

VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA BİRLEŞME (İÇTİMA)

Joinder of Offenses in the Tax Evasion Crime

Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI¹

Geliş Tarihi: 15.11.2016

Kabul Tarihi: 19.02.2017

ÖZET

Ceza hukuku kurumlarından olan birleşmenin Vergi Usul Kanununda yer alan vergi kaçakçılık suçlarına uygulanabilirliği bu çalışmanın konusunu oluşturur. Birleşme türleri olan bileşik suç, zincirleme suç ve görünürde birleşme (fikri içtima) incelenecek ve vergi kaçakçılık suçları açısından sonuçları üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Birleşme, İçtima, Vergi Kaçakçılık Suçu, Bileşik Suç, Zincirleme Suç, Görünürde Birleşme.

ABSTRACT

The subject of this study is to look for the answer to the applicability of the joinder of offenses which is one of the institution of the Criminal Law to the tax evasion in Tax Procedure Law. This study examines combined crime, successive offense, unreal joinder of offenses (intellectual congregation) a kind of joinder of offenses and focuses the results in accordance with the tax evasion.

Keywords: Joinder of Offenses, Concurrence of Crime, Tax Evasion, Combined Crime, Successive Offence, Unreal Joinder of Offenses.

GİRİŞ

Ceza hukuku ilkelerine göre suç hareketinin işlenmesinden sonra meydana gelen netice ve ihlal edilen kanun hükümlerine göre suç sayısının tespiti önem arz eder. Buna kanun koyucuyu yönelten nedenler, öncelikle suç işleme iradesi ile meydana gelen suçlar arasındaki ilişki, diğeri ise yapılan hareketle meydana gelen bağımsız suçlar arasındaki ilişkidir. Suç teorisinde işlenen suçlar arasındaki ilişki birleşme (içtima) kavramı ile açıklanmıştır.

Bu çalışmada VUK'da yer alan vergi kaçakçılık suçlarında "suçların birleşmesi" kavramı üzerinde durulacaktır. Yazarı bu çalışmaya yönelten nedenler, vergi kaçakçılık suçları için uygulanacak birleşme hükümlerinin tespit edilmesidir. Vergi suçları için ve Vergi Usul Kanununda (VUK md 340) "Suçlarda Birleşme" madde başlığı ile bir hükmün bulunması yanında, genel kanun olan Türk Ceza Kanununa (TCK) tabi olması nedeniyledir. Bu konuda uygulanacak kanun hükümleri tespit edilecektir. Bu nedenle önce suç ve cezalar için genel kanun olan TCK'da yer alan birleşme hükümleri üzerinde durulacaktır. Çalışmada nitel bir çalışma yöntemi uygulanacaktır.

¹ Afyon Kocatepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi, E-mail: bayrakli@aku.edu.tr

I. CEZA HUKUKUNDA BİRLEŞME KAVRAMI, TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Ceza hukukunun en önemli konularından biri suç faillerinin sorumluluklarının tespiti. Hukuka aykırı fiilleri cezalandırırken bu ölçüt önem arz etmektedir. Çünkü ceza politikalarının temel problemi suç faillerinin sorumluluklarının tespiti ve bu sorumluluk ölçüsünde ceza tayinidir. Suç faillerinin sorumluluklarını belirlemede kullanılan ölçütler ise kişinin işlemeyi düşündüğü ve gerçekleştirdiği fiillerde kendisini gösterir. Failin suç işleme düşüncesi işlediği suç fiilleri ile anlaşılır. Fiil, hareket, netice ve sebep- sonuç ilişkisi ile belirlenir. Bu fiil sonucu ihlal edilen kanun hükümlerine göre de suçlar farklı görünüm arz edebilirler. İşte suçların birleşmesi kavramı da burada ortaya çıkar.

“Kanuni tanıma göre oluşturulan her sonuç, ilke olarak ayrı ve bağımsız bir suç oluşturur. Fail hareketiyle ne kadar sonuç meydana getirmiş ise o kadar suç işlemiş sayılır ve her suçtan dolayı ayrı ve bağımsız cezaya uğrar. Ancak kimi durumlarda hareketlerin çokluğu, suçların da birden çok olmalarını gerektirmez. Çünkü sonuç, kimi zaman bir, kimi zaman da birden çok hareketten doğabilir”².

İşlenen fiil ile ihlal edilen kanun hükümleri arasında şu seçenekler ortaya çıkabilir³.

i. Fail tek bir fiil ile kanunun bir hükmünü ihlal edebilir. Bu durumda suçların birleşmesinden söz edilmez. Verilecek ceza ihlal edilen kanun maddesinde belirtilen cezadır.

ii. Bir fiil işlenmekle beraber kanunun birden fazla hükmünü ihlal edebilir. Bu durumda görünürde birleşmeden söz edilir.

iii. Birden fazla fiil işlenmekle beraber kanunun bir hükmü ihlal edilebilir. Bu durumda suçların birleşmesinden söz edilir.

iv. Birden fazla suç birden fazla ihlale neden olabilir. Bu durumda her bir suç ayrı ayrı cezalandırılır. Bu durum cezaların birleşmesinden söz edilir. **Cezaların birleşmesi**, bir kimseye işlemiş olduğu suçlar için kanunda yer alan ve hâkim veya mahkeme tarafından hükmedilen cezaların belli bir sisteme göre toplanmasıdır. Suçların birleşmesi kavramı dışında olması nedeniyle üzerinde durulmayacaktır.

Suçların birleşmesi, kanundaki düzenlemeye uygun olarak birden fazla kanun hükmünün ihlali sonucu oluşan suçların bir failde toplanması ve cezaların

² M. Kâmil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 214, Eskişehir, 1979, s. 73.

