

# Vergi Ceza Hukukunda İçtima ve Tekerrür Kavramlarının Vergi Suçlarına Etkisi

Taner Ercan<sup>1</sup>

## Özet

Toplumsal düzen ve disiplini sağlayan en önemli kurallardan birisi hukuktur. Hukuk kurallarının toplumu oluşturan bireylerin ihtiyaçları kapsamında oluşturulması ile birlikte kamu düzeni sağlanmakta, toplumsal değerlerin ve hakların hukuk platformunda korunması amaçlanmaktadır. Söz konusu düzenin savunulması ve toplumda adaletin sağlanması güçlü, güven veren ve adaletli bir ceza sistemi ile mümkün olmaktadır. Ceza hukuku, suç olarak nitelendirilen insan davranışlarını belirleyen ve bu davranışlara karşı ceza hukuku bağlamındaki yaptırımları öngören hukuk kurallarının tümü olarak nitelendirilebilir. Ceza hukukunun bu minvalde koruyucu ve cezalandırıcı işlevi bulunmaktadır, ayrıca cezalandırma fonksiyonunun gerçekleşmesi halinde de toplumu koruyucu işlevi meydana gelmektedir. Ceza hukuku bu fonksiyonlarını yerine getirirken birçok farklı hukuk müessesinden yararlanmaktadır. Bu kapsamda suçların özel görünüş biçimleri arasında yer alan içtima ve tekerrür kurumları bulunmaktadır. Ceza hukukunda içtima kavramı, gerçek içtimanın istisnası olarak yer alan suçların ve cezaların içtimai olarak şekillenmiştir. İçtima, birden fazla suçun bulunmasına rağmen faile tek ceza verilmesini yasadaki şartlar dâhilinde öngören bir ceza hukuku kurumudur. Tekerrür, bir kişinin daha önce işlediği bir suçtan dolayı mahkûmiyet hükmü kesinleştikten sonra tekrar suç işleyen kişinin durumunu ifade etmektedir. Tekerrür halinin oluşması için ceza kanununda yer alan şartların teşekkülü gerekmektedir. İçtima ve tekerrür müesseseleri vergi suçları bağlamında da değerlendirilmektedir. Vergi suçları, kamu düzenine karşı işlenen vergi kanunlarında belirtilen usul ve şekil ya da görev ve ödev hükümlerine vergi sorumlu ve mükelleflerinin cezayı gerektirecek düzeyde aykırı hareket etmesidir. Vergi ceza hukuku çerçevesinde yer alan içtima ve tekerrür kurumlarına ait düzenlemelerin değerlendirilmesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) md. 340 çerçevesinde belirtildiği üzere ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 5. maddesinin açık göndermesi gereği genel kanun statüsündeki TCK hükümleri tatbik edilecektir. Bu

1 Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi, İİBE, Maliye Bölümü, taner.ercan@klu.edu.tr,  
Orcid: 0000-0001-9647-0127

minvalde çalışmamızda, içtima ve tekerrür müesseselerinin Vergi Ceza Hukuku kapsamında değerlendirilmesi ve bu yöndeki güncel düzenlemelerin açıklanması amaçlanmıştır.

## 1. Giriş

Devletin en önemli temel görevi hukuka dayalı bir düzen kurmak ve bu düzenin sürekliliğini sağlamaktır. Devlet, bu vazifesini koymuş olduğu hukuk kuralları aracılığı ile ifa etmektedir. Tüm hukuk kurallarının temel gayesi insanların birbirleri arasındaki ilişkileri düzenlemek, bu sayede toplumsal barış ve düzen içerisinde yaşanmasını sağlamaktır. Ceza hukuku da bu minvalde diğer hukuk disiplinleri gibi bünyesinde bulundurduğu hükümler vasıtasıyla bu genel gayeye hizmet etmektedir. Ayrıca ceza hukukunda var olan yaptırımlar aracılığıyla ve onların önleyici etkisi ile hukuki değerlerin korunma amacını gerçekleştirmektedir. Ceza hukuku, temel olarak haksızlık oluşturan hangi insan davranışlarının suç sayılıp sayılmayacağını, söz konusu hareketlerin, tutum ve davranışların hangi şartlar altında fiiliyata dökülmesi durumunda suç oluşturacağını ve suç teşkil etmekte olan ilgili davranışların tatbiki sonrasında ne çeşit yaptırımların uygulanması gerektiğini tanımlayan bir hukuk disiplini. Yani ceza hukuku, suç oluşturan fiilleri ve bu fiillere yönelik olarak tatbik edilecek olan müeyyidelerin neler olduğunu göstermektedir. Modern ceza hukukunda suçun engellenmesi kapsamında suçun öğeleri haricinde cezai sorumluluğu farklı düzeylerde etkileyen kurumlara da yer verilmiştir. Bu müesseseler temel olarak suçun özel görünüş biçimleri arasında bulunan içtima ve tekerrür kurumlarıdır.

