, Kabahatler Kanunu hükümlerinin Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kabahatlere uygulanmayacağı kabul edilse bile bu konuda Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmadığı görülmektedir. Kabahatler Kanunu'nun 3/2. maddesi

gereğince fail lehine uygulama yapılarak ve ceza hukukundaki kabul dikkate alınarak, ortada tek bir fiil bulunduğu gerekçesiyle Kabahatler Kanunu'nun 15/1. maddesi gereğince faile tek bir ceza verilmesi gerektiğini ileri sürmek mümkündür.

### **3.2.2.2.2. Ayrı Fiillerle Birden Fazla Kabahatin İşlenmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 337/1. maddesindeki düzenleme, Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesine kısmen benzer bir düzenlemedir. Ayrı fiillerle birden fazla kabahatin işlenmesi halinde karşımıza iki durum çıkmaktadır. Bunlar ayrı fiillerle farklı türden kabahat işlenmesi veya ayrı fiillerle aynı türden kabahat işlenmesi halleridir.

#### **3.2.2.2.2.1. Ayrı Fiillerle Başka Başka Türden Vergi Kabahati İşlenmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 337/1. maddesi gereğince, mükellefler ayrı ayrı fiillerle vergi ziyayı ya da usulsüzlük suçlarını işledikleri takdirde bunlar için ayrı ayrı cezalandırılırlar. Sözgelimi gerçek usulde Gelir Vergisine tabi bir mükellef bir satış faturasını defterlerine geçirmemek suretiyle vergi ziyasına neden olmuş ve aynı takvim yılı içinde bilinen adresindeki değişikliği zamanında vergi dairesine bildirmemişse her fiilin gerektirdiği vergi ziyayı ve ikinci derecede usulsüzlük cezaları ayrı ayrı kesilir. O halde fiil ayrılığı halinde cezalarda birleşme olmaz (Karakoç, 2014:562; Öner, 2014:155; Mutluer, 2011:195; Arslan, 2012:305). Sözgelimi, mükellef, aynı takvim yılı içerisinde, iki ayrı fiille vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerini işlemişse her iki kabahat için ayrı ayrı ceza verilecektir.

#### **3.2.2.2.2.2. Ayrı Fiillerle Aynı Türden Vergi Kabahati İşlenmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde yazılı usulsüzlüklerden (genel usulsüzlük), aynı takvim yılı içinde aynı türden birden fazla yapıldığı takdirde, fail Vergi Usul Kanunu'nun 337/1 madde düzenlemesi gereğince birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte birisi kadar ceza ile cezalandırılmaktadır. Kanun burada hafifletici bir düzenlemeye yer vermiş ise de işlenecek aynı türden fiillerin sayısına ve dolayısıyla kesilecek cezaya bir üst sınır getirmemiştir (Candan, 2010:93-94). Sözgelimi 12 ay boyunca KDV beyannamesi vermeyen mükellefe,

işlediği usulsüzlük kabahatinden dolayı 1. ay için tam ceza, geriye kalan 11 ay içinse her ay için ayrı ayrı olmak üzere 1. ay için verilen cezanın 1/4'ü kesilecektir (Arslan, 2012:305). Cezada üst sınırın olmaması cezanın amacı ile orantısızlık göstereceğinden ölçülülük ilkesinin ihlal edilmesi mümkün hale gelecektir (Erdem, 2010:208). Bu sebeple kanun koyucu VUK'un 353. maddesinde özel usulsüzlük kabahatlerinin cezaları için bir üst sınır koymuştur. Vergi Usul Kanunu'nun bu halde Türk Ceza Kanunu'nun 43/1. maddesinde belirtilen zincirleme suç sistemine benzer bir sistem benimsediği söylenebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun birleşmeye ilişkin 352. maddesi usulsüzlük cezalarından bahsettiğinden vergi ziyayı kabahatinin birden çok defa işlenmesi halinde nasıl bir uygulama yapılacağı konusunda açık bir düzenleme yoktur. Vergi hukuku literatüründe, Vergi Usul Kanunu'nun kabul ettiği esasa göre, aynı hesap dönemi içerisinde vergi ziyayı kabahatinin birkaç sefer de işlenmesi halinde ayrı ayrı ceza verileceği kabul edilmektedir (Karakoç, 2014:562; Öner, 2014:155; Mutluer, 2011:196). Ancak Kabahatler Kanunu'nun 15/2. maddesindeki, *aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verileceğine* dair hükmün, kanundaki bu boşluğu doldurduğunu ileri sürmek mümkündür.

Vergi Usul Kanunu'nda, tüm vergi kabahatleri için geçerli ve Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesine benzer bir hüküm bulunmadığından, üzerinde önemle durulması gereken bir konu VUK'un zincirleme suç hükmüne benzeyen 352/I-6. maddesidir. Buradaki düzenlemede yazılı olan “aynı takvim yılı içerisindeki tek kabahatin” ne şekilde tespit edileceği de dikkate değer bir başka konudur. Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-6 maddesindeki “ *Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması halinde (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler)*” tek fiil sayılır hükmüne rağmen, Danıştay aksi yönde kararlar verebilmiştir<sup>79</sup>. Özellikle eylem sayısının çok

<sup>79</sup> Yerel vergi mahkemesinin, 8 ayı ödeme kaydedici cihazla ilgili levhanın asılı olmaması konusunda tek bir tespit yapılmış olması sebebiyle, tek ceza kesilmesi gerektiğine ilişkin kararının temyizi üzerine, Danıştay 9. D'nin 13.10.1998 tarihli ve 1997/5237-1998/3531 sayılı kararında, “Bir tespitte saptanan birden fazla ödeme kaydedici cihaz levhası almama eylemi varsa her cihaz için ayrı ayrı

fazla olduğu durumlarda genel usulsüzlük cezaları için bir üst sınır kabul edilmediği takdirde verilecek cezaların sonuçları itibarıyla daha ağır olan özel usulsüzlük eylemleri için öngörülen azami sınırını bile aşacağı endişesiyle<sup>80</sup> Danıştay kimi kararlarında işlenen eylem sayısına bakmaksızın her tespiti tek eylem saymaktadır<sup>81</sup>.

Aynı tür usulsüzlükten anlaşılması gereken ise fiillerin Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla aynı olmasıdır. O halde birinci derece usulsüzlükler kendi aralarında, ikinci derece usulsüzlüklerde kendi aralarında aynı türden sayılırlar. Dolayısıyla birinci derece usulsüzlüklerle ikinci derece usulsüzlüklerin aynı türden sayılıp 337. madde hükmünün uygulanması mümkün değildir. Aynı dereceden olup da farklı bentlerde düzenlenen usulsüzlükler ise aynı türden sayılmaktadır (Candan, 2010:93). Sözgelimi 352. maddenin farklı fıkralarında düzenlenen işe başlamanın zamanında bildirilmemesi ve onayı (tasdiki) zorunlu olan defterlerden herhangi birinin onay işleminin yaptırılmamış olması usulsüzlükleri farklı bentlerde düzenlenseler bile her ikisi de birinci derecede usulsüzlükler olduğu için aynı türden sayılırlar ve bunların aynı takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilmektedir.