³ Sulhi Dönmezer- Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Umumi Kısım, C.II, B 5, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi No: 360, İstanbul, 1971, s. 404.

buna göre belirlenmesidir⁴. Bu tanımdan hareketle suçların birleşmesini şu alt başlıklara ayırabilir.

- i. Suçların birleşmesinde birden fazla kanun hükmünün ihlali söz konudur.
- ii. Fail tektir.
- iii. Birden fazla suç bir failde birleşmiştir.
- iv. Kanun suçların birleştirilmesini düzenlemiş olmalıdır.
- v. Birden fazla ihlal sonucu oluşan suçlar yine kanuna uygun olarak cezalandırılır.

II. CEZA HUKUKUNDA SUÇLARDA BİRLEŞME KAVRAMININ ÖNEMİ

Suçların birleşmesi kavramı suç failinin nasıl cezalandırılması gerektiği sorusuna cevap aranması açısından önem arz etmektedir. Bir fiil ve bir ihlal olsaydı problem olmayacaktı. Ancak bir fiil birden fazla ihlal veya birden fazla fiil bir hükmün ihlaline neden olunca, fail nasıl cezalandırılacaktır. Bu sorunun cevabının araştırılması suçların birleşmesi kavramını önemli hale getirmektedir.

Suçların birleşmesi hem suç politikalarını hem de ceza politikalarını ilgilendirmektedir⁵. Suç failinin sorumluluğunu ve uygulanması gereken ceza politikalarının belirlenmesinde iki yöntem uygulanmaktadır. Bunlardan ilki gerçeklik ilkesi denilen ve ne kadar ihlal varsa failin bu ihlaller sayısı kadar cezanın çektilmesidir⁶. Bu sistemin insani olmadığı, bazı hallerde failin ömür boyu ceza çekmek zorunda kaldığı oysa iradesinin bu ihlallerin hepsini işlemek olmadığı gibi eleştirilere maruz kalmaktadır. TCK'da yer alan sistemler şöyledir.

i. Erime Sistemi: Failin kusuru ile orantılı olarak ve birden fazla ihlalin doğması halinde birden fazla ihlalin oluşturduğu suçlarda cezası hafif olanların cezası ağır olan suçlar içerisinde eridiğinin kabul edilmesidir. TCK' da 44. maddede düzenlenen fikri içtima bu esasa dayanır⁷.

ii. Hukuki Birleşme Sistemi: Suçlu için işlemiş olduğu fiiller için en ağır cezayı gerektiren suç için temel ceza tespit edilir. Sonra bu cezaya diğer fiiller

⁴ M. Emin Artuk- Ahmet Gökçen- Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 9, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 682.

⁵ Bahadır Tabak, "Suçların İçtima", İstanbul Fikir Enstitüsü Yayınları, 2015, www.ife.org.tr/hukuk, erişim tarihi 23.05.2016.

⁶ Neslihan Göktürk, "Türk Hukukunda Suçların İçtima", Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, C II, S 1-2, 2014, s.32, <http://ist-univ.dergipark.gov.tr/download/article-file/14656>, erişim tarihi 23.05.2016.

⁷ Mustafa Erkan Üyümez, Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2016, s. 54.

için kanunda yer alan cezalar belli bir tutarda ek ceza olarak ilave edilir⁸. TCK' da 43. maddede düzenlenen zincirleme suçun cezası bu esasa göre tespit edilir.

III. BİRLEŞME TÜRLERİ

5237 sayılı TCK 765 sayılı mülga TCK'dan farklı olarak ikinci kısmın beşinci bölümünde "Suçların İçtima" bölüm başlığı altında bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtimayı düzenlemiştir. 765 sayılı mülga TCK ise 79 ve 80'inci maddelerinde fikri içtima ve zincirleme (müteselsil) suçu düzenlemiştir. Bu bölüm içerisinde olmasa da suçun neticesine göre mütemadi, muhtelit, müterakki ve mürekkep suç şekillerini de düzenlemiştir. 5237 sayılı TCK'da ikinci kısmın beşinci bölümünde bu suç şekillerine yer vermemiştir. Ancak niteliği gereği bu suç tipleri ayrı başlık altında düzenlenmese de ilerleyen maddelerde yerini almıştır. Yağma (TCK md 148), kişiyi hürriyetinden yoksun kılma (TCK md 77) bunlardan bir kaçını oluşturur.

A) BİLEŞİK SUÇ

1. Bileşik Suç Kavramı ve Tanımı

Bileşik suç TCK' da şöyle düzenlenmiştir. "*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz*" (TCK md 42). Kanun metnine bakıldığı zaman "*Suçların İçtima*" başlığını taşıyan beşinci bölümde düzenlenmiştir. Her ne kadar madde ve bölüm başlıkları kanun metninden sayılmasa da kanun koyucunun düzenleme yaparken neyi kast ettiği konusunda bir ipucu verir. Bileşik suçta iki ayrı suç gibi görünse de içtima hükümlerinin uygulanmayacağını hükme bağlamıştır.

2. Bileşik Suç Türleri

Bileşik suç bir birinden ayrılamayan iki suç filinden oluşmaktadır. Bileşik suçlar analiz yöntemlerine tabi tutularak kendisini oluşturan fiiller nedeniyle ayrı suçlara ayrıştırılması kabul edilmeyen suç tipleridir. Bileşik tek suç olarak kabul edilmekte ve kanunda düzenlenen ceza ile cezalandırılmaktadır. Bileşik suç iki şekilde karşımıza çıkabilmektedir. Bunlardan ilki suçlardan biri "diğerinin unsuru" ikincisi ise "diğerinin ağırlaştırıcı nedenini" olabilir.

a) Biri Diğerinin Unsuru Olan Bileşik Suç

Biri diğerinin unsuru olan bileşik suç tiplerine en belirgin örnek olarak yağma suçu (TCK md 148) gösterilebilir⁹. Görünürde iki suç var gibidir. Biri

⁸ Mutluer, s. 75.