Ceza hukukunda yer alan içtima ve tekerrür müesseseleri vergi ceza hukukunda da uygulama alanı bulmaktadır. Hukukun genel prensipleri gereğince vergi suçları açısından TCK genel kanun hükmündedir (Şenyüz, 2020: 51). Buna göre 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) da bu minvalde hüküm bulunmakta olup TCK'nın 5. maddesinde "Bu Kanun'un genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" ibaresi bağlamında bu yöndeki ilişki açıklanmıştır. Söz konusu minvalde TCK'nın suçların içtima ile ilgili olan 42, 43 ve 44. maddeleri, yine 58. maddede belirtilen suçta tekerrürün ifade edildiği hükümler, Vergi Ceza Hukuku (VCH) bağlamında da tatbik edilecektir. Bir fiil ile birden fazla farklı suç ortaya çıkabilmekte ya da birden fazla fiil ile yasanın aynı hükmü ihlal edilebilmektedir. Bu süreçlerde suç içtima söz konusu olmakta ve failin tek suç işleme niyetinin var olduğu fikri içtima hali oluşmaktadır. Ceza hukukunda temel kural, gerçek içtima olarak ifade edilen "kaç fiil var ise o kadar suç, kaç suç var ise o kadar ceza vardır" prensibidir. Fakat TCK'da "birden çok suç işlenmiş olmasına rağmen faile tek suçtan dolayı ceza verilmesini"

gerektiren durumlar da bulunmaktadır. İşte ortada birden fazla suç olmasına rağmen faile sadece tek ceza verilmesini öngören haller durumunda “suçların içtimaı” kurumu ortaya çıkmaktadır. Suçun özel görünüm biçimlerinden bir diğeri olan tekerrür müessesinde ise daha evvel işlenmiş olan bir suçun kanunda belirtilen şartlar dahilinde tekrar işlenmesi halini ifade etmektedir. Tekerrür, gerek ilk defa suç işleyen kişilerin yeni bir suç işlemesini engellemek gerekse toplumun tehlikeli suçlular nezdinde korunmasını gaye edinen ve hukukumuzda cezaların şahsileştirilmesi araçlarından biri olarak kabul edilen bir ceza müessesidir. Vergi suçları bağlamında da içtima ve tekerrür müesseseleri yasada belirtilen şart ve koşulların sağlanması durumunda TCK kapsamında değerlendirilmektedir.

Bu çalışmada, içtima ve tekerrür müesseselerinin TCK kapsamındaki anlamı, özel kanun hükmünde olan Vergi Ceza Hukukundaki yeri ve VUK'taki vergi suçlarının içtima ve tekerrür halleri çerçevesinde değerlendirilmesi yapılacak olup bu konudaki güncel düzenlemeler hakkında bilgi verilecektir.

## **2. İçtima ve Tekerrür Kavramlarının Türk Ceza Kanunu'ndaki Tezahürü**

Devletin temel işlevi vatandaşların can ve mal emniyetini sağlayacak hukuksal bir düzen tesis etmek ve bunu daim kılmaktır. Devlet, bu vazifesini oluşturduğu hukuk kuralları aracılığı ile uygulamaktadır (İçel & Donay, 2005: 3). Genel olarak bütün hukuk kurallarının gayesi, toplumu oluşturan bireyler arasında meydana gelen ilişkileri tertiplemek ve bu sayede toplumun barış, dirlik ve düzen çerçevesinde yaşamasını sağlamaktır. Bu konuda ceza hukuku da toplumsal düzenin hukuk kuralları kapsamında devam etmesini tıpkı diğer hukuk disiplinleri gibi sağlamakta, kendi bünyesinde bu genel amaca katkıda bulunmaktadır. Ceza hukuku, temel olarak haksızlık içeren ne gibi fiil ve davranışların suç minvalinde değerlendirilmesi gerektiğini, söz konusu fiil ve davranışların hangi şartlarda işlenmesi durumunda suç teşkil edeceğini ve bu suç oluşturan hallerin işlenmesiyle ne çeşit yaptırımların tatbik edilmesini tayin eden bir hukuk disiplinidir (Koca & Üzülmüş, 2016: 4). Ceza hukuku bünyesinde yer alan yaptırımların engelleyici yönü yardımıyla hukuki değerlerin korunması fonksiyonu yerine getirilmektedir. Bahsi geçen hukuki değerler, kaostan arındırılmış bir toplumsal düzenin sürmesi için hukukun temel olarak kabul edildiği bir toplumda korunması zorunlu, soyut ve manevi değerleri içermektedir. Ceza hukuku da bu görevini söz konusu düzeni bozmaya ve ortadan kaldırmaya yönelik saldırıları suç olarak nitelendirerek yerine getirmektedir. Suç, yasada suç olarak belirtilmiş ve gerçekleştirilmesi durumunda karşılığında ceza ve güvenlik tedbirleri

yaptırımıyla karşılanan fiiller ve hareketler olarak tanımlanabilir. Ceza hukuku, haksızlık oluşturan fiilleri suç kapsamına almasıyla birlikte toplumsal hukuki değerleri daha etkin bir şekilde korumayı amaçlamaktadır (Mutluer, 1979: 73). Suç oluşturan haksızlığı gerçekleştirenlere karşı ceza ve güvenlik tedbirleri uygulanmakta olup suç fiilinin işlenmesinden sonra oluşan netice ve ihlal edilen yasa hükümlerine göre suç sayısı da tespit edilmektedir. Ceza hukukunda suçun icrai faaliyetine başlamadan suçun icrai aşamasında suçun tamamlanamadığı durumlar, fail ya da failerin ortaya çıkardığı neticelere göre birçok farklı durumu barındırmaktadır. Bu ve benzeri durumlarda suç ve cezalarda farklılıklar ortaya çıkmakta, suçların işleniş süreçlerinde özellik içeren haller meydana gelmektedir. Suçun normal işlenişine göre hususiyet arz eden vaziyetler “suçlarda içtima (birleşme) ve tekerrür” kavramları çerçevesinde yer almaktadır (Ersoy, 2002: 68). Temel düzeyde modern ceza hukuku minvalinde suçun engellenmesine yönelik olarak suça ait unsurların haricinde cezai sorumlulukların muhtevasını genişleten ya da daraltan kurumlara da yer verilmektedir. Bu çerçevede 1 Haziran 2005 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda (TCK) bulunan kurumlar, yasanın 43. ve 58. maddelerinde yer alan içtima (birleşme) ve tekerrür müesseseleridir.

