

**VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE  
VERGİ SUÇLARINDA GÖRÜNÜRDE BİRLEŞME  
(FİKRİ İÇTİMA)**

**Yrd. Doç. Dr. H. Hüseyin BAYRAKLI\***

**GİRİŞ**

Vergi yükümlüsü veya sorumlularınca işlenen, kimi zaman devleti vergi kaybına uğratan veya biçimsel yükümlülüklere uymamak suretiyle kamu düzenini ihlâl eden, kanuni tarife uygun fiillere vergi suçu denilmektedir. Türk Vergi Sistemi içinde yer alan vergi suçları ve cezaları ile genel hükümler Vergi Usul Kanununda (V.U.K) (1) düzenlenmiştir. Bu genel hükümlerden biri de görünürde birleşme (fikri içtima) dir.

Görünürde birleşme bir genel ceza hukuku kaidesi olmakla birlikte, bu ad altında olmasa bile V.U.K.da da düzenlenmiştir. Ancak bu düzenleme, Türk Ceza Kanunundaki (T.C.K.) (2) gibi genel bir hüküm konulmak suretiyle değil, olaylar teker teker gösterilmek suretiyle düzenlenmiştir. Ayrıca vergilerin kamu gelirleri içerisinde-

(\*) Afyon İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi  
(1) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, R.G., No: 10703, T: 10.1.1961.  
(2) 765 sayılı Türk Ceza Kanunu, R.G., No: 320, T: 13.3.1926.

deki önemli yeri, özel usulsüzlük gibi bazı vergi suçlarının vergilendirmedeki önemi ve verilecek ceza ile devlete daha çok kamu geliri sağlama gibi düşüncelerle bu düzenleme T.C.K.daki görünürde birleşme hükümlerinden büyük ayrıcalıkları göstermektedir.

Bu çalışmamızda öncelikle görünürde birleşme konusunu T.C.K.daki ilke ve yaklaşımlardan yararlanarak tanımlamaya çalışacağız. Bu tanımlamadan hareketle, V.U.K.da düzenlenmiş görünürde birleşme olarak nitelendirilebilecek hükümleri inceleyeceğiz.

Daha sonra görünürde birleşmenin hukuki mahiyeti, görünürde birleşmenin şartlarını, ayrıca görünürde birleşme şartlarına uymakla birlikte ayrı ayrı ceza verilen halleri, son olarak da vergi suçlarında görünürde birleşme halinde verilecek cezanın tespiti üzerinde duracağız.

## I. GÖRÜNÜRDE BİRLEŞME KAVRAMI VE TANIMI

Ceza hukukunda kısaca, bir fiil ile kanunun çeşitli hükümlerini ihlâl etme şeklinde tanımlanabilen görünürde birleşme için çeşitli isimler verilmiştir. Bunlar fikri içtima, câli içtima, kâzip içtima ve şekli içtima gibi isimlerdir (3). Ancak biz günümüzde konuşulan Türkçeye uygun olarak ve hukuki anlamında ters düşmemek şartıyla «Görünürde Birleşme» ismini kullanmaya taraftarız. Bazı ilim adamlarınca (4) görünürde birleşme isminin kullanılmış olması da, bizi bu ismi kullanmaya yöneltmiştir.

Bu müessese için niçin «fikri», «cali», «kâzip», veya «görünürde» tâbirlerinin kullanıldığının üzerinde duracak olursak, yukarıdaki kısa tarifden de anlaşılacağı gibi, bir fiille birden fazla kanun hükmü ihlâl edilmekle beraber ve birden fazla kanun hükmünün ihlâlinin ayrı ayrı suçları oluşturacağı göz önünde tutulursa, her bir netice için ayrı ayrı ceza verilmesi gerekir. Böyle bir sonuç, diğer birleşme hükümlerinin de uygulanmasına imkan vermediğine göre, bu suçların birleşmesi tamamen kanun koyucunun böyle istemiş olmasına bağlanabilir. Kısaca, birden fazla suçlar bir tek fiille işlenir-

(3) Kayıhan İÇEL, «Fikri İçtima Üzerine Bir İnceleme», İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ MECMUASI (İ.Ü.H.F.M.), C.XXX, S. 1-2, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964, s. 172.