⁹ Pervin Aksoy İpekçioğlu, "Türk Ceza Kanunu'nda Bileşik Suç", Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi, C LXI, S 1, 2012, s. 49.

hırsızlık (TCK md 141) diğeri ise kasten yaralama suçudur (TCK md 86). Yağma suçunu oluşturan fiiller hırsızlık ve kasten yaralama suçuna ayrıştırılmaz. Cezası da yağma için öngörülen cezadır.

b) Biri Diğerrinin Ağırlaştırıcı Nedeni Olan Bileşik Suç

Biri diğerrinin ağırlaştırıcısı olan suçlarda çoğu zaman kanunda “cebir ve şiddet” yer almıştır. Cebir ve şiddet uygulayarak kişiyi hürriyetinden yoksun bırakma (TCK md 109), konut dokunulmazlığını ihlal (TCK md 116) ve çocukların cinsel istismarı (TCK md 103); evi kasten yakma suçunda mala zarar verme ve genel güvenliği tehlikeye sokma¹⁰ (TCK md 151) da örnek olarak gösterilebilir. Bileşik suç kapsamı içerisinde ceza kesilmesi durumunda ayrıca ağırlaştırıcı nedeniyle cezalandırılma yoluna gidilemez¹¹.

3. Bileşik Suç Uygulamasının Sonuçları

Bileşik suç her ne kadar ilk bakışta iki ayrı suç gibi görünse de kanun koyucu bu suçları tek suç olarak düzenlemiş ve bileşik suçlarda birleşme hükümlerinin uygulanmayacağını belirtmiştir. Dolayısıyla ceza politikası itibariyle tek suç kabul edilip bu suç için kanunda öngörülen ceza ile cezalandırılması yoluna gidilecektir.

Yağma suçuna verilecek ceza itibariyle şöyle irdelenebilir. Yağma suçunun cezası altı yıldan on yıla kadar hapis cezasıdır (TCK md 148). Suçları ayrıştırdığımızı varsayarsak, hırsızlık suçunun cezası basit şekli ile bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır (TCK md 141). Kastan yaralama bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır (TCK md 86). Cebir nedeniyle üçte birden yarısına kadar artırılacağı için (TCK md 108) cezayı üçte bir artırırsak toplamda iki yıl dört ay gibi bir ceza miktarına ulaşılır. Oysa kanun koyucu yağma suçu için taban ceza olarak altı yılı kabul etmiştir. Bu da göstermektedir ki; kanun koyucu yağma suçu için daha yüksek ceza koymak suretiyle bu şekilde işlenen suçları daha çok kınadığı ve daha çok caydırıcı olmasını istediğini göstermektedir.

B) ZİNCİRLEME (MÜTESELSİL) SUÇ

1. Zincirleme Suç Kavramı ve Tanımı

Suçların birleşmesi hallerinden biri de zincirleme suçtur. Nasıl zincir birden çok halkanın yan yana gelmesiyle oluşuyorsa, zincirleme suç da birden çok suç halkalarının bir araya gelmesiyle oluşan birleşme türüdür. Bunları zincirleme suç haline getiren unsur ise “bir suç işleme kararı” oluşturmaktadır. Zincirleme

¹⁰ Yargıtay 8.Ceza Dairesi, E: 2014/1902, K: 2015/1374, T 16.03.2015, , www.kazanci.com.tr, erişim tarihi 23.05.2016.

¹¹ Yargıtay Genel Kurulu, E: 2011/5-186. K: 2011/201, T 04.10.2011, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi 23.05.2016.

suç kavramı, bu halkaları ayrı ayrı suç mu sayalım veya bir suç olarak mı görelim cümlesine aranan cevaptan doğmuştur. Kanun koyucuyu buna iten neden ise nasıl bir ceza verelim cümlesinden doğmuştur. Eğer bir suç kabul edilecekse birden fazla suç fiilini nasıl anlamlandırılmalı; her bir halkaya ayrı cezalar verirse ceza toplamı ömür boyu cezaya mı dönüşür sorularına cevap aranmaya çalışılmıştır.

Zincirleme suç TCK' da şöyle düzenlenmiştir. *“(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 fülle işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.

(3) Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz” (TCK md 43).

2. Zincirleme Suçun Şartları

Zincirleme suçtan söz edebilmek için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmiş olması gerekir.

a) Birden Fazla Suç İşlenmelidir

Zincirleme suçtan söz edebilmek için işlenen suçların aynı ve birden fazla olması gerekir. Kanun koyucu bunu “...değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi...” olarak ifade etmiştir. Hareketler aynı amaca yönelikse ve bu faaliyetler arasında kayda değer bir zaman aralığı yoksa hareket tektir¹².

b) Aynı Bir Kişiye Karşı Değişik Zamanlarda Aynı Suç Birden Fazla İşlenmelidir

Burada kanun koyucu aynı kişiye, bir suç işleme iradesi ile aynı suçu işlemesi durumunda zincirleme suçtan söz edebiliriz. Değişik zamanlar arasında kayda değer bir zaman farkı olmadan icra edilmiş olmalıdır. Yargıtay hakaret suçunda, araya belli bir zaman aralığı girmeksizin aynı eylemin devamı niteliğindeki sözlerinden dolayı hakkında zincirleme suç hükümleri uygulanmasını hukuka uyarlı bulmamıştır¹³. Belli bir zaman aralığı hâkim tarafından her suça göre

¹² Türkan Yalçın Sancar, “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda ‘Zincirleme Suç’”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S 70, 2007, s. 249.