## 2.1. İçtima Kavramı

Arapça “cm“ kökünden gelen içtima kelimesi, toplanma, kavuşum ve birleşme gibi anlamlara gelmektedir (TDK, 2022: 1). Hukuk disiplninde de içtima sözcüğü, bir ceza hukuku kaidesi olarak farklı biçimlerde algılanmaktadır. Yasalarda kanuni tipe uygun olan ve doğal olarak bir yaptırıma bağlanan her netice prensip olarak farklı ve bağımsız bir suçun meydana gelmesine sebep olmaktadır. Yani fail, hareketleri dolayısıyla oluşumuna neden olduğu sonuç sayısı kadar suç işlemekte ve suçların her biri için ayrı bir ceza almaktadır (Narter & Sarıcaoğlu, 2013: 77). Bu minvalde ceza hukukunda da “kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır” prensibi geçerli olmaktadır. Bu yaklaşıma göre işlenen her suçun karşılığında fail ayrı ayrı ceza alacak ve bu yönde verilen her bir ceza da bağımsızlığını muhafaza edecektir. Ceza hukukunda fiili kaide gerçek içtima olmakla birlikte istisna hükmü suçların içtimai olarak değerlendirilmektedir. İçtima kurumu ceza hukukunda iki ayrı şekilde tezahür etmektedir, bunlar “suçların içtimai ve cezaların içtimai” olarak yer almaktadır (Edizdoğan vd., 2007: 18).

### 2.1.1. Türk Ceza Kanunu’nda Suçların İçtimai

Suçun ortaya çıkması kanuni tipe uygun olan her neticenin varlığıyla ilişkilidir. Ancak söz konusu neticenin birden fazlaca hareketten ortaya çıkması birden çok suçun varlığını göstermez (Artuk & Gökçen, 2015: 682). Fail,

bir tek hareket vasıtası ile birden fazla sonuç ve birden fazla yasa hükmüne aykırı gelerek suç oluşturabilirken birden fazla fiil ile de yine tek bir netice gerçekleştirip suç işleyebilir (Şenyüz, 2020: 493). Suçların görünümü işlenen fiil ve ihlal edilen yasa hükümlerine göre farklılık göstermektedir. Söz konusu durum genellikle şu seçenekleri ortaya koymaktadır.

- Fail tek ve ihlal ettiği kanun hükmü de tek ise doğal olarak tek bir suçun varlığından bahsedilecektir. Bu durumda da içtimanın gerçekleşmesi için bir neden bulunmamakta yasanın hangi hükmü ihlal edildi ise ilgili ceza verilecektir.
- Tek bir fiil vasıtasıyla yasanın birçok hükmü ihlal edilerek birden fazla değişik suç da ortaya çıkabilir. Bu durumda tek fiil ile birlikte birden fazla suç zuhur etmekte ve dolayısıyla fikri içtima (görünürde birleşme) söz konusu olmaktadır.
- Birden fazla fiil ile yasanın sadece bir hükmü ihlal de edilebilir ve bu durumda failin suç işleme icrası çerçevesinde muhatap olacağı suç zincirleme suçtur.
- Birden fazla hareket vasıtasıyla birden fazla ihlal ve birden fazla suç da işlenebilmektedir. Böyle bir durum halinde her bir suç kanunlarda belirtildiği üzere ayrı ayrı cezalandırılmaktadır (Üyümez, 2016: 55-56).

Suçların içtimai, yasal düzenleme kapsamında birden fazla kanun hükmünün ihlal edilmesi ve doğal olarak hayatın olağan akışı çerçevesinde ortaya birden fazla suç çıkmasına rağmen suçların tek failde toplanması, dolayısıyla faile tek ceza verilmesinin öngörüldüğü bir hukuk kurumudur (Koca & Üzülmöz, 2016: 131). Bu minvalde suçların birleşmesinde tek fail vasıtasıyla birden fazla yasa hükmü ihlal edilmekte olup birden fazla suçun tek failde birleştirilmesi sağlanmıştır. Ancak içtima hükümleri tatbik edilebilmesi için yasada bunun düzenlenmiş olması gerekmektedir, aksi takdirde birden fazla fiil ile oluşan suçların cezalandırılması yasaya mütenasip bir şekilde gerçekleştirilmektedir (Bayraklı, 2017: 3). Ceza hukukunda “kaç fiil varsa o kadar suç, kaç suç varsa o kadar ceza vardır” ilkesinin bir istisnası olan içtima kurumu, TCK’da yasanın ikinci kısım beşinci bölümünde “Suçların İçtimai” başlığı altında yer almaktadır. Kanunda suçların içtimai, “bileşik suç (m.42), zincirleme suç (m.43/1), aynı neviden fikri içtima (m.43/2-3) ve farklı neviden fikri içtima (m.44)” şeklinde düzenlenmiştir. 765 sayılı mülga TCK’da da fikri içtima ve zincirleme (müteselsil) suç kurumları yer almaktadır. Yine 765 sayılı mülga TCK’nın farklı bölümlerde suçun neticesi bağlamında “mütemadi, muhtelit, müterakki ve mürekkep” suç şekillerine de yer verilmiştir.

Bu suç şekilleri 5237 sayılı TCK'da suçların içtima bölümünde bulunmasa da yağma (m.148), kişiyi hürriyetinden yoksun kılma (m. 77) gibi yasanın ilerleyen maddelerinde hüküm altına alınmıştır (Mutluer, 1979: 75).