(4) M. Kâmil MUTLUER, *Vergi Ceza Hukuku*, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1979, s. 80 vd.

ken kanun koyucu böyle arzuladoğı için bu suçların birleştirilmesi yoluna gidilmektedir (5).

T.C.K.da yer alan görünürde birleşme, «İşlediği bir fiil ile kanunun muhtelif ahkâmını ihlâl eden kimse o ahkâmdan en şedit cezayı tazammun eden maddeye göre cezalandırılır» (6) diye ifade edilmiştir. Kanundaki yaklaşımdan da hareketle görünürde birleşme şöyle tanımlanabilir: Sorumlu kişi tarafından tek bir fiille kanunun çeşitli hükümlerinin ihlâl edilmesidir.

V.U.K.da düzenlenmiş hükümler için, görünürde birleşmeyi belirleyecek bir ifade kullanılmamıştır. Verilecek cezadan hareketle, miktar itibariyle en ağır cezanın verildiği hal, «tek fiil ile çeşitli suç işlenmesi» başlığı altında «muhtelif cezayı istilzam etmesi» (7) olarak belirlenmiştir. Daha sonra detaylı inceleneceği gibi, tek bir fiille çeşitli vergiler kayba uğratılırsa, görünürde birleşme hükümlerine göre en ağır ceza verilmeyecek, her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilecektir. O halde vergi suçları açasından, T.C.K.daki görünürde birleşmenin özel bir şekli olan görünürde birleşme şöyle tanımlanabilir: Cezai sorumluluğu olan vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından tek bir fiil ile genel usulsüzlük suçu yanında vergi kaybına neden olan suçlardan kaçaķçılık, ağır kusur veya kusur suçunun birlikte işlenmesidir. Tanımı biraz acaķak olursak bir tek fiille işlenen iki suçtan biri her halükarda genel usulsüzlük suçu, diğerisi ise vergi kaybına neden olan suçlardan ya kaçaķçılık, ya ağır kusur ya da kusur suçu olmalıdır. Kabul edilmesi gerekir ki, zaten bir fiille hem kaçaķçılık hem de ağır kusur ya da kusur suçunun işlenebilmesi imkansızdır. Suçlardan biri özel usulsüzlük suçu olması halinde görünürde birleşme hükümlerinin değil, cezaların birleşmesi hükmü uygulanarak ayrı ayrı ceza kesilmesi gerekecektir. Ayrıca bir tek fiille farklı vergiler kayba uğratılırsa, gene burada da cezaların birleşmesi hükümleri uygulanarak ayrı ayrı ceza kesilmesi gerekecektir. Bu konular daha sonra detaylı olarak incelenecektir.

## II. GÖRÜNÜRDE BİRLEŞMENİN HUKUKİ ESASI

Görünürde birleşme halinde suç failine ihlâl ettiği her kanun hükmü sayısınca değil de, sadece bu suçlardan en ağır olanının ceza-

(5) İCEL, s. 172.

(6) T.C.K. md. 79.

(7) V.U.K., md. 336.

sının verilmesi değişik görüş şekilleri olarak izah edilmiştir. Bunlardan biri ortada tek bir suçun var olduğunu savunan görüş, diğeri ise her ne kadar birden fazla suç var gibi görünürse de ortada müşterek bir unsurla birleşen birleşik bir suçun var olduğunu kabul eden görüştür. Bunların dışında bir başka görüş de, kanun koyucunun tek fiille işlenen birden fazla ihlâlde, sadece bu cezalardan en ağırının verilmesinin yeterli olduğunu kabulüyle açıklayan görüştür.

Ortada bir tek suçun olduğunu iddia edenlere göre, suçun tek olmasının sebebi failin suç işlemekteki kastının bir tek olmasıdır. Bu görüşü savunanlardan bir kısmı ise, bu tekliğin kast yerine fiilde varolduğunu ileri sürmektedir (8). Bu teklik nedeniyle faile bir tek ceza verilmesi gerektiğini ileri sürmektedirler.