---

usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği” yönünde görüş ileri sürmüştür(Açıklamalı Kanun-İçtihat Programı (AKİP)).

<sup>80</sup> 3. D'nin 26.11.1987 tarihli ve E. 1986/3096, K.1987/2689 sayılı kararı, (AKİP).

<sup>81</sup> Danıştay, kabahatler zincirleme şekilde işlenmiş olsa bile tespit tarihine kadar işlenen tüm kabahatleri tek kabahat olarak ele almak gerektiği yönünde içtihat oluşturmuştur. Nitekim içkili lokanta işleten yükümlünün 1998 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu 385 adet faturanın usulüne uygun düzenlenmediği (olayda 385 adet faturada yemek ve içki bedelleri ayrı ayrı gösterilmek yerine faturadaki miktarın toplamı yemek bedeli olarak gösterilmiştir.) tespit edildiğinde fiilin tek bir tespite dayalı olması sebebiyle her bir fatura için ayrı ayrı ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi işlemini Zonguldak Vergi Mahkemesi 24.11.1999 gün ve 1999/219-449 sayılı kararıyla kanuna uygun görmemiştir. Vergi dairesi müdürlüğünün temyizi üzerine Danıştay Dokuzuncu Dairesi 13.02.2001 tarihli ve 2000/751-2001/320 sayılı kararla,S Kanununun 337. maddesinin uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan hükmünde ayrı ayrı yapılmış olan kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesileceği, ancak 352. 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, 385 adet fatura düzenlediği saptandığından bu hususun tek tutanakla tespit edilmesinin o fiil için yapılan tespitin tek bir tespit olarak kabulüne imkân vermediği, bu nedenle yükümlünün aynı fiili yıl içerisinde çeşitli tarihlerde 385 kere işlediği hususu tutanakla sabit olduğuna göre bu fiillerin ayrı ayrı fiiller olarak kabul edilmesi suretiyle II. derece usulsüzlük cezası kesilmesini doğru bularak kararı bozmuştur. Yerel mahkeme aynı gerekçelerle karar direnmiş ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 15.02.2002 tarihli ve E. 2001/501, K. 2002/62 sayılı kararla direnme hükmünü yerinde görmüştür, (UYAP), (Erişim Tarihi: 25.06.2015).

Usulsüzlüklerin aynı türden olması, 337. maddenin uygulanması için, tek başına yeterli bir sebep değildir. Bu usulsüzlüklerin ayrıca aynı takvim yılı içinde işlenmesi de gerekir. Usulsüzlük kabahatleri aynı takvim yılı içinde işlenmemişlerse 337. madde hükmü uygulanamayacak ve her bir usulsüzlük için Kanun'da öngörülen vergi cezası ayrı ayrı uygulanacaktır (Kuzucu, 2013:81).

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde yazılı usulsüzlükler (özel usulsüzlük), aynı takvim yılı içinde aynı türden birden fazla yapıldığı takdirde, fail aynı maddenin fıkralarında belirtilen sınırı aşmamak kaydıyla her bir eylem için ayrı ayrı cezalandırılmaktadır.

Özel usulsüzlükler açısından aynı türden ne anlaşılması gerektiği konusunda kanunda bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesi yorum yoluyla uygulanarak, aynı tür usulsüzlükten anlaşılması gerekenin fiillerin Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde gösterilen fıkralar itibariyle aynı olması gerektiği ileri sürmek mümkün görülmektedir.

Böyle bir uygulamanın yorum değil kıyas olduğu da ileri sürülebilir. Kıyasın uygulanmasında da bir sakınca bulunmamaktadır. Her ne kadar vergi hukukunda kıyas yasağı varsa da (Anayasa m. 73) bu yasa sadece maddi vergi hukuku kuralları için geçerlidir. Oysa Vergi Usul Kanunu usul kuralları içerdiğinden usul kurallarında yoruma ve kıyasa başvurulması olanaklıdır. Bu halde Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin hangi fıkrası olursa olsun işlenen tüm özel usulsüzlük fiillerinin, fail lehine yorum/kıyas yoluyla, aynı türden sayılması, ancak ceza sınırının en ağır cezayı gerektiren fıkra kapsamına giren kabahate göre belirlenmesi gerektiği de ileri sürülebilir.

Yukarıdaki tartışmalardan da anlaşılacağı üzere, Kabahatler Kanunu'nun birleşmeye ilişkin hükümleri Vergi Usul Kanunu'ndaki karmaşık düzenlemeye göre daha sade daha sistematik ve öğrenme açısından daha kolaydır. Ayrıca vergi kabahatlerinin karşılığında öngörülen yaptırımın, niteliği gereği idari para cezası olması sebebiyle, vergi kabahatleri içinde idari para cezalarının belirlenmesi

sırasında Kabahatler Kanunu'nun birleşme hükümlerine göre işlem yapılması gerektiği ileri sürülebilir.

### **3.3. Kabahatler Kanununda Hüküm Bulunmasına Karşın Vergi Usul Kanunu'nda Hüküm Bulunmayan Haller**

Kabahatler Kanunu kabahatler konusunda genel hükümler getirdiğinden ve Vergi Usul Kanunu'nda tüm vergi kabahatlerini kapsayacak hükümler yetersiz olduğundan vergi kabahatlerine uygulanacak türden hükümlerin de daha çok Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiş olduğunu ifade etmek mümkündür.

#### **3.3.1. Kabahatler Kanunu Açısından Tek Bir Fiil ile Hem Kabahat Hem de Suç İşlenmesi Durumu**

Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen bu halde kanun koyucu Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinde düzenlenen fikri içtima anlayışını benimseyerek, tek bir fiil ile hem kabahat hem de suç işlenmesi durumunda kabahatin cezasının değil, suçun cezası olan özgürlüğü bağlayıcı ceza ya da adli para cezasının uygulanması yoluna gitmiştir. Kanunda bu durumda faile en ağır cezanın verileceği öngörülmektedir.

Fikri içtimada genel kural öncelikle suçların cezalarının hangisinin daha ağır olduğunun tespit edilmesi yönündedir. Ancak genellikle suç işlenmesi karşılığında öngörülen özgürlüğü bağlayıcı ya da adli para cezası, kabahat karşısında hükmolunan idari para cezası ve/veya yaptırımdan daha ağır cezai şartlar taşıdığından, burada kabahat cezası yerine, suçun cezasının uygulanması yoluna gidilecektir. İlk bakışta adli para cezası ile idari para cezası arasında bir fark olmadığı ileri sürülebilirse de idari para cezasının peşin ödenmesi halinde KK'nin 17/6. maddesine göre 1/4 oranında (VUK'un 376. maddesinde 1/2 ve 1/3 oranında indirimler bulunmaktadır) indirim yapılacak olması, adli para cezasının süresinde ödenmemesi halinde - özellikle ergin olan kişiler açısından- özgürlüğü bağlayıcı cezaya çevriliyor olması ve adli para cezası adli sicile kaydedilirken idari para cezasının kaydedilmeyecek

olmasını göz önüne alan kanun koyucu adli para cezasının daha ağır olduğu düşüncesini kabul etmiş bulunmaktadır.