Bileşik suç, lafzi olarak TCK'nın 42. maddesinde da şu şekilde belirtilmiştir; “Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz”. Bu suç tipinde birbirinden ayrılmayan iki suç fiili bulunmakta olup kendisini teşekkül eden fiiller sebebiyle ayrı suçlara ayrıştırılması söz konusu olmamaktadır. Yasada “biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması” lafzının kastı, suçlardan birisinin amacı diğerinin ise o gayeye ulaşmak için araç durumunda olmasından kaynaklanmaktadır (Erem, 1966: 670). Bileşik suç iki biçimde ortaya çıkmaktadır, bunlardan ilki suçlardan biri diğerinin unsuru, ikinci olarak da “diğerinin ağırlaştırıcı nedeni” olmaktadır. Fail bir suçu işlediği veya ilgili suç vasıtasıyla suç olan bir başka fiili işlediği durumda bileşik suç hükümlerinin tatbik edilmesi için birtakım şartların da bulunması gereklidir. Öncelikle suç sayılan fiiller ile ilgili olarak suçun düzenlendiği maddede ilgili fiil yer almalıdır. Ayrıca yasa maddesinde “unsur suçun” kesinlikle o suçu meydana getiren öğelerden ya da ağırlaştırıcı sebep olarak belirtilen faktörlerden olması gerekmektedir. Aksi takdirde ilgili fail hakkında her suç için ayrı ceza uygulama prensibi gözetilecektir. Örnek olarak TCK m.148'de düzenlenmiş olan yağma suçu hırsızlık ve cebir suçlarının bileşiminden oluşan yeni bir suçtur. Bu minvalde tehdit suçu ya da cebir suçu meydana gelen suçun unsurları olarak yer almaktadır (Şen, 2006: 134). Nitekim Yargıtay CGK'nun 19.02.2013 tarihli, E. 2012/6-1523 ve K. 2013/66 kararındaki somut olaydaki bozma kararını bileşik suç yönünden değerlendirmiştir.

Zincirleme suç, birden çok fiilin ve birden fazla suçun varlığını ifade etmektedir. TCK'nın 43. maddesinde zincirleme suç hükümleri şu şekilde belirtilmiştir; “(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. (Ek cümle: 29/6/2005 – 5377/6 md.) 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”. Bu suç tipinde fail tarafından her biri aynı suçu oluşturan fiiller arka arkaya veya farklı periyotlarda ihlal etmekte, birden çok fiil ve birden fazla suç oluşmasına rağmen faile tek ceza verilmek-

tedir. Bunun sebebi failin suç işleme kararındaki birlik olup suçların aynı kişiye karşı suç işleme icrası kapsamında gerçekleştirilmesidir. Bu durum çerçevesinde faile suç sayısınınca değil tek ceza verilecek ancak söz konusu cezada belli bir oranda artırım yapılacaktır (Koca & Üzülmöz, 2016: 134). Çünkü müteselsil yani zincirleme suçta önemli olan husus içtima halinde olan ve tek başına suç olarak nitelendirilen çeşitli neticelerin tek başlarına da suç oluşturma hususiyetlerinin bulunmasıdır (Dönmezer& Erman, 1997: 392). Diğer yandan zincirleme suçtan bahsedilebilmesi için birtakım şartların oluşması, gerçekleşmesi gerekmektedir. İlk olarak işlenen suçların aynı nitelikte ve birden fazla olması elzemdir. Failin fiilleri belirli olan aynı gayeye yönelik ve söz konusu faaliyetlerin arasında kayda değer bir zaman aralığı bulunmuyorsa fiil tek olduğu kabul edilecektir (Sancar, 2007: 250). İkinci olarak, aynı kişiye yönelik değişik zamanlarda aynı suç birden fazla işlenmelidir. Yargıtay 13. CD, 19.01.2016 tarih, E: 2015/17203, K: 2016/775 kararında üç gün ara ile işlenmiş olan hırsızlık suçunda “suç için zaman birliğinin” olduğunu belirtmiştir. Suçlar arasında makul zamanın haricinde suçların da aynı olması önem arz etmektedir. Ayrıca suç birden fazla kişiye tek bir fiil vasıtası ile de işlenmiş olabilir ve bu durumda zincirleme suç hükümleri tatbik edilebilecektir. Örneğin bir uçağın kaçırılması halinde suç tek olmasına karşın mağdurlar birden fazla ise her bir mağdura yönelik zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir (Bayraklı, 2017: 7). Üçüncü olarak, fail bir suç işleme kararı çerçevesinde hareket etmelidir böylece işlenen suç fiilleri kapsamında bir bütünlük tesis edilebilecektir. Dördüncü şart ise yasada zincirleme suç hükümlerinin tatbik edilmeyeceği suçlar çerçevesinde yer alan suçlardan olmamalıdır. Yani birden fazla işlenen suçun, kamu düzen ve bütünlüğünü bozan, zarar veren kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma gibi suçlar arasında yer almamalıdır (Şen, 2006: 136).