¹³ Yargıtay 4. CD, E: 2013/35058, K: ‘016/2207, T 10.02.2016, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi 23.05.2016.

farklı farklı tayin edilebilir. Yargıtay üç gün ara ile işlenen hırsızlık suçunda zincirleme suç için zamanda birliğin oluştuğunu kabul etmiştir¹⁴.

Suçların aynı olması gerekir. Aynı suç farklı kanunlarda düzenlenmiş olsa bile kanunun koruduğu menfaatin aynı olmasını ifade eder. Suçlar arasında tamamlanmış- teşebbüs aşamasında kalmış olması, suçların basit şekli ile nitelikli şekli arasında bir fark görmemektedir. Kanun bunu “*Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır*” diye belirtmiştir. Suçun bir kişi ya da iştirak halinde işlenmiş olması durumu değiştirmez. Birlikte işledikleri kısmına zincirleme suç hükümleri uygulanır¹⁵.

Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da zincirleme suç hükümleri uygulanır. Burada suç tek olmakla beraber mağdurlar birden fazladır. Otobüsün kaçırılması durumunda suç bir tane olmasına karşılık mağdurlar birden fazla ise her bir mağdur için zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır.

c) Fail Bir Suç İşleme Kararı Kapsamında Hareket Etmelidir

Bir suç işleme kararı, failin hareketleri arasında bulunması gereken bağıdır. Bu bağ ile işlenen suç fiilleri arasında bir bütünlük kurulmuş olur¹⁶. Bu bağ ile her hareket bir önceki harekete bağlanarak bir bütünlük oluşturur. Bu bütünlük suç halkalarından oluşan zincirin kendisidir. Suçların işleniş şekillerinin birbirine benzemesi ve bağlantılı olması subjektif şartın varlığını gösteren bir işaret olarak kabul edilebilir. Böylece suç işleme kararındaki birlik ortaya çıkmış olur¹⁷. Suçların aynı yerde işlenmesi de bir suç işleme kararının belirlenmesinde veri olarak kullanılabilir¹⁸. Suçlar arasında korunan hukuki değer ile tipikliğin maddi ve manevi unsurlarının genel hatları ile aynı olması gerekir¹⁹.

d) Kanunda Zincirleme Suç Hükümlerinin Uygulanmayacağı Sayılan Suçlardan Olmamalıdır

Birden fazla işlenen suç, kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarından olmamalıdır. Kanun koyucu bu suçlarda zincirleme suç

¹⁴ Yargıtay 13. CD, E: 2015/17203, K: 2016/775, T 19.01.2016, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi 23.05.2016.

¹⁵ Sancar, s. 253.

¹⁶ Kayıhan İçel, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2014, s. 536.

¹⁷ İdris Şeker, Zincirleme Suç, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2009, s.77.

¹⁸ Sancar, s. 256.

¹⁹ Üyümez, s. 86.

hükümlerinin uygulanmasını istememiştir. Çünkü bu suçlar toplum düzenini ve bütünlüğü bozan suçlardır. Bu suçların daha ağır cezalandırılması arzu edilmiştir.

3. Zincirleme Suç Uygulamasının Sonuçları

Zincirleme suçun sonucu, failde bir suç işleme kararının olması nedeniyle bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Üzerinde artırma yapılması gereken ceza, suçlar arasında nitelikli suç var ise bu suçun cezası temel alınacaktır²⁰.

Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır²¹. Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında içtima hükümleri uygulanmaz.

C) GÖRÜNÜRDE BİRLEŞME (FİKRİ İÇTİMA)

1. Görünürde Birleşme Kavramı ve Tanımı

Görünürde birleşme (fikri içtima) birleşme türlerinden biridir. Kanunda “(1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır” (TCK md 44) şeklinde düzenlenmiştir. Yazında câli, kâzip, şekli içtima olarak da isimlendirilmiştir²². Bunun nedeni bu birleştirmenin tamamen görünürde olması, kanun koyucunun böyle istemesinden kaynaklanmaktadır.

Görünürde birleşmenin kanunlarda yer almasının nedeni ise, failin kusurlu hareketiyle gerçekleştirmek istediği suçtan farklı suçların meydana gelmesi durumunda kusurunu aşan fiiller nedeniyle cezalandırmanın önüne geçmek içindir²³.

2. Görünürde Birleşmenin Şartları

a) Bir Tek Fiilin İşlenmiş Olması Gerekir

Bir tek fiilden ne anlaşılması gerektiği yazarlar arasında tartışmalıdır. Kimisi hareketi kimisi de neticeyi anlamak gerektiğini ifade etmiştir²⁴. Uygun olanı

²⁰ İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş B 11, Seçkin yayınları, Ankara, 2015, s. 571.

²¹ Üyümez, s. 86.

²² Kayıhan İçel, “Fikri içtima Üzerine Bir İnceleme”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C XXX, S 1-2, 1964, s. 172.

²³ Neslihan Göktürk, Fikri İçtima (Suçların İçtima), Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.66.