### **3.3.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Tek Bir Fiil ile Hem Kabahat Hem de Suç İşlenmesi**

İşlenen fiille vergi kabahatinin yanında ayrıca bir suç da işlenmişse, suç ister Vergi Usul Kanunu isterse başka bir kanun kapsamında düzenlenmiş olsun birleşme olmamakta ve hem kabahatten hem de suçtan dolayı işlem yapılmaktadır (Şenyüz, 2013:225-226). Sözgelimi, sahte belge düzenlenerek vergi kaçırılmış ise fail Vergi Usul Kanunu bakımından vergi ziyai cezası ile cezalandırılırken, aynı Kanun'un 359. maddesi gereğince adli mahkemelerde vergi kaçakçılığı suçundan da yargılanacak ve ceza alabilecektir (Öner, 2014:154).

Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesi gereğince, kanunda yazılı vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve aynı kanunun 359. maddesi ile diğer kanunlarda yazılı cezalar, birleştirilemeyeceği için her bir kanundaki yaptırım ayrı ayrı uygulanmaktadır. VUK'un 340. maddesinin özel nitelikte olması sebebiyle vergi kabahatleri açısından uygulamada bu hükmün geçerli olduğu ve hem adli hem de idari cezaya hükmedilebileceği ifade edilmektedir (Gerçek ve Mercimek, 2013 :218-219).

VUK'un 359. maddesi, 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesi ile Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğünden sonra değiştirilmiştir. Bu halde VUK'un 359. maddesindeki *“Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”* düzenlemesi gereğince ve bu tip bir genel kanun-özel kanun çatışmasında, hem özel hem de daha yeni olan kanun göz önünde bulundurulacağından, artık Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanmayacağını ileri sürmenin mümkün hale geldiği görülmektedir.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun burada belirtilen hükmüyle, Kabahatler Kanunu'nun 15/3 maddesindeki, bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış olması halinde, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği ve suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım

uygulanacağına dair hükmü arasında açık bir aykırılık bulunmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun 3/2. madde düzenlemesi gereğince fail lehine uygulama yapılarak bu halde de kabahatliye bir ceza verilmesi gerektiği düşüncesinin kabahatler Kanunu'nun konuluş amacına daha uygun olduğu düşüncesindeyiz.

### **3.4. Kabahatler Kanunu'nda Hüküm Bulunmamasına Karşın Vergi Usul Kanunu'nda Hüküm Bulunan Haller**

Kabahatler Kanunu'nun katılmaya ilişkin 14 ve birleşmeye ilişkin 15. maddeleri çoğu durumu kapsayıcı genel hüküm niteliğinde olduklarından Kabahatler Kanunu'nda bulunmamasına karşın Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Kabahatler Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun katılma ve birleşme konusundaki hükümleri karşılaştırmalı olarak incelendiğinde, zaman zaman aleyhe hüküm içerse de Kabahatler Kanunu'nun VUK'taki pek çok düzenlemeyi çoğunlukla ceza sorumlusunun lehine düzenlemelerle ortadan kaldırdığını ifade etmek mümkün görülmektedir. Kabahatler Kanunu Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiş bazı konuları da ilk defa düzenleyerek, vergi kabahat ve yaptırımları alanında pek çok yenilik getirmiştir.

Kabahatler Kanunu'nun hükümleri göz önüne alındığında;

- Vergi kabahatleri ancak kusurlu olarak işlenebilir, kusur sorumluluğu esastır (KK. m. 9), dolayısıyla, vergi ziyayı ya da usulsüzlük kabahatini kasten ya da taksirle işlemediği sürece, kimseye ceza uygulanamaz.
- Kabahat ihmali davranışla da işlenebilir, ancak bunun için, belli bir yapıcı davranışta bulunma konusunda hukuki yükümlülüğün olması zorunludur (KK. m. 7).
- Vergi kabahatinin işlenişine katılan herkes, fail olarak cezalandırılır (KK. m. 14/1).

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra artık Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kabahatlere ilişkin hükümlerinin uygulanmayacağı düşüncesinde olduğumuzdan ayrıca;



- Bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi halinde, sadece ağır olan para cezası kesilir (KK. m. 15/1), dolayısıyla, aynı fiil ile hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük kabahati işlendiğinde, iki ceza değil, sadece ağır olan ceza kesilir.
- Bir fiilin hem kabahat hem de suç teşkil etmesi halinde ise kural olarak sadece suçtan dolayı ceza uygulanabilir (KK. m. 15/son), bu nedenle, kaçakçılığa yol açan bir fiille vergi ziyayı kabahati işlendiğinde, artık üç kat vergi ziyayı cezası uygulamak bir yana, vergi ziyayı cezası uygulamak dahi mümkün değildir.

Kabahatler Kanunu'nun Vergi Usul Kanunu kapsamındaki kabahatler için getirdiği yenilikleri (çalışmanın konusuyla sınırlı olarak) yukarıda yazıldığı şekilde sıralamak mümkün görünmektedir<sup>82</sup>

### 3.5. Genel Değerlendirme

Çalışmanın genelinde yapılan açıklamalar ile Anayasa Mahkemesi'nin de bir kararında<sup>83</sup> belirttiği üzere, Kabahatler Kanunu'nun 3/1-b. maddesindeki kanunun *diğer genel hükümlerinin, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanacağına dair* düzenleme ile Kanunun genel hükümlerinin, idari para cezası içeren tüm fiiller hakkında uygulanır hale geldiğini ileri sürmek olanaklı hale gelmiştir.

Kanun koyucu bu hükümle herhangi bir ayırım gözetmeksizin Kabahatler Kanunu hükümlerinin, hangi kanunda düzenlenirse düzenlensin, tüm kabahatler hakkında uygulanacağını kararlaştırmıştır. Eğer kanun koyucu KK hükümlerinin Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve idari para cezası gerektiren vergi kabahatlerine uygulanmayacağı düşüncesinde olsa idi bunu sonradan görev konusunda yaptığı değişiklikte olduğu gibi özel bir düzenleme ile engelleyebilirdi. Nitekim kanun koyucu KK'nin 19. maddesinde yaptığı ve diğer kanunlarda yer alıpta karşılığında belirli bir süre için, bir meslek ve sanatın yerine getirilmemesi, işyerinin

<sup>82</sup> Başaran Yavaşlar, Funda “Vergi Kabahatleri ve Kabahatler Kanunu” [http://www.muhasabenet.net/mh\\_2610\\_vergi%20kabahatleri%20ve%20kabahatlar%20kanunu.html](http://www.muhasabenet.net/mh_2610_vergi%20kabahatleri%20ve%20kabahatlar%20kanunu.html), (Erişim Tarihi: 02.03.2015).

<sup>83</sup> AYM'nin 01.03.2012 tarihli ve E. 2011/119, K. 2012/33 sayılı kararı (17.10.2012 tarihli ve 28444 sayılı RG'de yayımlanmıştır.).

kapatılması, ruhsat veya ehliyetin geri alınması ve kara, deniz veya hava nakil aracının trafikten veya seyrüseferden alıkonulması gibi yaptırımlar öngörülen kabahatler konusunda ki önceki kanun hükümlerinin ilgili kanunlarda KK hükümlerine uygun değişiklik yapıncaya kadar saklı olduğunu belirtmiş ve idari para cezası gerektiren yaptırımlarla ilgili hükümleri saklı tutmaya gerek görmemiştir. Bu düzenleme de Kabahatler Kanunu hükümlerinin VUK'ta yer alan vergi kabahatlerine de uygulanması gerektiğinin bir başka göstergesidir.