Fikri içtima (görünürde birleşme), aynı fiil vasıtası ile (tek fiil) birden fazla suçun oluşmasına sebep olunmasıdır. TCK'nın 44. maddesinde fikri içtima şu şekilde belirtilmiştir; “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır”. Fikri içtimanın yasalarda bulunma sebebi, failin kusurlu fiili vasıtasıyla gerçekleştirmek istemiş olduğu suçtan farklı, değişik suçların ortaya çıkması halinde kusurunu aşan fiiller sebebiyle cezalandırmasının önüne geçilmesidir. Fikri içtimanın da bu bağlamda bazı şartları bulunmaktadır, bunlar; fiilin tek olması, fiilin sonucunda birden fazla suçun oluşması ve ortaya çıkan suçların kovuşturma ve cezalandırılabilme şartlarına haiz olmasıdır (Koca & Üzülmöz, 2016: 133). Fikri içtimada suçların toplanarak tek bir suç sayılmasındaki temel amaç suçların gerçek anlamda tek bir suç olarak kabul edilmesidir. Fikri içtima “non bis in idem” şeklinde

belirtilen hukuk prensibi çerçevesinde çifte ceza yasağını da sağlamaktadır. Söz konusu prensip, bir kimsenin işlemiş olduğu fiilden dolayı iki kez yargılanamayacağı ve bu yönde ceza alamayacağını ifade etmektedir (Dönmezer & Erman: 1997: 384). Fikri içtimada temel gaye “non bis in idem” ilkesi ile uyusmaktadır, çünkü fikri içtimada failin işlediği fiil tektir. Bu prensip, failin kabahatlerden en ağır olanı ile cezalandırılmasını failin tek bir suç işlemesine yönelik olmasına bağlamaktadır. Örnek olarak tehdit vasıtasıyla yağma suçu işlemeye karar vermiş olan bir fail, mağduru sindirmek için ateş etmesiyle seken kurşunun bir başkasını yaralaması “failin işlenen suçlar bakımından kısmen örtüşmesi” anlamına gelecek ve fikri içtima hükümleri uygulanabilecektir (Koca & Üzülmöz, 2016: 136). Bu minvalde Yargıtay 9. CD’nin 22.09.2011 tarihli, E.2011/9401 K.2011/27205 kararında “TCK’nun 44. maddesinde düzenlenen fikri içtima kuralı uyarınca” atfı ile fikri içtima vurgusu yapmıştır (Özdemir, 2022: 3).

### 2.1.2. Cezaların İçtimanın Türk Ceza Kanunu’ndaki Yeri

Birden fazla fiil ile vasıtasıyla yasanın birden çok ve farklı hükmü ihlal edilebilir. Bu vaziyette ortaya çıkan her bir sonuç farklı bir suç unsuru olarak yorumlanarak cezalandırılmaktadır. Söz konusu durum çerçevesinde oluşan sorunsal doğal olarak suçların değil “cezaların birleşmesi” kurumu vasıtası ile çözümlenmektedir. Failin birden çok suç işlemesi durumunda ve işlemiş olduğu her bir suç sebebiyle cezalandırılması durumunda bu suçların tamamının birleştirilerek tatbik edilmesi haline “cezaların içtimai” denmektedir. Cezaların birleşmesini, suçların içtimaini ifade eden diğer birleşme kavramlarından ayırmak gayesiyle “gerçek içtima” terimi kabul edilmektedir (Şenyüz, 2020: 496). TCK’da “kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır” kuralı geçerlidir. Bu bağlamda işlenen her bir suçtan ayrı ayrı cezalara hükmedilmekte ve tatbik edilen her bir ceza kendi nev’i kapsamında bağımsızlığını muhafaza etmektedir. Bu duruma fiili olarak gerçek içtima denmektedir ve ceza hukukunda gerçek içtima geçerlidir, istisna ise suçların içtimai kurumudur (Koca & Üzülmöz, 2016: 131).

Cezaların içtimai halinde birden çok kesinleşmiş ceza bulunmakta iken suçların içtimainde yasal olarak tek suç ve söz konusu suçun karşılığında verilen tek ceza vardır. Bu minvalde suçların içtimai, cezaların içtimaina konu teşkil etmemektedir. (Candan, 2008: 57). Birleşme hükümleri çerçevesinde ya fiillerin kaynaşmış olduğu varsayılacak ve tek bir ceza verilecek (suçların içtimai) veya fiillerin değerlendirilmesi ayrı ayrı yapılarak cezaların birleştirilmesi (cezaların içtimai) yönünde karar verilecektir (Şenyüz, 2020: 496). Türk hukukunda cezalarda içtima konusu 5275 sayılı “Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun” (CGTİK)’ da düzenlenmiştir. Yasada



infazla ilgili kararların yer aldığı sekizinci bölümde bulunan “birden fazla hükümdeki cezaların toplanması” başlığında birleşme ortaya konmuştur. CG-TİK’nun 99. maddesinde söz konusu durum şu şekilde açıklanmıştır; “Bir kişi hakkında hükmolunan her bir ceza diğerinden bağımsızdır, varlıklarını ayrı ayrı korurlar. Ancak, bir kişi hakkında başka başka kesinleşmiş hükümler bulunur ise, 107 nci maddenin uygulanabilmesi yönünden infaz hâkimliğinden bir toplama kararı istenir. (Ek cümle:14/4/2020-7242/42 md.) Adli para cezasından çevrilen ve ceza infaz kurumunda infaz edilme aşamasına gelen hapis cezaları da toplama kararına dahil edilir”. Yasanın 107. maddesinin konu itibarıyla “şartlı salıverme” ile ilgili olduğu göz önüne alınırsa bahsi geçen esasların cezalarının içtımai için geçerli olduğu kabul edilmektedir. Çünkü hukuk sistemimiz toplama sistemini benimseyerek ilgili hükmü bu yönde desteklemektedir (Şenyüz, 2020: 244). Hukuk sisteminde cezaların içtımai kurumunda belli başlı sistemler bulunmaktadır, bunlar;

- Cezaların toplanması: İnfaz kurumu kapsamında faile tahmil edilmiş olan ne kadar ceza bulunmakta ise bunlar toplanmaktadır. Almanya, Küba, Brezilya gibi ülkelerin yanında Türkiye’de de “toplama sistemi” benimsenmiştir.
- Cezaların artırılması: Bu sistem çerçevesinde faile teşmil edilen en ağır ceza temel alınarak belirli bir oranda artırım yapılmaktadır. Portekiz, Avusturya, Arjantin, Yunan ceza hukukları cezaların artırılması sistemini kabul etmişlerdir.
- Cezaların yutulması: Faile tahmil edilmiş olan en ağır ceza temel alınarak infaz sürecinde faile bu ceza nev’i dahilinde ceza verilmektedir. Osmanlı döneminde bu sistem uygulanmış olup Fransız ceza hukukunda da söz konusu sistem geçerlidir.
- Karma sistem: Cezaların toplanması, Cezaların artırılması ve Cezaların yutulması sistemlerinden teşekkül edilen, bahsi geçen sistemlerin karışık olarak uygulanması esasına dayanan bir sistemdir (Doğan, 2011: 89-93).