²⁴ Tartışma için bkz. Dönmezer- Erman, CII, s.419; Göktürk Fikri... s. 99 vd; İçel, Ceza...s. 537 vd; Mustafa Özen, “Ceza Hukukunda Fikri İçtima”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S 73, 2007, s.138.

fiil kavramından suç dediğimiz neticeyi gerçekleştirmeye yönelik hareketlerin anlaşılması gerekir. Bu hareketler failin suç işleme iradesi doğrultusunda yaptığı beden hareketleri şeklinde anlaşılması gerekir. Zira netice esas alınırsa neticenin bir tek olması halinde içtimadan söz etmemek gerekir. Ancak hareket tek olup birden fazla netice meydana gelmiş ise işte o zaman içtimadan söz etmek anlamlı olur. Failin gerçekleştirmek istediği neticenin dışındaki neticeden sorumlu tutarken kanunda düzenlenen cezalara bakılarak kanun koyucunun istediği ceza ile cezalandırmak olanaklı hale gelecektir.

b) Birden Fazla Farklı Suç Meydana Gelmelidir

Görünürde birleşmeden söz edebilmek için birden fazla suç meydana gelmeli ve bu suçlar da birbirinden farklı olmalıdır²⁵. Suçlar farklı değilse fikri içtimadan değil zincirleme suçtan bahsedilebilir.

c) Meydana Gelen Suçların Kovuşturma ve Cezalandırılabilme Şartlarının Meydana Gelmiş Olması Gerekir

Bu şart kanun metninde olmamakla beraber meydana gelen suçların kovuşturma veya cezalandırma şartları meydana gelmemiş ise en ağır cezanın verilebilmesi söz konusu olmayacaktır. Örneğin meydana gelen suçlardan birisi resen araştırılırken diğeri şikâyete bağlı ise ve şikâyet söz konusu değilse fikri içtimadan söz etmek olanaklı olmayacaktır. Keza suçlardan biri için genel af söz konusu ise yine fikri içtimadan söz edilemeyecektir²⁶.

3. Görünürde Birleşmenin Sonuçları

Görünürde birleşmenin sonucu verilecek ceza açısından önem arz eder. Kanun en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmasını istemektedir. En ağır neye göre tespit edilecektir? Cezalardan biri para cezası, diğeri de hürriyeti bağlayıcı ceza ise hürriyeti bağlayıcı ceza daha ağır kabul edilecektir. Hürriyeti bağlayıcı cezalar da yasadaki sıralamaya göre belirlenecektir. Ağırılık derecesine göre hürriyeti bağlayıcı cezalar şunlardır. En ağırından hafifine doğru bir sıralama içinde; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezasıdır²⁷. Cezalar nitelik olarak aynı ise bu takdirde cezaların miktarına göre en ağırı verilecektir.

²⁵ Ömer Keskinsoy, Yeni Ceza Kanunundaki Düzenlemeler Doğrultusunda Fikri İçtima Müessesesinin Analizi", Ankara Barosu Dergisi, S 2, 2005, s. 43.

²⁶ Mahmut Koca – İlhan Üzülmüş, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş B 8, Ankara, 2015, s. 514.

²⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş B 2, Afyonkarahisar, 2015, s. 143.

IV. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA BİRLEŞME

Kaçakçılık suçları içtima hükümleri açısından incelenirken bu konudaki VUK hükümlerine göz atmak gerekir. Kaçakçılık suçunun ceza hukuku anlamında suç olması nedeniyle vergi kabahatlerine ilişkin hükümler göz ardı edilerek incelenecektir. Bunlar şöyledir.

KAÇAKÇILIK SUÇLARI VE CEZALARI

MADDE 359 a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

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

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

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

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

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

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

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

SUÇLARDA BİRLEŞME

MADDE 340 Bu Kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

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

A) BİLEŞİK SUÇ AÇISINDAN VERGİ KAÇAKÇILIK FİİLLERİ

Kaçakçılık suçlarına bakıldığı zaman biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturan fiillere rastlanmadığı görülür. Bu nedenle kaçakçılık suçları bileşik suç açısından elverişli değildir.

B) ZİNCİRLEME (MÜTESELSİL) SUÇ AÇISINDAN VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI

Zincirleme suç açısından kaçakçılık suçları incelendiğinde birleşmeye elverişli olduğu söylenebilir. Kaçakçılık suçları devlete karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda söz konusu olabilecektir. Bu nedenle değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumu inceleme konusu yapılacaktır.

Zincirleme suçun oluşabilmesi için taşınması gereken şartları vergi kaçakçılığı suçları açısından şunlardır.

1. Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme Suçun Şartları

Kaçakçılık suçlarının düzenlendiği VUK 359'uncu maddesinde suç fiilleri üç ayrı grupta ve üç ayrı ceza ile cezalandırılması düşüncesi ile düzenlenmiştir. Bu üç gruptan her biri içerisinde işlenen suçlar zincirleme suç için değerlendirilecektir Zincirleme suçun şartları şunlardır:

a) Bir Suç İşleme Kararının Bulunması Gerekir

Zincirleme suçun en belirgin özelliklerinden biri işlenen suçların bir tek suç işleme iradesinden kaynaklanması gerekir. Birden fazla suçu birbirine bağlayarak zincir haline getiren şart bu suçların bir tek suç işleme kararından çıkması gerekir. Doğal olarak bunu gerçekleştirecek unsur failin gerçekleştirmek istediği son amacın gerçekleşmesine yönelik birden fazla kaçakçılık suçu işlenmiş olmalıdır.

Suç işleme iradeleri arasındaki ilişkiyi kesen veya bozan unsurlar zincirleme kaçakçılık suçunun oluşumuna engel olur. Bunlar hukuki olabileceği gibi fiili de olabilir. Suç işleme iradesinde birliği bozan şeyler şunlar olabilir²⁸.