Kabahatler Kanunu'nun en önemli özelliği genel bir kanun olarak tüm kabahatler için genel hükümler getirmiş olmasıdır. Dolayısıyla Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi kabahatleri açısından da geçerli hale getirilerek Vergi Usul Kanunu'nun, Kabahatler Kanunu'na aykırı olan hükümlerinin zımnen yürürlükten kaldırıldığını ifade etmek mümkün görünmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun geneline bakıldığında, Kanunun hem maddi hukuk hem de usul hukuku kurallarını içerdiği görülmektedir. Kanun tüm kabahatlere egemen olan genel hükümlere sahip olduğunu açıkça belirtmekte ve kabahatlere uygulanacak idari yaptırımlar ile bu yaptırımlar için öngörülen kanun yolunu da göstermektedir. Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğünden sonra 5348 Sayılı Kanun'un 5. maddesi ile konulan ek 1. madde düzenlemesi *213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümlerin saklı tutulması* ile vergi kabahatleri için diğer kabahatlerden farklı olarak, sadece ayrı bir kanun yolu öngörülmüştür. Bu hüküm ile Kabahatler Kanunu öncesinde olduğu gibi, vergi mahkemelerinin görevlerinin devam edeceği belirtilmiştir (Taşdelen, 2010b:780).

Maliye Bakanlığı'nın, doktrin (Gerçek, 2008:275, Erdem, 2006:115) tarafından da büyük oranda desteklenen görüşünün aksine kanun koyucunun bu düzenlemeleri yapmakla ortaya koyduğu iradenin, hukuk uygulamasında birliğin sağlanması için, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin, tüm kabahatler ve bu arada vergi kabahatleri için de uygulanması yönünde olduğunda bir kuşku bulunmamaktadır (Başaran Yavaşlar, 2008b:2844).

Yeni Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğünden önceki 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 10. maddesine göre Ceza Kanunu'nun hükümleri, özel ceza kanunlarında aykırı hüküm olmadığı takdirde o kanunların düzenlediği eylemler için uygulanabilirken, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 5/1 ve Kabahatler Kanunu'nun 3/1-b maddelerinde ki düzenlemeler ile uygulama tam tersine çevrilmiştir. Bunun amacı da genel hükümlere aykırı olan hükümlere son vermek ve uygulamada yeknesaklığı sağlamaktır. O halde yeni kanunlar ile<sup>84</sup> özel kanun genel kanun ilişkisi kurulurken, bilinenden farklı olarak Türk Ceza Kanunu'nun ve Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine (*genel kanuna*) aykırı olan ve ceza hükmü içeren tüm özel kanun hükümlerinin yürürlükten kaldırıldığını savunmak mümkün hale gelmiştir.

Aksi düşüncede olanların dayandıkları düzenleme Kabahatler Kanunu'nun ek birinci maddesinde yer alan “04.01.1961 ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır” ifadesidir. Bu hüküm ile vergi kabahatlerine Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanamayacağını saptandığı ve hali hazırda uygulamalarında bu yönde olduğu savunulmaktadır.

Ayrıca Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.06.2005 tarihinden bu yana vergi ve bölge idare mahkemeleri ile Danıştay’da görülen davalarda da Kabahatler Kanunu'nun sadece genel kanun niteliği göz önünde bulundurularak Vergi Usul Kanunu'nun uygulamasına devam edilmiştir. Uygulama, aksi görüş belirtenlerin ifade ettikleri gibi, 10 yıla yakındır devam ettiği için kıdem kazanmıştır<sup>85</sup>.

Kabahatler Kanunu'nun ek 1. maddesinin gerekçesinde “*usule ilişkin hükümlerinin*” vergi cezaları açısından uygulanması yönünden bir istisna hükmüne yer verildiği net bir şekilde ifade edilmiştir. Kabahatler Kanunu'nun birleşme ve katılmaya ilişkin hükümlerinin birer usul hükmü olmadığına tartışma olmadığına

<sup>84</sup> Kabahatler Kanunu'nun 3/1-b maddesi ve Türk Ceza Kanunu'nun 5/1. maddesinde olduğu gibi.

<sup>85</sup> Yüksek Yargıtay'ın önceki Başkanlarından Sayın Sami SELÇUK'un dediği “*Bilimle inatlaşılmaz. Ona uyulur. Bilim, uygulamaya aktarılır; uygulama bilime değil, esasen yanlış uygulama kıdem kazanınca ne doğruya dönüşür, ne de bilimselleşir. Çünkü hukuk uygulaması bilimin şiiiridir; bilime dayanan bir sanattır. Onu bir zenaat gibi algılayıp yürütemeyiz* (Yaşar, 1996:VI).”

göre, vergi kabahatlerinde, katılma ve birleşmede kanun hükümlerinin yarışması halinde, Vergi Usul Kanunu değil Kabahatler Kanunu'nun hükümlerinin uygulanması gerektiğini ileri sürmekte bir sakınca görünmemektedir.

Belirtilen hükümler karşısında artık Vergi Usul Kanunu'nun vergi kabahatlerini düzenleyen hükümlerinin, Kabahatler Kanunu karşısında özel hüküm statüsünde bulunduğu ve önceki tarihli özel hükümlerin, sonraki tarihli genel hükümler karşısında uygulamaya devam edeceği düşüncesinin bir dayanağının kalmadığı görülmektedir.

Diğer yandan Kabahatler Kanunu'nun "genel kanun niteliği" başlıklı 3. maddesinin gerekçesinde, *“özel kanunlarda çeşitli fiiller karşılığında idari yaptırımlar öngörülürken; çoğu zaman, bu yaptırımların yerine getirilmesi, bunlara bağlanan hukuki sonuçlar, zamanaşımı, tekerrür, özellikle idari para cezası türündeki yaptırımların yerine getirilmesi bu suretle oluşan mali kaynağın kullanılma biçimi gibi hususlarda da kazuistik hükümlere yer verildiği; sistemden yoksun bu kazuistik düzenlemelerin önüne geçebilmek bakımından, ayrıca hukuk uygulamasında birliği ve hukuk güvenliğini sağlamak için; özel kanunlarda sadece kabahat türünden fiillerin tanımlanması ve bu fiiller karşılığında öngörülen idari yaptırımların belirlenmesiyle yetinilmesi gerektiği ve bu itibarla, tasarıda belirlenen genel ilkelerin özel kanunlarda tanımlanan kabahatler hakkında da uygulanmasının temin edilmesi gerektiği”* hususları yer almıştır.