Birleşik suç taraftarlarına göre de, aslında ihlâl edilen her bir kanun hükmü kadar suç bulunmaktadır. Ancak bu suçlar ortak bir unsur nedeniyle birleşmekte ve bunlardan cezası en ağır olanın cezası verilmektedir (9).

Bizim de katıldığımız bir diğer görüş ise, ortada gerçek manada birden fazla suç mevcut olmakla birlikte, suçlar kanun koyucu tarafından farazi olarak birleştirilmektedir. Kanun koyucunun böyle arzu etmesi nedeniyle, bir tek fiille birden fazla ihlâllere neden olma durumunda, faile bu ihlâllerden cezası en ağır olanın cezası verilmektedir (10). Özellikle V.U.K.da, bir tek fiille birden fazla suçun işlenmesine imkân veren özel usulsüzlükle vergi kaybına neden olan bir suç işlenmesi halinde görünürde birleşme hükümleri uygulanmamaktadır (11). Oysa genel usulsüzlükle vergi kaybına neden olan bir suçun işlenmesi halinde görünürde birleşme hükümleri uygulanarak miktar itibarıyla en ağır ceza kesilmektedir (12). Görüldüğü gibi kanun koyucu arzu etmesi halinde bazı suçların bir tek fiille işlenmesi halinde görünürde birleşme hükümleri uygulanmakta, arzu etmediği suçlarda da görünürde birleşme hükümleri uygulanmamaktadır.

---

(8) Fazla bilgi için bkz: İÇEL, s. 173.

(9) Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Umumi Kısım, C.II, B.5, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s. 416.*

(10) İÇEL, s. 175.

(11) V.U.K., md. 353/3, son paragraf.

(12) V.U.K., md. 336.

### III. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE VERGİ SUÇLARINDA GÖRÜNÜRDE BİRLEŞMENİN ŞARTLARI

Yukarıda da değinildiği gibi, V.U.K. suçların görünürde birleşmesinde, bazı hallerde görünürde birleşmeyi kabul ederken, bazı hallerde ise kabul etmemiştir. Bu başlık altında, görünürde birleşme olarak kanun koyucunun kabul ettiği durumu inceleyeceğiz. Bundan sonraki başlıkta ise, görünürde birleşme şartlarına uymakla beraber görünürde birleşme olarak kabul edilmeyen halleri inceleyeceğiz. Şimdi görünürde birleşme olarak kabul edilen durumun şartlarını inceleyebiliriz.

Kanun koyucunun V.U.K.da görünürde birleşme olarak kabul ettiği durum kanun metninde şöyle düzenlenmiştir: «Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile kaçakçılık ve usulsüzlük veya ağır kusur ve usulsüzlük veyahut kusur ile usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir (I). Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verdiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir (II)» (13). Şimdi bu yaklaşımdan hareketle görünürde birleşmenin şartlarını şöylece sıralayabiliriz.

- i. Farklı vergi suçlarına sebebiyet veren aynı bir tek fiil olmalı,
- ii. İşlenen suçlardan biri genel usulsüzlük diğeri ise vergi kaybına neden olan suçlardan kaçakçılık, ağır kusur veya kusur suçu olmalıdır.
- iii. Bir tek fiille işlenen suç farklı iki vergiyi kayba uğratmış olmamalı,
- iv. Vergi kaybına neden olan suçlardan kaçakçılık, ağır kusur veya kusur suçu yanında işlenen ikinci suç özel usulsüzlük suçu olmamalıdır. Şimdi bu şartları ayrı ayrı inceleyelim.

#### A) FARKLI VERGİ SUÇLARINA SEBEBİYET VEREN AYNI BİR TEK FİİL OLMALIDIR

V.U.K.na göre farklı vergi suçlarına sebebiyet veren «fiilin tek olması»ndan ne anlaşılması gerekir? Ceza hukukunda olduğu gibi

(13) V.U.K., md. 338.