²⁸ Onur Özcan, Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 263.

i. Suçlardan bir kısmı hakkında kesin karar verilmiş olması. Kesin karar karar verilmenden önce işlenen suçlar ile kararın kesinleşmesinden sonra işlenen suçlar arasında teselsül (dayanışma, zincirleme) keser.

ii. Failin askere gitmesidir. Askere gitmeden işlemiş olduğu kaçakçılık suçu ile askerden geldikten sonra işlediği kaçakçılık suçları arasında teselsül söz konusu olmaz. Bunun nedeni askerlik için işinden ayrılmak kişinin kendi isteği ile olmamasıdır.

iii. Suç fillerinin farklı hesap dönemleri içerisinde işlenmesidir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun bir kararında kaçakçılık suçlarının farklı hesap dönemleri içerisinde işlenmesi halinde zincirleme suç şartının gerçekleşmeyeceğini kabul etmiştir. Kararın özeti şöyledir: *"Müteselsil suçun mevcudiyeti için ortada müteaddit suçların bulunması, bu suçların yasanın aynı hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı bir suç işleme kararına bağlanması gerekir. Suç işleme kararından maksat, yasanın aynı hükmünü çeşitli kereler ihlal etmek hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyettir. Katma Değer Vergisi indirimden yararlanma amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun her hesap dönemi takvim yılı için teselsül eden bir suç olarak kabulü gerekir"*²⁹. Her ne kadar bu karar eski yasa dönemine ilişkin ise de Yargıtay'ın bakış açısında bir değişiklik olmamıştır.

Yargıtay verdiği bir başka kararında *"2005 takvim yılında birden fazla sahte fatura düzenlenmesi sebebiyle zincirleme biçimde işlenen suçtan dolayı sanık hakkında 5237 Sayılı T.C.K.nun 43. maddesinin uygulanmaması suretiyle eksik ceza tayini"* nedeniyle yerel mahkeme kararı hakkında bozma kararı vermiştir³⁰. Bir başka kararında ise *"Sanık hakkında 2003, 2004 ve 2005 yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarından kamu davası açılmış olup: her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı bağımsız suçlar olduğu (temyiz inceleme tarihi itibariyle 2003 ve 2004 yıllarında sahte fatura düzenlemek suçları bakımından zamanaşımının gerçekleştiği) ve aynı yıl içerisinde düzenlenen sahte faturalar sebebiyle de zincirleme suç hükümlerinin uygulanması"* gereği nedeniyle bozma kararı vermiştir³¹.

iv. Önceki suçun bir yasayla affedilmesidir. Önceki suç çıkan bir yasa ile affedilmiş olması halinde aynı iradenin ürünü olsa bile daha sonra işlenen suçlarla teselsül kesilmiş olur. O durumda zincirleme suç hükümleri uygulanmaz. Sonraki suç bağımsız bir suç olarak kalır.

²⁹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E: 2002/11-28, K: 2002/179, T 05.03.2002, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi 28.05.2016.

³⁰ Yargıtay 11. CD, E: 2013/3618, K: 2015/1001, T 22.01.2015, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi 28.05.2016.

³¹ Yargıtay 11. CD, E: 2013/3577, K: 2015/452, T 14.01.2015, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi 28.05.2016.

b) Suç Fiilleri Değişik Zamanlarda İşlenmelidir

Kaçakçılık suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için suçların değişik zamanlarda işlenmiş olması gerekir. Değişik zaman kavramını yukarıda ifade edildiği gibi teselsül kesen ögelerin olmadığı ve bir suç işleme iradesinin yer aldığı kaçakçılık suçlarını ifade etmektedir. Yargıtay hesap dönemini esas alırken bazı vergilerin dönemsel olduğu ve defter tutma, kayıt yapma ve belge düzenleme fiillerinin bu dönem için hüküm ifade ettiği göz önüne alınırsa diğer suçlar gibi olmadığı görülecektir. Her ne kadar Yargıtay'ın bu yaklaşımının “*müteselsil suçun subjektif şartının kanunda yer verilmemiş bazı objektif şartlarla sınırlandırılması*”³² olarak görülse de fatura düzenlemenin diğer belgeler gibi olmaması gerekir. Muhasebe kayıtları için de aynı şeyi söylenebilir.

Zincirleme suçta “değişik zaman” kavramını düşünürken suç fiilleri arasında dayanışmayı, teselsül sağlayacak kadar bir zaman olması gerektiğini de ifade edilmektedir³³. Her suç açısından bu zaman dilimi hâkim tarafından takdir edilecektir.

359/ a bendinde yer alan suç fiillerinden aynı hesap dönemi içerisinde birden fazla muhasebe hileleri yapılması; 359/b ye göre aynı hesap dönemi içerisinde incelemede defter ve belgelerin birden fazla ibraz edilmemesi; 359/c bendinde yer alan anlaşması olmadığı halde birden fazla belge basması zincirleme suç olabilecektir.

c) Suçlar Birden Fazla Olmalıdır

Farklı zamanlarda işlenmiş kaçakçılık suçlarının birden fazla olması gerekir.

d) Suçların Aynı Olması Gerekir

Birden fazla işlenen suç kaçakçılık suçu olmalıdır. VUK 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçları hangisi ile işlenirse işlensin kaçakçılık suçunu oluşturacağı için zincirleme suçu oluşturur. Suçlar arasında korunan değer, tipiklik ve manevi unsur itibarıyla aynıyet aranmalıdır³⁴. Aynı hesap dönemi içerisinde birden fazla muhasebe hilesi yapılması durumunda zincirleme suç söz konusu olacaktır.

2. Kaçakçılık Suçunda Zincirleme Suçun Sonuçları

Kaçakçılık suçunda zincirleme suçun sonucu kanunda öngörülen cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmasıdır.

³² Özcan, s.264.

³³ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Basım Yayım Dağıtım, Ankara, 2016, s. 129.

³⁴ Üyümez, s.86.