Nitekim, Maliye Bakanlığı'nın, 442 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği'nde<sup>86</sup> *“....5326 sayılı Kanun'un, kanun yolu dışındaki diğer genel hükümlerinin tüm idari para cezaları hakkında uygulanacağı....[bunun yanında] idari yaptırım kararlarında bulunması gereken hususlar, kararların ilgililere tebliğ usulü, özel kanunda hüküm bulunmaması koşuluyla idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümler (başvuru yolu ve süresi, itiraz yolu ve süresi), ödeme usulü, zamanaşımı, idari para cezalarının gelir kaydedileceği kamu idareleri gibi düzenlemeler genel hükümler olup, ilgili kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanacağı”* belirtilerek katılma ve birleşmeye

<sup>86</sup> 442 seri nolu Tahsilat Genel Tebliği, 12.05.2007 tarihli ve 26520 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

ilişkin genel hükümler açısından da Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiğine yönelik olarak burada savunduğumuz düşünce doğrultusunda bir uygulama benimsenmesi gerektiği savunulmuştur.

Türk Ceza Kanunu'nun “zaman bakımından uygulama” başlıklı 7. maddesinin 2. fıkrasındaki “*Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur*” ve Kabahatler Kanunu'nun 5/1. maddesindeki “*Türk Ceza Kanununun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanır....*” şeklindeki hükümleri ve kabahatler yönüyle Kabahatler Kanunu'nun Vergi Usul Kanunu'ndan genel anlamda daha lehe hükümleri içerdiği konularda Vergi Usul Kanunu'ndaki vergi ziyayı ile özel ve genel usulsüzlükler açısından Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Kanun hükümleri karşısında vergi kabahatlerini düzenleyen iki ayrı kanunun aynı anda yürürlükte olduğu görülmektedir. Yürürlük tarihi itibarıyla eski olan Vergi Usul Kanunu özel kanun, yeni olan Kabahatler Kanunu ise genel kanundur. Bu durumda da kanun koyucunun genel kanunu çıkarırken hangi amacı taşıdığına bakmak gerekir. Kanun koyucu önceki tarihli özel kanunla düzenlenen hususlarda, yeni bir bakış açısıyla, sonraki tarihli genel kanunla bir değişiklik öngördüğü takdirde, olaya sonraki tarihli genel kanunun uygulanması gerekir.

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra, Kanun koyucu, KK'nin sonraki kanun olduğu düşüncesinin önüne geçmek için 2005 yılında 5358 sayılı Kanunla Kabahatler Kanunu'na Ek 1. madde eklemiş ve 5728 sayılı Kanunla 2008 yılında VUK'ta önemli değişiklikler yapmıştır. Ortaya çıkan kimi sorunların giderilmesi amacıyla yapılan bu değişikliklerle VUK'un önceki bazı hükümlerinin uygulanmasına devam edilmesini sağlamasına karşın, katılma ve birleşme hükümlerini değiştirmemiş olması da bu hususlarda Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanacağına yönelik düşüncenin gerekçesi olarak ileri sürülebilir.

Kabahatler Kanunu ile Türk hukukunda, farklı kanunlarda dağınık bir şekilde düzenlenen kabahatlerle ilgili uygulamalar konusunda yeknesaklık sağlamak bir başka ifade ile ortak uygulama ölçütleri belirlemek amaçlandığından ve dolayısıyla Kabahatler Kanunu yeni bir bakış açısıyla yürürlüğe konulduğundan vergi kabahatleri açısından Vergi Usul Kanunu değil Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun uygulanarak aynı eylem sebebiyle hem adli ve idari yaptırımlara hükmedilmesinin ne bis in idem kuralına aykırılık teşkil ettiği görülmektedir. Çünkü Kişisel ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin 14. maddesinin 7. fıkrası ile düzenlenen ne bis in idem kuralı Türk hukukunu ve uygulamayı bağlayıcı hale gelmiştir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 367/4 maddesi ile uluslararası sözleşme farklı hükümler içermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 367/4 maddesindeki düzenlemenin 08.08.2008 tarihinde yayımlanan 5728 sK'un 287. maddesi ile yapılmış olması sebebiyle Kabahatler Kanunu'nun sonraki tarihli kanun olduğu iddialarının önüne geçilmişse de vergi cezaları, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Protokol No. 1, madde 1 ile koruma altına alınan temel bir hak ve özgürlük olan mülkiyet hakkına müdahale niteliğindedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 90/5 maddesine göre usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınacağından Kişisel ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'de düzenlenen ve ne bis in idem kuralını içeren düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 367/4. maddesinden önce dikkate alınması gereken bir hükümdür.

Ayrıca aynı eylem sebebiyle iki ayrı ceza verilmesi ve ceza ve vergi mahkemelerinin kararlarının birbirleri açısından bağlayıcı olmaması uygulaması Anayasanın 36/1 ve 38/4. maddeleri ile İHAS'ın 6/2. maddesinde düzenlenen masumiyet karinesine de aykırılık teşkil edecek sonuçlar doğurabilecektir.

Masumiyet karinesi, suç isnadları ile ilgili ise de İHAM tarafından vergi ilintili davalar da suç isnadı olarak ele alınabilmiştir. Masumiyet karinesi, ceza yargılaması kapsamında bir usul güvencesi ise de buna ilişkin korumanın etkili bir şekilde

uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi için beraat eden veya hakkındaki ceza yargılaması bir Şekilde sona eren kişilere, kamu gevlileri veya otoriteleri tarafından, bu kişiler gerçekte sulularmıŐ gibi muamele edilmesinin önlenmesini gerektirir. Bu kapsamda ceza davasını takip eden ceza yargılaması niteliğinde olmayan herhangi bir yargılamada da (hukuk, disiplin gibi), masumiyet karinesine zen gösterilmelidir. Aksine uygulamayla ceza mahkemesinde beraat eden bir vergi sorumlusunun idarece ve devamında vergi mahkemelerince ve aynı eylemden dolayı vergi cezası ile cezalandırılmasının İHAM tarafından masumiyet karinesinin ve dolayısıyla İHAS'ın 6. maddesinin ihlali olarak ele alınması mümkün görünmektedir.

## SONUÇ

5326 sayılı Kabahatler Kanunu düzenlemesi ile kabahatlerin ceza kanunlarının dışına çıkarıldığında bir tereddüt bulunmamaktadır. Ayrıca Kabahatler Kanunu bir takım kabahatleri düzenlemekle kalmamış, uygulama birliği için aynı zamanda tüm kabahatler için uygulanacak genel ilkeler de koymuştur. Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesi Kanunun, kanun yoluna ilişkin olanlar dışındaki genel hükümlerinin, idari para cezası gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanmasını emretmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesi, kabahati; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık olarak tanımlamıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344. maddelerinde düzenlenen vergi ziyayı ile 351, 352 ve 353. maddelerinde düzenlenen usulsüzlükler, haksızlık olmaları sebebiyle hukuka aykırılık teşkil ettiklerinden ve ayrıca vergi ziyayı ile usulsüzlük karşılığında uygulanmakta olan para cezası (Vergi Usul Kanunu 344, 352, 253, 355 ve mükerrer 355), Kabahatler Kanunu'nun 16. maddesine göre bir idari yaptırım olduğundan, Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesi gereğince bunlara da Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanması zorunludur. Bir başka ifade ile gerek vergi ziyayı ve gerek usulsüzlük yaptırımlarının uygulandığı bu ihlaller de Kabahatler Kanunu anlamında birer kabahattirler ve buna bağlı olarak Kabahatler Kanunu'nun uygulama alanı içinde yer alırlar. O halde vergi kabahatlerinin de karşılığında idari yaptırım uygulanan haksız eylemler olduğu saptamasından hareketle, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri açısından idari para cezalarının belirlenmesinin de Kabahatler Kanunu hükümlerine göre olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Verginin niteliği gereğince kendine has özelliklerinin ve kurallarının olması gerektiği görüşüne biz de katılmaktayız. Ancak vergi suç ve kabahatlerine ilişkin özel görünüş hallerinin genel kanunlara tabi olmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Nitekim kanun koyucu 5728 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde değişikliğe giderek, aynı kanunun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen özgürlüğü sınırlayıcı cezalar yönünden, katılmanın