vergi ceza hukukunda da fiil denildiği zaman, dış alemdeki değişiklik dediğimiz «netice» ve bunu oluşturan «hareket» anlaşılır (14). Hareket, kanunun yasakladığını yapmak, emrettiğini ise yapmamak gibi icrai veya ihmali davranıştır. Yani kısaca suçlunun enerjisini kullanma şeklidir. Fiil ise, enerjinin kullanılması ile varılan yakın gaye yani neticedir. Bir başka ifade ile, suçun dış alemdeki değişikliğidir. O halde görünürde birleşmeden bahsedebilmek için netice- nin birden fazla olmaması gerekir. Yani dış alemdeki değişikliğin aynı olması gerekir (15). Ayrıca görünürde birleşme için kanunun birden fazla hükmünü ihlâl eden bir tek fiil çeşitli ihlâllere aynı zamanda sebebiyet vermesi gerekir. Örneğin, vergi idaresinin ticari faaliyetinden bilgisi olan bir tüccar gelir vergisi beyannamesini süresi içerisinde vermemesi halinde, hem birinci derecede genel usulsüzlük hem de ağır kusur suçunu işlemiş olur (16). Örneğimizdeki fiili yani neticeyi inceleyecek olursak, dış alemdeki değişiklik beyanname verilmiş olması gerekirken beyannamenin verilmemiş olmasıdır. Beyanname vermemek suretiyle aynı fiille ve aynı zamanda hem ağır kusur suçu hem de birinci derecede genel usulsüzlük suçu işlenmiştir. Burada V.U.K.nun iki farklı hükmü, aynı fiille ve aynı zaman içerisinde işlenmek suretiyle iki farklı vergi suçu işlenmiştir. O halde bu fiille görünürde birleşme hükümlerinin uygulanması gerekecektir.

**B) İŞLENEN VERGİ SUÇLARINDAN BİRİ GENEL USULSÜZLÜK DİĞERİ İSE VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN SUÇLARDAN KAÇAKÇILIK, AĞIR KUSUR VEYA KUSUR SUÇU OLMALIDIR**

Yukarıda da değinildiği gibi V.U.K.da düzenlenmiş olan görünürde birleşme hükümleri, T.C.K. daki görünürde birleşmenin özel bir şeklidir. Bu konu için kanun koyucu T.C.K.da «kanunun muhtelif ahkâmını» (17) ifadesini kullanmasına karşılık, V.U.K.da görünürde birleşme hükümlerinin uygulanacağı halleri açıkça saymıştır. Aynı fail tarafından bir fiille ihlâl edilecek olan kanun hükümleri bellidir. Kanunda sayılan bu hallerin dışında görünürde birleş-

(14) DÖNMEZER—ERMAN, C.II, s. 418.

(15) Nurullah KUNTER, «Fikri İctima Sebebiyle Suçların Birleştirilmesi», (Mahkeme İctihatları), İ.Ü.H.F.M., C.XIV, S. 1-2, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1948, s. 363 vd.

(16) V.U.K., Müh. Md. 347/5 ve 352/I,1.

(17) T.C.K., md. 79.

me hükümleri uygulanmayacaktır. Hatta kanun koyucu, görünürde birleşme hükümlerinin uygulanmayacağı halleri de ayrıca belirtmiştir. Daha sonra bu konuya değinilecektir.

Görünürde birleşme hükümlerinin uygulanacağı ve kanun hükümlerinin ihlâl edildiği vergi suçlarından biri her halükarda genel usulsüzlük suçu olmalıdır. Genel usulsüzlük suçunu oluşturacak fiiller V.U.K.da ayrı ayrı sayılmıştır ve genel usulsüzlük suçları iki derece halinde düzenlenmiştir (18). Kanun görünürde birleşme hükümlerinin düzenlendiği maddede (19) bu suç için sadece «usulsüzlük suçu» ifadesini kullanmasına karşılık, özel usulsüzlük suçu kastedildiği zaman, bunu çeşitli maddelerde açıkça belirttiği için ve özel usulsüzlükle vergi kaybına neden olan suçlarda, görünürde birleşme hükümlerinin uygulanmayacağını belirtmesi nedeniyle (20) söz konusu usulsüzlük suçundan «usulsüzlük» suçunun tarif edildiği maddelerde (21) yer alan genel usulsüzlük suçlarını anlamamız gerekecektir.