## 2.2. Tekerrür Kavramı

Tekerrür kelimesi Arapça kökene sahip olup Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde “tekrarlanma, bir daha olma” anlamlarına gelmektedir (TDK, 2022: 1). Ceza hukuku çerçevesinde yorumlandığında tekerrür kelimesi, belirli bir suç sebebiyle hüküm giyen ve hükmü kesinleşmiş olan hükümlünün yasanın belirlemiş olduğu koşullar minvalinde iki ya da üçüncü defa suç işlemesi durumunu ifade etmektedir. Diğer bir tanımla tekerrür, “bir

kişinin daha evvel işlemiş olduğu bir nedenle kesin olarak mahkum edilmesi akabinde belirli bir zaman dilimi içerisinde tekrar suç işlemesi” halidir ve bu durumdaki kişiye “mükerrir” denmektedir (Rençber, 2017: 62). Tekerrür hali TCK’nın 58. maddesinde düzenlenmiş olup söz konusu yasada tekerrür, verilen cezanın arttırılmasını gerektirecek bir sebep olarak değil suç işleyen kişi hakkında hükmolunan cezanın infazı aşamasında göz önüne alınan bir gerektirir. Hatta infaz sonrası süreçte yer alan “denetimli serbestlik tedbiri”nin bir nedeni olarak kabul edilmektedir (Organ & Çevikcan, 2011: 57). Doktrinde tekerrürü destekleyen ve aleyhine görüş bildiren birçok fikir bulunmaktadır. Bunlardan tekerrürü kabul eden “sübjektif teoriye” göre failin cezası tekerrür sebebiyle derhal arttırılmalı, hâkime ceza konusu ile ilgili takdir hakkı verilmelidir. Keza TCK’da da sübjektif görüşe yakın bir anlayış kabul edilmiştir. Cürm-i ehliyet teorisi olarak ifade edilen bu anlayışa göre şu şekilde bir değerlendirme yapılmaktadır. İlk suçu ile cürm-i ehliyete sahip olan fail, yeni bir suç işleyerek cürm-i ehliyetinin daha yoğun olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla faile bu durumda olağan tedbirden farklı bir tedbir tatbik edilmesi gerekmektedir (Rençber, 2017: 63).

Tekerrür şartları açısından öğretide bir inceleme yapıldığında “sistemler” olarak da ifade edilen tekerrür türleri bulunmaktadır. Bunlar; “gerçek tekerrür – mefruz tekerrür, genel tekerrür – özel tekerrür, süreli tekerrür – süresiz tekerrür, milli tekerrür – milletlerarası tekerrür ve mecburi tekerrür – ihtiyari tekerrür” şeklinde sıralanabilir (Rençber, 2017: 64).

Gerçek Tekerrür - Varsayılan (Mefruz) Tekerrür: Yasa önceki suçtan kaynaklanan cezanın tamamı ile çekilmesini (infazı) talep ediliyorsa gerçek tekerrür, ancak sadece mahkumiyetin kesinleşmesini yeterli görüyorsa mefruz tekerrür söz konusudur. TCK’da tekerrür sistemlerinden “varsayılan tekerrür” kabul edilmiştir (Demirbaş, 2005: 556).

Genel Tekerrür - Özel Tekerrür: Tekerrürün tatbik edilebilmesi için işlenen suçların benzer, özdeş olması yönünde bir şart bulunmakta ise yani mahkumiyet sebebi olan suç ile daha sonra işlenen suç arasında bir özdeşlik, benzerlik aranıyorsa özel tekerrür, diğer yandan söz konusu iki suç arasında bir ayniyet, özdeşlik aranmıyorsa genel tekerrür bulunmaktadır (Dönmezer & Erman: 1997: 133). 765 sayılı mülga TCK’da hem genel hem de özel tekerrür kabul edilmişken 5237 sayılı TCK’da genel tekerrür benimsenmiştir (Bozdağ, 2009: 65).

Süreli Tekerrür - Süresiz Tekerrür: Tekerrürün varlığından bahsedilebilmesi için ilk mahkumiyetten sonra ya da cezanın infazından itibaren belirli bir zaman dilimi içerisinde sonraki suçun işlenme şartı bulunmakta ise süreli

tekerrür geçerlidir. Diğer yandan ilk mahkûmiyete yönelik karardan itibaren ne kadar süre geçmiş olursa olsun tekrar suç işlenmesi halinde ikinci işlenen suçun cezasının tekerrür sebebi ile arttırılacağı öngörülen sistem de süresiz tekerrür olarak adlandırılmaktadır (Küçükaya, 2015: 194). TCK'da süreli tekerrür sistemi benimsenmiştir (Bozdağ, 2009: 65).