Türk Ceza Kanunu'nun katılma hükümlerine göre değerlendirilmesini kabul etmiştir. Dolayısıyla vergi kabahatlerinin, özel görünüş halleri yönünden, Kabahatler Kanunu hükümlerine tabi olmasında hukuki anlamda bir sakınca olmayacağı gibi, bu kabulün kanun koyucunun iradesine de uygun olduğunun ileri sürülmesi mümkündür. Yine bu kabul verginin teknik bir konu olmasına ve onun bazı hallerde özel hükümlere tabi tutulmasına engel de değildir.

Kabahatler Kanunu'nun ek 1. madde düzenlemesinden yola çıkılarak vergi kabahatlerinin Kabahatler kanunu kapsamında olmadığı savunulmakta ise de kanaatimizce Kabahatler Kanunu'nun ek 1. maddesi bırakın Vergi Usul Kanunu'ndaki kabahatlerin Kabahatler Kanunu kapsamında olmamasının, tam aksine olduğunun delilidir. Eğer vergi kabahatleri bu Kanun kapsamında olmasaydı, kanun koyucu, vergi kabahatleri ve yaptırımları bakımından, Kabahatler Kanunu'nun 27/1. maddesinde öngörüldüğü şekilde sulh ceza mahkemelerinin/hakimliklerinin değil, vergi mahkemelerinin görevli olduklarına dair bir istisna hükmü getirmeye gerek görmezdi. Zaten kanun kapsamında olmayan kabahat türlerine ilişkin olarak ortaya çıkacak uyuşmazlıkların yargısal rejimine ilişkin farklı bir düzenleme konulmasına ihtiyaç da yoktur. Aksi abesle iştir. Vergi kabahatleri ve yaptırımları Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine tabi olduğu içindir ki, yargısal sürece ilişkin genel hükümlerin uygulanması özel bir düzenleme ile engellenmiştir.

Kanun koyucunun bu kuralı getirmesinin sebebi, vergi kabahatleri konusunun, vergilerin özelliğinden kaynaklanan, birtakım teknik incelik ve muhasebe bilgisini gerektiren bir konu olması sebebiyle bunlarla ilgili yargılama sürecinin konunun uzmanı olan mahkemelerde yürümesinin uygun olacağını ve sulh ceza mahkemelerinin/hakimliklerinin artan iş yükünün azaltılması gerektiğini düşünmüş olmasıdır. Kaldı ki Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğünden itibaren görev ve kapsam bakımından yapılan eleştiriler 2006 yılında görevle ilgili değişiklik yapıldığında zaten vardı eğer kanun koyucu farklı düşüncede olsa idi o tarihte, bir başka hükümle de vergi kabahatlerinin Kabahatler Kanunu kapsamında olmadığını düzenleme altına alabilirdi.

Gerek Türk Ceza Kanunu'nun 5/1 ve gerek Kabahatler Kanunu'nun 3/1-b maddeleri yürürlükte olduğu sürece kanun koyucu özel kanunlarla bu kurallara aykırı kural koymamalıdır. Aksi halde bu kanunlardan beklenen fayda sağlanamaz ve yeknesaklık bozulur. Ayrıca Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinin 5560 sK'un 31. maddesi ile yeniden düzenlenen ve kanunun, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, uygulanacağını belirtin hükmü karşısında ek 1. maddenin bir anlamının kalmadığını da ileri sürmek mümkündür.

Belirtilen genel kuralların uygulanmasının bazı suç ve kabahatler için sorun yaratacağı düşünülüyorsa, bu kurallar anayasa kuralı gibi üst kural olmadıkları gibi dokunulmaz kurallar da değildir. Elbette ki belirtilen hükümlerin uygulama kabiliyetini özel olarak kaldıran kanun hükümleriyle yeni kanunlarda düzenleme yapmak mümkündür. Nitekim 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu'nda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerine aykırı hüküm bulunması sebebiyle 1632 sK. hükümlerinin uygulanamayacağını düşünen kanun koyucu ortaya çıkabilecek aksaklıkları gidermek amacıyla yeni düzenlemeler yapmıştır. 31.03.2005 tarihinde kabul edilen 5329 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile 1632 sK'un ek 8. maddesi değiştirilerek 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin Askeri Ceza Kanunu'nda yer verilen suçlar hakkında da uygulanacağı ancak Askeri Ceza Kanunu'nun fer'î askerî cezalara ve cezaların ertelenmesine ilişkin hükümleri ile zamanlaşımına ilişkin 49. maddesinin (A) bendi hükümlerinin saklı tutulacağı belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda, katılma konusunda, kanun kapsamına giren tüm kabahatlere uygulanabilecek hüküm bulunmadığından, Kabahatler Kanunu'nun katılmaya ilişkin 14. madde hükmünün tüm vergi kabahatlerine de uygulanması gerekir. Ancak Kabahatler Kanunu'nun katılmaya ilişkin hükmü de katılmanın ve dolayısıyla kabahatlinin kabahat fiili üzerindeki hâkimiyetinin derecesine göre bir ayırım yapmadan tüm kabahatliilerin aynı ceza ile cezalandırılmasına ilişkin hükmü de adil bir hüküm olmadığından kabahatlere katılma konusunda, Kabahatler Kanunu'na

da Türk Ceza Kanunu'nun katılma hükümlerine paralel hüküm konulması kaçınılmaz görünmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 15/3 maddesi ve İHAM'ın son kararları gereğince, ne bis in idem ilkesi kabahatlerde de geçerli olmalıdır. Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan vergi ziyayı ve usulsüzlük eylemleri de birer kabahat olduğuna göre kaçakçılık sayılan aynı fiilden dolayı, birer idari yaptırım olan vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarıyla birlikte, adli bir ceza olan hapis cezası uygulanmamalıdır. Aksi uygulama esasen ne bis in idem ilkesine aykırı olmakla birlikte pozitif hukuk açısından da Kabahatler Kanunu'nun 15/3. maddesinin konuluş amacına da uygun görünmemektedir.