Görünürde birleşme hükümlerinin uygulanabilmesi için, kanunun ihlâl edilen diğer bir maddesi ise, kaçakçılık, ağır kusur veya kusur suçunun düzenlendiği kanun maddesi olmalıdır. O halde işlenen tek bir fiille usulsüzlük ve kaçakçılık, usulsüzlük ve ağır kusur veya usulsüzlük ve kusur suçu birlikte işlenilmiş olmalıdır. Kanun koyucu suç isimlerini ayrı ayrı belirtmiş olması nedeniyle, ceza hukukunda ileri sürüldüğü gibi ihlâl edilen hükümler arasında eskilik-yenilik, özellik-genellik gibi kanunlar ihtilafı olmaması gerektiğini ileri sürmeye de gerek kalmamaktadır. Zira kanuni ifadesinde, «kanunun çeşitli hükümlerini ihlâl» gibi bir ifade kullanılmamış, işlenecek suçlar teker teker sayılmıştır. Zaten bu suçlar arasında, aynı konuyu düzenlememeleri nedeniyle, özellik-genellik veya yenilik-eskilik gibi bir iddiada bulunmaya gerek de kalmamaktadır.

### **C) BİR TEK FİİLLE İŞLENEN SUÇ FARKLI İKİ VERGİYİ KAYBA UĞRATMIŞ OLMAMALIDIR**

Bundan önce incelediğimiz iki konu, görünürde birleşmenin olumlu (müsbet) şartlarıydı. Bundan sonra inceleyeceğimiz iki şart

(18) V.U.K., md.351, 352.

(19) V.U.K., md. 336.

(20) V.U.K., md. 353/3 son paragraf

(21) V.U.K., md. 351 ve 352.

ise olumsuz (menfi) şartlarıdır. Aslında olumsuz şartlar görünürde birleşmenin şartlarından değildir. Zaten kanun koyucu, tek fiille iki ayrı verginin kayba uğratılması halinde görünürde birleşme şartlarının uygulanmasını kabul etmemiştir (22). Yani bir fiille iki ayrı verginin kayba uğratılması halinde, her bir vergi için ayrı ayrı vergi cezasına hükmedilecektir. Bu konuyu daha sonra detaylı bir şekilde inceleyeceğiz.

#### **D) VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN SUÇLARDAN KAÇAKÇILIK, AĞIR KUSUR VEYA KUSUR SUÇU YANINDA İŞLENEN İKİNCİ SUÇ ÖZEL USULSÜZLÜK SUÇU OLMAMALIDIR**

Görünürde birleşmenin olumlu şartlarına göre, aslında bir tek fiille özel usulsüzlük suçu ile birlikte kaçakçılık, ağır kusur veya kusur suçunun işlenebilmesi mümkündür. Ancak kanun koyucu ceza hukuku ilkelerinden ayrılarak, böyle bir durumda görünürde birleşme hükümlerinin uygulanmasını kabul etmemiş, her bir suçun bağımsızlığını koruduğunu kabul ederek ve özel usulsüzlük suçunu oluşturan fiilleri, beyan esasına dayalı bir vergi sisteminin kan davmaları mesabesinde görerek ayrı ayrı ayrı cezalandırılmasını kabul etmiştir. Böylece caydırıcılık özelliği yanında kamu gelirlerinin de daha fazla olması sağlanmıştır. Böylece bu olumsuz şart da, vergi suçlarında görünürde birleşmenin olumsuz şartı olarak kalmıştır. Bu konuyu da aşağıda detaylı olarak inceleyeceğiz.

#### **IV. VERGİ USUL KANUNUNDA GÖRÜNÜRDE BİRLEŞME OLARAK KABUL EDİLMEYEN HALLER**

Yukarıda da değinildiği gibi, ceza hukuku ilkelerine göre bir fiil ile kanunun çeşitli hükümlerinin ihlâl edilmesi görünürde birleşmedir. Bu ilke T.C.K.nun genel hükümleri içinde yer almış olup, aksine hüküm bulunmadıkça ceza hükmü taşıyan özel ceza kanunları için de geçerlidir (23). İşte bir fiille kanunun çeşitli hükümlerini ihlâl etmekle beraber, bazı haller V.U.K.da aksine bir hükümle düzenleme yapılarak görünürde birleşme kabul edilmemiştir. Hatta, genel usulsüzlük yanında kaçakçılık, ağır kusur veya kusur dışında bir suçla da görünürde birleşme kabul edilmemiş ve kaçakçılık, ağır

(22) V.U.K., md. 335.