Milli Tekerrür - Milletlerarası Tekerrür: Tekerrür çerçevesinde yer alan mahkûmiyet sadece ilgili ülke mahkemeleri vasıtası ile verilen hükmü içeriyorsa milli tekerrür, söz konusu hüküm farklı ülke mahkemeleri tarafından verilmiş ise milletlerarası tekerrürden bahsedilmektedir (Şenyüz, 2020: 497). TCK'da milli tekerrür sistemi benimsenmekle birlikte TCK m. 58/4'de yer alan “kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik” suçlarında milletlerarası tekerrür sistemi kabul edilmiştir.

Mecburi Tekerrür - İhtiyari Tekerrür: Kanunda bulunan gerekli şartların vasıl olması halinde tekerrür uygulanmasının zorunlu olması gerekiyorsa mecburi tekerrür, kanunda belirtilen şartların vuku bulmasında rağmen hâkime tekerrüre yönelik hüküm vermede takdir yetkisi veriliyorsa ihtiyari tekerrür söz konusudur. TCK'da zorunlu tekerrür sistemi benimsenmektedir (Ak, 2015: 259).

Tekerrür hükümlerinin tatbik edilebilmesi için birtakım koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir ancak tekerrüre ait şartların oluşmaması halinde tekerrüre ait kararlar gerçekleştirilemeyecektir. Tekerrürün şartlarına haiz olmak için öncelikle TCK'nın tekerrürü düzenleyen 58. maddesinden bahsetmek gereklidir. Söz konusu maddenin 1. ve 2. fıkrasında; “ (1) Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez. (2) Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı; a) Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl, b) Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adlî para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl, geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz” hükmü yer almaktadır. Söz konusu yasa hükmü lafzından da anlaşılacağı üzere bir suçluya tekerrürün uygulanabilmesi için belirli şartların tamamının aynı zamanda gerçekleşmesi gerekmektedir, bu koşullar;

- Daha evvelden işlenmiş bir suçta verilen kesinleşmiş bir mahkûmiyetin olması gerekmektedir. Söz konusu şartın varlığından bahsedebilmek için failin yasalarca suç olarak nitelendirdiği bir harekette bulunmuş ya da teşebbüs aşamasında kalmış olması gereklidir (Şenyüz, 2020:

22). TCK'nın 58/1 maddesinde mefruz tekerrür benimsendiğinden dolayı tekerrürün hükümlerinin tatbik edilebilmesi için cezanın infazı (gerçek tekerrür) değil fail hakkında "kesinleşmiş mahkumiyet kararı"nın var olmasını yeterli kabul etmektedir. Bu durumda tekerrürün yasa çerçevesinde uygulanabilmesi için cezaya yönelik bir infazın gerçekleşmesine gerek bulunmamaktadır. Ayrıca kesinleşmiş olan ceza hükmünü tüm sonuçları ile ortadan kaldıran "cezanın ertelenmesi, af, zamanaşımı, şikâyetten vazgeçme, ön ödeme, fiilin suç olmaktan çıkarılması ve şartlı salıverilme" gibi sebepler var olmadığı sürece tekerrür hükmü tatbik edilebilecektir (Dönmezer & Erman, 1997: 164).

- Tekerrürün uygulanabilmesi için yeni bir suçun işlenmiş olması gerekmektedir. TCK m.58 kapsamında failin daha evvel işlediği suçtan dolayı hakkında kesin hüküm bulunmasının ardından yeni bir suç daha işlemiş olması gerekmektedir. TCK mefruz tekerrürü benimsediği için önceki suçun infaz edilmiş olması gerekmez, cezanın kesinleşmesi yeterlidir. Ayrıca sonradan hukuka aykırı fiilin suç teşkil eden bir fiil olması gereklidir ve tekerrür hükümlerinin tatbik edileceği suç bu minvalde yeni (daha sonra işlenen) suç olacaktır. Söz konusu suç tamamen tekemmül etmiş olacağı gibi teşebbüs aşamasında da kalmış olabilir (Özbey, 2010: 57). Diğer yandan kesinleşmiş cezadan sonra işlenen suç önceki suçla aynı olabileceği gibi farklı türden de olabilir. Örneğin daha evvel işlemiş ve cezası kesinleşmiş olan suç hırsızlık, daha sonra işlenen suç yasal defterlerin ortadan kaldırılması ile ortaya çıkan bir kaçakçılık suçu ise kaçakçılık suçu açısından tekerrüre yönelik hükümler tatbik edilebilecektir (Şenyüz, 2020: 499).
- Önce ve sonra işlenen suçların kastla işlenmiş olması yani taksirli suç olmaması gerekmektedir. Kasıtlı suçlar ve taksirli suçlar TCK'nın 58/4. maddesinde ifade edildiği üzere tekerrürde esas olmamaktadır. "Kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz. Kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçları hariç olmak üzere; yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler tekerrüre esas olmaz". Önce ve sonra işlenen suçlarda bir aynı durum olması şart değildir ancak her iki suçun de kasta dayanan herhangi bir suç olması yeterli olmaktadır.
- Kesinleşmiş olan suçtan sonra işlenen sonraki suçun belirli bir süre içinde işlenmiş olması gerekmektedir. Sonraki suçun tekerrür süresi dahilinde işlenmesi şarttır aksi takdirde tekerrür hükümleri yeni

suç için geçerli olmayacaktır. Kanun koyucu tekerrür hükümlerinin tatbikinde önceki mahkumiyetin infazını zorunlu görmediği halde tekerrür sürelerinin işlemeye başlamasını hükümlünün mahkumiyetinin tamamı ile infaz edilmesine bağlamıştır. Yani infaz nihayete ermeden evvel tekerrürün diğer şartlarına uygun bir suç işlense dahi tekerrür hükümleri sonradan işlenen suç için tatbik edilemeyecektir. Söz konusu süreler yasanın 58/2 maddesinde şu şekilde belirtilmiştir; “(2) Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı; a) Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl, b) Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adlî para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl, geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz”.