Suç ve ceza arasındaki oranın, adalete uygun biçimde ve cezalar arasındaki genel dengenin suçun toplum hayatında yarattığı etkiye ve toplumsal yapıya göre belirlenmesi gerekir. O nedenle kaçakçılıktan dolayı vergi ziyayı doğuran eylemle doğurmayan eylemin aynı cezaya tabi tutulması ceza adaleti ve eşitlik ilkeleri açısından elbette kabul edilemez. Ancak bu sorunun ne bis in idem ilkesinin ihlali suretiyle, giderilmesinin kabulü doğru değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun 340/2. maddesindeki ayrık bir düzenleme bulunmakta ise de, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 3/1-b. maddesinde belirtildiği üzere, kanunun genel hükümleri idari para cezası gerektiren diğer kabahatler açısından da uygulanacaktır. Bu maddeyi değiştiren 5560 sayılı Kanun'un 31. maddesi, 19.12.2006 tarihinde ve Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesini değiştiren ve 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sK'un 22. maddesinden sora yürürlüğe girmiştir. Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri arasında yer alan 15. maddesine göre bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış olması halinde sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilecektir. Anılan sebeplerle, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi durumunda vergi cezası kesilmeden önce eylemle ilgili olarak Cumhuriyet başsavcılıklarına ihbarda bulunulması (mütalaa), bu makamlardan eylemin kabahat olduğu düşüncesini belirten kararlar verildiği takdirde idari birimlerce Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılması gerektiği de ileri sürülebilir.

Ancak aynı hususun Vergi Usul Kanunu'nun 367/4. maddesinde aynen düzenlenmiş olması ve bu düzenlemenin de 08.08.2008 tarihinde yayımlanan 5728 sK'un 287. maddesi ile yapılmış olmasından dolayı Kabahatler Kanunu'nun sonraki tarihli olduğu itirazlarının önüne geçilmişse de, ihlalin amaç ve unsurlarındaki aynılık dikkate alındığında, böyle bir düşüncenin ve sonucun, mükerrer yargılama ve cezaya çarptırmaya izin verilmemesi anlamına gelen ve ceza yargılama hukukunun genel bir ilkesi olan ne bis in idem ilkesine uygun olmadığı kanaatindeyiz.

Aynı zamanda vergi ziyayı kabahatine de neden olan kaçakçılık suçu işleyen failin cezası ile vergi ziyayı doğurmayan kaçakçılık suçunu işleyen failin cezasının aynı olmaması gerektiğinde tereddüt yoktur. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi zaten belirli alt ve üst sınırlar arasında uygulanacak bir ceza tespit etmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 61. maddesi gereğince, hâkim, somut olayda; suçun işleniş biçimini, suçun konusunun önem ve değerini, meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını ve failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını göz önüne alarak cezayı belirleyeceği için, eğer kaçakçılık sayılan fiile bağlı olarak birde vergi ziyayı ortaya çıkmışsa, vergi ziyayı da doğuran eylemin cezasını hâkim kanunda yazılı olan cezanın alt sınırından ayrılmak suretiyle belirleyip, vergi ziyayı doğuran eylem ile doğurmayan eylem arasında fark yaratmak suretiyle bu eşitsizliği giderebilecektir. Ayrıca, kanuna aykırı olan eylem sebebiyle bozulan toplum düzeninde adaletin sağlanması için eylemi yapan kimseye uygulanacak kabahatler hukuku yaptırımlarının haklı ve ölçülü olması gerektiği de unutulmamalıdır. Çünkü ağır değil, ancak haklı ve kabahatin ağırlığıyla orantılı bir yaptırım ile kabahat işleyen kişinin bu fiilinden pişmanlık duyması sağlanabilir ve yeniden topluma kazandırılması söz konusu olabilir. Aksi takdirde ölçülülük ilkesine aykırı davranılmış olunacaktır.

Yürürlükteki çok sayıda kanunda kabahatler ve cezaları ile kabahatler konusunda katılma ve birleşmeye ilişkin hükümlere rastlamak mümkündür. Özel kanunlarla konulan benzeri hükümler bazen genel kanunlarla benimsenen ilkelerle çelişebilmektedir. Kanun koyucu, Kabahatler Kanunu ile artık kabahatler konusunda temel ilkeleri belirlemiştir. Bu nedenle hukuk uygulamalarında birlik ve hukuki

güvenliği sağlamak için diğer kanunlarda sadece özel kabahat tanımlarına yer verilmeli ve bunların yaptırımlarının belirlenmesi ile yetinilmelidir.

Kanun koyucu, yapacağı yeni kanunlarda veya eski kanunlarda yapılan yeni değişikliklerde Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine aykırı düzenleme bulunmamasına özen göstermelidir. Bir başka ifade ile bu kanunda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlardaki kabahatler açısından da uygulanması sağlanmalıdır. Hukuk tekniği açısından gerekenin de bu olduğu düşünülmektedir. Kabahatler Kanunu'nun 3/1-b madde düzenlemesi sebebiyle kanun koyucu ayrı bir hüküm koymadığı takdirde, farklı bir düşünce benimsenmemelidir. Aksi halde bu kanunlardan beklenen fayda sağlanamaz ve yeknesaklık bozulur.

Vergi Usul Kanunu'nun diğer hükümlerinde olduğu gibi katılma ve birleşmeye ilişkin hükümleri yapılan çok sayıda değişiklikle birbiri içinde çelişkili ve beklentileri karşılamaz hale gelmiştir. Ekonomideki değişimlere uyum sağlamak amacıyla zamanla yapılan yeni düzenlemeler bir bütünlük arz etmediğinden Vergi Usul Kanunu'nun sistematiği bozulmuş ve Kanun basit, sade ve kolay anlaşılabilir olmaktan uzaklaşmıştır. Tabiri caizse eski ayakkabı ile rahat yürünememektedir. Uygulamadaki tartışmaların giderilmesi için kanun koyucunun acilen Vergi Usul Kanunu'ndaki bu kuralları elden geçirerek Kabahatler Kanunu'nun genel kurallarına uydurmasını önermekteyiz. Ancak kanun koyucu Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kabahatlere uygulanamaması gerektiği düşüncesinde ise görevle ilgili düzenlemede olduğu gibi, vergi kabahatleri yönünden bu hükümlerin de uygulanamayacağını kanunla düzenlemesini ancak her hal ve karda bu kuralları yeniden ele almasını önermekteyiz.

Kabahatler Kanunu'nun, kanunun genel niteliğini belirten 3. maddesinin bu kanunun, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanacağını belirtin hükmü karşısında, Son söz olarak; Türk hukukunda nerede düzenlenmiş olursa olsun Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin ve elbette çalışmanın konusu olan katılma ve birleşmeye ilişkin

hükümlerinin, tüm kabahatlere uygulanması gerektiğinde şüphe olmadığını ileri sürmek mümkün olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Akalan, Abdullah Recai (2007); Emre Aykırılık Kabahati, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt x1, Sayı1-2, s. 369-387.
- Akbulut, Berrin (2010); *Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Akın, Engin ve Faruk Mutlu (2011); *5326 Sayılı Kabahatler Kanunu Hükümleri Çerçevesinde 5549 Sayılı Kanunda Yer Alan Yükümlülükler*, Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No 20.
- Aksoy, Şerafettin (2010); *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Alacakaptan, Uğur (1975); *Suçun Unsurları*, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları*, No: 372.
- Apak, Sedat (2008); “*Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme*,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Arslan, Mehmet (2012); *Vergi Hukuku*, 8.Baskı, MKM Yayıncılık, Bursa.
- Arslan Öncü, Gülay (2015); “*Vergi Hukuku Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz*”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 6, Sayı 20, s.139-190.
- Artuk, Mehmet Emin, Ahmet Gökçen ve Caner Yenidünya (2012); *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 6. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara.
- Aydoğdu, F. İsmail Hakkı (2009); “*Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*,” Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bakıcı, Sedat (2008); *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 2. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2009); “*Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar*”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ed. İhsan Ulsan, Seçkin Yayınları, s.285-297.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2008a); “*Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri*”, *Vergi Sorunları Dergisi*, No 233, s.73-77.