(23) T.C.K., md. 10.



kusur, kusur ve usulsüzlük suçları ile T.C.K.mında yer alan suçların içtima açısından birleştirilemeyeceği açıkça belirtilmiştir (24). Şimdi konumuza geçebiliriz.

V.U.K.da görünürde birleşme olarak kabul edilmeyen hallerin birincisi, «tek bir fiil ile başka neviden bir kaç vergi ziyaa uğramış» olmasıdır. Dış alemde değişiklik meydana getiren fiil tek olmakla beraber vergi kaybına neden olunan vergiler birbirinden farklı niteliktedir. Örneğin, gelir vergisi yükümlüsü gerçek bir kişinin satışlarını deftere işlememek suretiyle hem katma değer vergisini (K.D.V.), hem de gelir vergisini (G.V.) kayba uğratmış olmaktadır (25). Bu durumda işlenen suçlar şayet kanunun aynı maddesini ihlâl ediyor ise, bu takdirde, farklı kanun hükümlerinin ihlâl edildiğini ileri sürmek mümkün olmayabilir. Ancak, K.D.V. matrahının eksik bildirilmesi nedeniyle, bir yandan K.D.V. açısından vergi kaybından, dahili tevkiyat nedeniyle de G.V.nin kayba uğratılması mümkündür. Bu takdirde, ceza hukuku ilkelerine uygun olarak şayet farklı vergi suçlarını oluşturuyorsa, kanunun birden fazla hükmünün ihlâli nedeniyle görünürde birleşmeden söz edilebilir. Ancak kanun koyucu, farklı vergilerin kayba uğratılmasında görünürde birleşme hükümlerinin uygulanmasını istememesi nedeniyle ayrı ayrı ceza verilemektedir.

V.U.K.da görünürde birleşme olarak kabul edilmeyen ikinci durum ise, bir tek fiille özel usulsüzlük suçu ile birlikte, vergi kaybına neden olan suçlardan birisinin işlenmesi halidir. Bu durum tıpkı genel usulsüzlük durumunda olduğu gibi sıkça karşılaşılabilecek bir durumdur. Örneğin, fatura veya satış fişinin kesilmemesi halinde hem özel usulsüzlük suçu işlenmekte, hem de vergilendirme döneminin sona ermesi durumunda gelir veya kurumlar vergisinden birisi kayba uğratılmış olmaktadır. Beyan esasına dayalı vergilerde, vesika düzeni vergi sisteminin kan damarları mesabesinde olması nedeniyle, bu suçun işlenilmemesi için başvurulacak tedbirlerden her yola başvurulmalıdır. İşte bunlardan biri de, görünürde birleşme kabul edilmeyerek ayrı ayrı ceza verilmesidir. Bu da bize göstermektedir ki, görünürde birleşme, kanun koyucunun böyle arzu etmesi sonucu uygulamada olan bir ilkedir.

(24) V.U.K., md. 340.

(25) MUTLUER, s. 80.

## V. VERGİ SUÇLARINDA GÖRÜNÜRDE BİRLEŞMENİN HÜKMÜ

Ceza hukukunda görünürde birleşme halinde verilecek ceza, ihlâl edilen kanun hükümleri arasındaki en şiddetli ceza verilmesini gerektiren kanun hükmüne göre cezalandırılmasıdır. Yoksa hükümlenilecek cezanın en şiddetlisi değildir (26). Bunu bulabilmek için de, hakim somut olarak hükmedeceği cezaya değil, ihlâl edilen çeşitli hükümlerde soyut olarak gösterilen cezaya bakmak gerekir (27). «En şedit» ceza ise, suçlara tatbik edilecek cezalar aynı neviden ise, miktar itibariyle daha ağır hükmedilir. Şayet cezalar nev'i itibariyle farklı ise, bu durumda en ağır ceza, nev'i itibariyle en ağır olan hükmün uygulanması gerekir (28).