C) GÖRÜNÜRDE BİRLEŞME (FİKRİ İÇTİMA) AÇISINDAN VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI

1. Kaçakçılık Suçları Açısından Görünürde Birleşme

Adli vergi suçu olan vergi kaçakçılık suçları için görünürde birleşme için TCK'da yer alan hükümler uygulanacaktır. Bu TCK'nın ceza hükümleri açısından genel kanun VUK'un da özel kanun olmasının sonucudur³⁵. Ayrıca VUK'da kaçakçılık suçları için görünürde birleşmeye dair bir hüküm de bulunmamaktadır. Genel kanun –özel kanun ilişkisinin görünürde birleşme için daha çok göz önünde tutulması gerekir³⁶. Zira görünürde birleşme, bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet verilmesidir.³⁷

Vergi kaçakçılık suçlarında görünürde birleşmenin söz konusu olabilmesi için 359'uncu maddesindeki fiillerin diğer kanunlar açısından da suç olarak düzenlenmiş olması gerekir. Bu açıdan bakıldığı zaman görünürde birleşmenin çok kolay olacağını söylemek zordur. Kanunun lafzına bakıldığı zaman kaçakçılık suçlarından bazılarının Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SPK) 112'inci maddesinde yer alan fiillerle örtüşebileceği söylenebilir³⁸. Şimdi bunlar incelenecektir.

Sermaye piyasası araçları, bu araçların ihracı, ihraççılar, halka arz edenler, sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan kişiler;

(1) Kasıtlı olarak;

i. Kanunen tutmakla yükümlü oldukları defter ve kayıtları usulüne uygun tutmayanlar, (SPK md 112/1-a). Bu kişilerin kanunen tutmakla yükümlü olduğu defterler için ayırıcı bir özellikle belirtilmediği için VUK kapsamında tutacakları defterler de kanunen tutmak zorunda olduğu defter olması nedeniyle bu defterlerin usulüne uygun olarak tutulmaması hallerinden biri de hesap hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak fiili ile hem VUK md 359/1 hem de SPK md 112/1-a fiillerini işlemiş olacaktır. Bir fiille iki ayrı kanunda düzenlenmiş suçu işlemiş olacaktır. VUK' da bunun öngörülen ceza 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasıdır. SPK'da ise altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır. Ağır olan ceza VUK' da düzenlenen cezadır.

³⁵ Tahir Erdem, "Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları" Vergi Sorunları Dergisi, S 205, Ekim 2005, s. 107.

³⁶ Kayıhan İçel, "Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl: 7, Sayı 14, Güz 2008, s.39.

³⁷ Sedat Apak, Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2008, s. 214.

³⁸ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin Yayınları, Bursa, 2015, s. 499.

ii. *“Finansal tablo ve raporları gerçeği yansıtmayan şekilde düzenleyenler”* (SPK md 112/2-a). VUK’ da buna karşılık gelen suç fiili ise *“gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar”* (VUK md 359/1). Gerçek olmayan kişi ve kayıtlar için hesap açmak aynı zamanda bu bilgilerden hareketle düzenlenecek mali tabloların gerçeği yansıtmaması sonucunu doğurur. Bir fiille iki ayrı kanunda düzenlenmiş suçu işlemiş olacaktır. VUK’ da bunun için öngörülen ceza 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasıdır. SPK’da ise 5237 sayılı kanuna gönderme yaparak ilgili hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Suç özel belgede sahtecilik suçu hükümlerine göre cezalandırılacaktır³⁹. Bu da basit hali ile bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır. Ağır olan VUK’da düzenlenen cezadır.

iii. *“Gerçeğe aykırı hesap açanlar”* (SPK md 112/2-b). VUK’ da buna karşılık gelen suç fiili ise *“defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar”* (VUK md 359/1). Muhasebe hileleri gerçek olmayan kişiler adına hesap açılması aynı zamanda gerçeğe aykırı hesap açmaktır. Bir fiille iki ayrı kanunda düzenlenmiş suçu işlemiş olacaktır. VUK’ da bunun öngörülen ceza 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasıdır. SPK’da ise 5237 sayılı kanuna gönderme yaparak ilgili hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Suç özel belgede sahtecilik suçu hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Bu da basit hali ile bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır. Ağır olan VUK’da düzenlenen cezadır.

iv. *“Kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar”* (SPK md 112/2-c). Tam da buna karşılık gelen *“defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar”* (VUK md 359/1) bir fiille iki ayrı kanunda düzenlenmiş suçu işlemiş olacaktır. VUK’ da bunun öngörülen ceza 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasıdır. SPK’da ise 5237 sayılı kanuna gönderme yaparak ilgili hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Suç özel belgede sahtecilik suçu hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Bu da basit hali ile bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır. Ağır olan VUK’da düzenlenen cezadır.

Görüldüğü gibi VUK’da düzenlenen kaçakçılık fiillerinin vergiye özgü olması ve diğer kanunlarda vergiye özgü suçların yer almaması nedeniyle görünürde birleştirilme çok kolay olmamaktadır. SPK bu anlamda kendine özgü ifadelerden ziyade kanuni defter, belge gibi ifadelere yer verdiği için görünürde birleşme söz konusu olabilecektir.

³⁹ Fatura özel belge olarak nitelendirilmektedir. Bkz: Oğuz Kürşat Ünal, “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. X, S.1,2, Y.2006, s. 26; Hasan Tahsin Gökcan, Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207), Ankara Barosu Dergisi, Y 68, S 1, 2010, s. 220.

2. Kaçakçılık Suçunda Görünürde Birleşmenin Sonuçları

Görünürde birleşmenin doğal sonucu verilecek cezanın tespitinde en ağır olanın bulunmasıdır. SPK'da düzenlenmiş ceza ve atf yaptığı TCK'daki cezalar daha az olması nedeniyle kesilmesi gereken ceza VUK'da yer alan cezalardır⁴⁰.