- Başaran Yavaşlar, Funda (2008b); “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt 82, Sayı 6, s. 2839-2860.
- Bayraktar, Köksal (1984) “*Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı*”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 50, Sayı 1-4, s. 197-212.
- Bilge, Necip (2014); *Hukuk Başlangıcı*, 32. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Bilici, Nurettin (2013); *Vergi Hukuku*, 31. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Candan, Turgut (2010); *Vergi Suçları ve Cezaları*, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Cansel Erol ve Çağlar Özel (2012); *Hukuk Başlangıcı*, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Centel, Nur, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut (2005); *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 3. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Çeçen, Anıl (1975); “Hukukta Norm ve Adalet”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 32, Sayı 1-4, s. 71-115.
- Çelik, Abdullah (2014); *Adil Yargılanma Hakkı Rehberi*, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara.
- Demirbaş, Timur (2014); *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Doğru, Osman ve Atilla Nalbant (2012);” *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar*” (Avrupa Konseyi ve Yargıtay Başkanlığı’nın Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi), 1. Cilt, 1. Baskı, Ankara.
- Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman (1987); *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, 1. Cilt, 10. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman (1986); *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, 2. Cilt, 9. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Edizdoğan, Nihat, Metin Taş ve Ali Çelikkaya. (2007); *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, 1. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Erdem, Tahir (2006); “Suç Olmaktan Çıkarma Perspektifinde Kabahatler Kanunu’nun İdari Yaptırımlara Etkileri,” *Mali Pusula Dergisi*, Yıl 2, Sayı 14, s. 104-124.
- Erdem, Tahir (2010); “*Vergisel Kabahatler*,” 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Erem, Faruk (1995); *Türk Ceza Hukuku*, 13. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.



- Gerçek, Adnan (2008); “*Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu*,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 183, s. 274-278.
- Gerçek, Adnan ve Fulya Mercimek (2013); “*Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk*”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 4, Sayı 14, s.191-228.
- Gündüz, Remzi ve Veysel Gültaş (2011); *Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*. 3. Baskı, Bilge Yayınevi, Ankara.
- Güriz, Adnan (2013); *Hukuk Başlangıcı*, 15. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Hafizoğulları, Zeki ve Muharrem Özen (2012); *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 5. Baskı, US-A Yayıncılık, Ankara.
- Hafizoğulları, Zeki (1996); *Ceza Normu, Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni*, Ankara.
- İçel, Kayıhan, Füsun Sokullu Akıncı, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Fatih S. Mahmutoğlu ve Yener Ünver (2000); *Suç Teorisi*, 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- İçel, Kayıhan (2008); “*Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu*,” *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 7, Sayı 14, s. 35-49.
- Kangal, T. Zeynel (2011); *Kabahatler Hukuku*, 1. Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul.
- Karakoç, Yusuf (2014); *Genel Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Yusuf (2010), “*Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme*”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Burhan CEYHAN'a Armağan)*, Cilt 12, Özel Sayı, s. 3-26.
- Kayabaşı, Sadi (2010); “*İdari Yargının Görev Alanında Kabahatler Kanunu ile Meydana Gelen Değişiklikler*,” *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez (2008); *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kızılyar Ayatar, Sema (2013); *Ceza Yaptırımı İle İdari Yaptırım Ayrımı*, *Yaşar Üniversitesi Elektronik Dergisi*, Cilt 8, Özel Sayı, s. 1637-1667.
- Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmez (2013); *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 6. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.

- Kuzucu, Burcu (2013); “*Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak, Birleşme, Tekerrür*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Mahmutoğlu, Fatih Selami (1995); *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, Kazancı Hukuk Yayınları, No:143, İstanbul.
- Mecit, Kemal (2013); *İnfaz Hukuku*, 3. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara.
- Mutluer, M. Kamil (2011); *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Narter, Recep ve Sarıcaoğlu Ercan (2013); “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde Ve Suçlarında İçtima” *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVII, Sayı 1-2, s. 73-99.
- Oğurlu, Yücel (2003); Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu "Ne Bis İn İdem" Kuralı, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 52, Sayı 2, s. 101-124.
- Oktar, Ateş (2014); *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2012); *Vergi Hukuku*, 21. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, Erdoğan (2014); *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Özbek, Veli Özer, Mehmet Nihat Kanbur, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe (2014); *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Özen, Mustafa (2010); Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XIV, Sayı 1, s. 389-417.
- Özgenç, İzzet (2006); *Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi (Genel Hükümler)*, Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı Yayınları, 3. Baskı, Ankara.
- Öztürk, Bahri ve Mustafa Ruhan Erdem (2013); *Uygulamalı Türk Ceza Hukuku ve Güvenlik Terbirleri Hukuku*, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Soyaslan, Doğan (2012); *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Şenyüz, Doğan (2013); *Vergi Ceza Hukuku*, 7. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa.
- Taşdelen, Aziz (2010a); *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, 1. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Taşdelen, Aziz (2010b); Vergi Kabahatlerinin Temelleri Üzerine Düşünceler, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 59, Sayı 4, s. 767-795.
- TDK (2015); Güncel Türkçe Sözlük, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.549b1f090ea011.97328382](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.549b1f090ea011.97328382), (Erişim Tarihi: 12.03.2015).
- Toroslu, Nevzat (2012); Ceza Hukuku Genel Kısım, 17. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Torunoğlu, Tahsin (2012); Vergi Ziyat Kabahati, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 12, Özel Sayı, 2010, (Basım Yılı: 2012), s.477-544.
- Üyümez, M. Erkan (2004); *Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Yalçın, İsmail (2006); “*Yeni Ceza Adalet Sisteminde Kabahatler*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır.
- Yaltı, Billur (2006); *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Yaşar, Osman (1996); *Uygulamada ve Öğretide Asliye Ceza Davaları (Dördüncü Ceza Dairesinin Görevine Giren Suçlar)*, 1. Baskı, Adil Yayınevi, Ankara.
- Yaşar, Osman, Hasan Tahsin Gökçen ve Mustafa Artuç (2010); *Türk Ceza Kanunu*, 1. Cilt, 1. Baskı, Adalet Yayınevi. Ankara.
- Yılmaz, Ejder (1985); Hukuk Sözlüğü, 3. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.
- İNHAK (2015); <http://www.inhak.adalet.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 28.03.2015).
- TBMM (2015); <http://www.tbmm.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 08.02.2015).
- UYAP (2015); <http://cbslb.uyap.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 01.04.2015).
- Uyuşmazlık (2015); <http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 03.04.2015).
- Yargıtay (2015); <http://yargitay.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 01.01.2015).