V.U.K.na göre ise uygulanacak ceza «miktar itibariyle en ağırı» dır. 213 sayılı V.U.K. yürürlüğe girmeden önce uygulanan 5432sayılı V.U.K.da bu durum «sadece en ağırı kesilir» (29) şeklinde düzenlenmiş olduğu için, kesilen ceza miktar itibariyle en ağırı olmayıp, suçların ağırlık derecelerine göre en ağırı kesilmekte idi. Danıştay'ın içtihatları da nitelik itibariyle daha ağır olan suçun cezasının verilmesi gerektiği noktada idi (30). Danıştay'ın bu yaklaşımı ceza hukuku yaklaşımına da uygun idi (31). Ancak kanun koyucu 213 sayılı V.U.K. ile «en ağırı» ifadesine açıklık getirerek «miktar itibariyle en ağırı» olarak düzenlenmiştir (32). Bazı yazarlarca böyle bir düzenlemenin, devletin vergi alacağını güvenlik içinde tahsil etmeye yönelik olduğu iddia edilmekte ise de (33), toplum nazarında, «vergi kaçakçısı» gibi bir suçlamanın «usulsüzlük» suçlamasından-miktar itibariyle usulsüzlükten daha az bile olsa-nitelik itibariyle daha hafif olduğunu söylemek mümkün değildir. Hele hele, vergi

(26) Faruk EREM, Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, C.I, B.11, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976, s. 364.

(27) DÖNMEZER—ERMAN, C.II, s. 421.

(28) İÇEL, s. 197.

(29) 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, Yay. T. 15.6.1949, md. 317/I, Akif ERGİNAY, Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi Resim ve Harç Kanunları, 1920-1977, C.I-II, Elif Matbaacılık Sanayii, Ankara 1977, s. 870.

(30) Dn. 4. D.29.5.1953, E: 1953/1636, K: 1789, Necmi N. YÜCEL, Tatbikatta Vergi Cezaları, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1955, s. 360.

(31) Sahir ERMAN, «Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler», MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI (M.E.K.), Onbeşinci Seri, Sermet Matbaası, İstanbul, 1938, s. 80; Yılmaz HIZLI, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1984, s. 100.

(32) V.U.K., md. 336/1

(33) Osman Selim KOCAHANOĞLU, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, Genişletilmiş 2.B., Yaylacık Matbaası, İstanbul 1983, s. 140.

alacağını güvence altına alabilmek için işyeri kapatma cezası dahil, hürriyeti bağlayıcı cezalarının ve para cezalarının ağırlaştırılması gerektiğinin savunulduğu bir ülkede, ağırlık kıstasının para ile ölçülmesi uygun olmasa gerektir. Bizce vergi ceza hukukunda da suçların nitelik itibariyle sınıflandırılması yapılmalı ve cezaların neticeleri de farklılaştırılmalıdır.

213 sayılı V.U.K. uygulamasıyla beraber, Danıştay'da, kanun koyucunun arzusuna uygun olarak, aynı fiille usulsüzlük suçu yanında vergi kaybına neden olan bir suç işlenmesi halinde, kesilecek cezanın miktar itibariyle en ağırının kesileceği doğrultusundadır(34).

Vergi sistemimizin karakteristik özelliğinin yıl esasına dayalı olması nedeniyle, vergi kaybına neden olan suçların oluşabilmesi için vergilendirme döneminin sona ermesi gerekir. Oysa usulsüzlük suçları için bu söz konusu değildir. Kanun koyucu da bunu göz önünde tutarak, kesilen bir usulsüzlük cezası nedeniyle, bu fiilin aynı zamanda vergi kaybına da neden olduğu sonradan anlaşılması halinde, usulsüzlük cezası ile vergi kaybına neden olan vergi suçunun cezası mukayese edilir. Miktar itibariyle hangisi fazla ise onun cezası kesilir. Örneğin, şayet kesilen usulsüzlük vergi cezası miktar itibariyle vergi kaybına neden olan suçun cezasından düşük ise, bu takdirde noksan kesilen cezanın tamamlanması gerekir (35).