Konuya son vermeden önce bir hususa da dikkat çekilmesinde fayda bulunmaktadır. SPK'nın özel belgede sahteciliğe yaptığı atf nedeniyle bu belgelerin başka suçların işlenmesinde kullanılması durumunda TCK 212 maddesi gereği içtima hükümleri uygulanmayacaktır⁴¹. Kanunun ifadesi şöyledir. “(1) Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur” (TCK md 212). Bu ifade SPK açısından geçerli olacak bir düzenlemedir.

Kaçakçılık suçları nedeniyle vergi zıyaı kabahati de işlenecek olursa bu konuda içtima hükümleri uygulanmayacaktır⁴².

SONUÇ

Bu çalışmada vergi kaçakçılık suçlarında birleşme hükümleri açısından incelenmiştir. Öncelikle genel kanun olan TCK'daki birleşme hükümleri şartları ve sonuçları itibarıyla incelenmiştir. Bileşik suç, zincirleme suç ve görünürde birleşme irdelenmiştir. Bunun nedeni TCK'nın genel kanun olması ve VUK'da birleşmeye ilişkin özel hükümlerin yer almamasıdır.

Varılan sonuçlar şöyledir. Vergi kaçakçılık suçları bileşik suç açısından elverişli değildir. Bunun nedeni biri diğerinin unsuru olacak iki ayrı suç tipi kaçakçılık suçunu oluşturmadığı gibi kaçakçılık suçunu ağırlaştıran fiiller bulunmamaktadır.

Zincirleme suç kaçakçılık suçları için elverişlidir. Zincirleme suç için bir suç işleme kararı olacak ve bu karar iki suç arasında bir kesintiye uğramamış olacaktır. Suç işlemede birliği kesen unsurlar suçlardan biri hakkında kesin karar verilmesi, failin askere gitmesi gibi zorunlu ayrılmalar, iki suçun farklı hesap dönemlerinde işlenmiş olması ve önceki suçun bir yasa ile affedilmiş olmasıdır. İkinci şartı ise suç fiilleri farklı zamanlarda işlenmelidir. Üçüncü olarak suçlar birden fazla olmalı ve son olarak da suçlar aynı olmalıdır. Cezalandırma ise temel cezaya dörtte birden dörtte üçe kadar artırma yapılmasıdır.

⁴⁰ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş B 9, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s. 432.

⁴¹ M. Yasin Aslan, “Türk Ceza Kanunu'ndaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları”, Ankara Barosu Dergisi, S 2, Y 2015, s. 171.

⁴² Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, B 1, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2008, s. 159.

Görünürde birleşme açısından kaçakçılık suçu SPK'da düzenlenmiş olan kanunen tutmakla yükümlü oldukları defter ve kayıtları usulüne uygun tutmama, finansal tablo ve raporları gerçeği yansıtmayan şekilde düzenleme, gerçeğe aykırı hesap açma ve kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapma suçları arasında görünürde birleşme söz konusu olacaktır. Verilecek ceza ise, daha ağır ceza olması nedeniyle VUK'da yer alan cezalardır.

KAYNAKLAR

Apak Sedat, Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2008.

Artuk M. Emin - Ahmet Gökçen- Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, B. 9, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Aslan M. Yasin, "Türk Ceza Kanunu'ndaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları", Ankara Barosu Dergisi, S 2, Y 2015.

Bayraklı Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş B 2, Afyonkarahisar, 2015.

Donay Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, B 1, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2008.

Dönmezer Sulhi - Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Umumi Kısım, C.II, B 5, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi No: 360, İstanbul, 1971.

Erdem Tahir, "Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme (Müteselsil) Suç", Vergi Sorunları Dergisi, Y: 32, S: 249, Ankara.

Erdem Tahir, "Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları" Vergi Sorunları Dergisi, S 205, Ekim 2005.

Gökcan Hasan Tahsin, Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207), Ankara Barosu Dergisi, Y 68, S 1, 2010.

Göktürk Neslihan, "Türk Hukukunda Suçların İçtimaı", Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, C II, S 1-2, 2014, s. 32, <http://ist-univ.dergipark.gov.tr/download/article-file/14656>, erişim tarihi 23.05.2016.

Göktürk Neslihan, Fikri İçtima (Suçların İçtimaı), Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

İçel Kayhan, "Fikri İçtima Üzerine Bir İnceleme", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C XXX, S 1-2, 1964.

İçel Kayıhan, “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl: 7, Sayı 14, Güz 2008.

İçel Kayıhan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2014.

İpekçioğlu Pervin Aksoy, “Türk Ceza Kanunu’nda Bileşik Suç”, Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi, C LXI, S 1, 2012.

Karakoç Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Basım Yayım Dağıtım, Ankara, 2016.

Keskinsoy Ömer, Yeni Ceza Kanunundaki Düzenlemeler Doğrultusunda Fikri İçtima Müessesesinin Analizi”, Ankara Barosu Dergisi, S 2, 2005.

Koca Mahmut – İlhan Üzülmez, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş B 8, Ankara, 2015.

Mutluer M. Kâmil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 214, Eskişehir, 1979.

Özcan Onur, Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015.

Özen Mustafa, “Ceza Hukukunda Fikri İçtima”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S 73, 2007.

Özgenç İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş B 11, Seçkin yayınları, Ankara, 2015.

Sancar Türkan Yalçın, “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda ‘Zincirleme Suç’”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S 70, 2007.

Şeker İdris, Zincirleme Suç, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2009.

Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş B 9, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin Yayınları, Bursa, 2015.

Tabak Bahadır, “Suçların İçtima”, İstanbul Fikir Enstitüsü Yayınları, 2015, www.ife.org.tr/hukuk, erişim tarihi 23.05.2016.

Ünal Oğuz Kürşat, “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. X, S.1,2, Y.2006.

Üyümez Mustafa Erkan, Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2016.