## SONUÇ

Bu yazımızda V.U.K.da görünürde birleşmeyi incelemeye çalıştık. İncelememizde, görünürde birleşme kavramını ve tanımını yaptık. Tanımlamayı yaparken, aynı zamanda ceza hukukunda yer alan görünürde birleşmeyi de incelemeye çalıştık. Özellikle görünürde birleşmenin hukuki esası incelenirken ceza hukukundaki yaklaşımlardan yararlanmaya çalıştık. Çalışmanın kapsamını aşmamak amacıyla sadece Vergi Usul Kanununda yer alan görünürde birleşme şartları ve hükmü ile, görünürde birleşme olarak kabul edilmeyen halleri inceledik.

(34) Dn. 4. D, 16.10.1969, T., E. 68/1163, K. 69/4316; Dn. 4. D., 14.4.1970 T., E.69/2322, k. 70/2089; Dn. 4. D, 31.1.1972. T., E. 71/535, K.72/283; Dn. 4.D, 12.3.1973, T., E. 72/153, K. 73/1151; Dn. 4.D., 29.5.1975, T., E.75/719, K.75/1872; Recep TURGAY, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, C.II, B.3, N. Uycan Basım Sanayii A.Ş. İstanbul, 1978 s, 1295-1299.

(35) V.U.K., md. 336/II.

Sonuç olarak denilebilir ki, bir tek fiille çeşitli kanun hükümlerinin ihlâl edilmesi olarak tanımladığımız görünürde birleşme; fiilin tek olması veya kanun koyucunun isteği doğrultusunda şekil almaktadır. Bunu V.U.K.da daha açık olarak görmek mümkündür. Genel usulsüzlükle işlenen bir vergi kaybına neden olan suç birleştirilirken, özel usulsüzlükle işlenen aynı suç birleştirilmemektedir.

Görünürde birleşmede fiil her ne kadar tek ise de ihlâl edilen kanun maddeleri, özellikle vergi suçları açısından işlenen vergi suçları birden fazladır. Bu durumda verilecek ceza ise, V.U.K.na göre miktar itibariyle en ağırdır. Böylece miktar itibariyle hafif olan vergi cezası, daha ağır cezanın içerisinde erimektedir. Oysa ceza hukukunda verilecek ceza nitelik itibariyle daha ağır olan cezadır. Vergilerin kamu gelirleri içerisindeki büyük payı ve devletin vergi gelirlerinden yoksun kalmaması gerektiği düşüncesi miktar itibariyle daha ağır olanın kesilmesini gerektirmekte ise de, toplum içerisinde vergi kaçakçısı olarak adlandırılmanın manevi baskısı ve etkinliği miktar olarak kesilecek cezadan daha az değildir. Üstelik vergi kaybına neden olan suçlarda cezaların daha ağırlaştırılmak istendiği gözönünde tutulursa, V.U.K.da da cezaların nicelik yanında nitelik itibariyle de sınıflandırılması gerektiğini gündeme getirmektedir.

#### YARARLANILAN KAYNAKLAR

**DÖNMEZER, Sulhi-ERMAN, Sahir, Nazari ve Tatbikî Ceza Hukuku, Umumi Kısım C.II, B.5, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1971.**

**ERGİNAY, Akif, Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları 1920-1977, C.I-II, Elif Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1977.**

**EREM, Faruk, Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler C.I, B.11, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976.**

**ERMAN, Sahir, «Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler», M.E.K., 15. Seri, Sermet Matbaası, İstanbul, 1968.**

**HIZLI, Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1984.**

- İÇEL, Kayıhan, «**Fikri İçtima Üzerine Bir İnceleme**», İ.Ü.H.F.M., C.XXX S.1-2, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim, **Vergi Suçları, Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Genişletilmiş 2.B, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983.
- KUNTER, Nurullah, «**Fikri İçtima Sebebiyle Suçların Birleştirilmesi**», (Mahkeme İçtihatları), İ.Ü.H.F.M. C.XIV, S. 1-2, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1948.
- MUTLUER, M. Kâmil, **Vergi Ceza Hukuku**, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1979.
- TURGAY, Recep, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, C.II B.3, N.Uycan Basım Sanayii A.Ş., İstanbul, 1978.
- YÜCEL, Necmi, N., **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1955.