Tekerrür ceza hukukunda bir suç politikası aracı olarak tatbik edilmektedir. Buna göre ilke defa suç işleyen kişilere kıyasla tekerrüre düşen kişilerin toplum düzeni açısından daha tehlikeli olduğu düşünülmektedir. Söz konusu duruma binaen mükerrirlere suç işlemeyi alışkanlık veya bir meslek haline getirmelerini önlemek adına farklı bir ceza politikası ya da infaz rejimi tatbik edilmesi doğaldır. Nitekim TCK'nın 58/6 maddesinde bu konuda nasıl bir tasarrufta bulunulacağı belirtilmiştir, buna göre: “Tekerrür halinde hükümlenen ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. Ayrıca, mükerrir hakkında cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır”. TCK genel, süreli ve mefruz tekerrür sistemini benimsemiş ve sonraki suçun cezasını mükerrirlere yönelik olarak değerlendirmiştir. Ayrıca kanun koyucu tekerrür hükümlerinin tatbikinde TCK 58/5'e göre belirli bir yaş sınırı getirmiştir. Fail suçu işlediğinde 18 yaşını doldurmadığı takdirde tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır. Burada tekerrür kaidesinin tatbik edilmeme hali sonraki suç işlendiği zaman kişinin 18 yaşını doldurmaması durumunda geçerli olmaktadır. Yani önceki suç ne zaman işlenmiş olursa olsun sonraki suçun işlendiği tarih itibarıyla fail 18 yaşını doldurmuş ise tekerrür hali mümkün olmaktadır. Diğer yandan tekerrür hükmünün uygulanamayacağı diğer durumlar TCK'nın 58. maddesinin 3. fıkrasında belirtilmiştir, buna göre: “Tekerrür halinde, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adlî para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükümlenir” şeklinde belirtilmiştir.

### 3. Vergi Suçlarında İçtima Hali

Ceza hukukunda temel prensiplerden biri “quot crimina, tot poenae” yani “kaç fiil var ise o kadar suç, kaç suç var ise o kadar ceza vardır” ilkesidir (Koca

& Üzülmüş, 2016: 131). Söz konusu prensibe göre temel kural cezaların içtimaı (gerçek içtima) olup işlenmiş olan her bir suç itibarıyla ayrı bir cezaya yer verilmesi ve doğal olarak her bir cezanın bağımsızlığını muhafaza etmesidir. Ancak suçla mesnet olacak her bir fiilin ceza hukuku kapsamında tespit edilen suçların sayısına göre cezalandırılması gerekliliği ve bunların tespiti zorunluluğu, içtima kurumunun TCK'da özel olarak düzenlenmesini gerekli kılmıştır. Çünkü bu şekilde birçok suç tipinin ihlal edilmesi durumunda adil cezanın tespit edilebilmesi, içtima kurumunun yasalarda yer alması ile mümkün olabilmektedir (Göktürk, 2014: 32). Bu minvalde içtima, Vergi Ceza Hukukunda da uygulama alanı bulmaktadır çünkü VUK ile TCK arasında özel-genel kanun ilişkisi söz konusudur. VUK açısından içtimaın TCK çerçevesinde tatbik edilmesi, TCK'nın genel kanun olmasından ve VUK'ta yer alan vergi suçlarında içtima'ya dair hükümlerin bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Nitekim TCK'nın 5. maddesinde “Bu Kanun’un genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” hükmü ile konuya açıklık getirilmiştir. Bu yönde içtima kurumunun vergi suçları kapsamındaki değerlendirilmesi, içtimaın TCK çerçevesinde yer alan 42, 43 ve 44. maddelerinde yer alan düzenlemeler gereğince yapılmaktadır.

Adli vergi suçlarının içtimaı fikri içtima (görünürde birleşme) ve zincirleme suç kavramları çerçevesinde şekillenmektedir. Vergi suçları özelinde de içtima ile ilgili hükümlerin yalnızca “VUK md. 359'da yer alan vergi kaçakçılığı suçu, VUK md. 362'de bulunan vergi mahremiyetini ihlal suçu ve VUK md. 363 kapsamındaki mükelleflerin özel işlerini yapma suçu” için geçerli olduğu yasadaki açıkça anlaşılmaktadır (Demirkan, 2010: 82). “Non bis in idem” olarak ifade edilen ve çifte ceza yasağını sağlayan fikri içtima, vergi suçlarında da geçerli olmakla birlikte tek bir fiil ile vergi suçu ve eşzamanlı olarak bir başka suç oluşmuş ise geçerli olmaktadır. Fakat VUK md. 340 kapsamında bir durum söz konusu olduğunda içtima kabul edilmeyecektir (Şenyüz, 2020: 494). Buna göre: “Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezası ile cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz”. Yani bir fiil ile vergi kabahati ve vergi suçunun işlenmesi halinde ilgili kabahatin cezalandırılması vergi suçu çerçevesinde gerçekleştirilecek herhangi bir soruşturma ya da kovuşturmayaya veya cezaya engel teşkil etmemektedir. Diğer taraftan tek fiil ile değil de birden fazla fiilin gerçekleştirilmesi ile yasadaki bulunan aynı hüküm ihlal edilebilmektedir. Failin bir suçun işlenmesi kararına varması ile birlikte bunun

icrası çerçevesinde aynı suçun birden fazla defa işlenmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda da TCK'nın 42. maddesinde yer alan “zincirleme suç (müteselsil suç)” kavramı kabul edilmektedir. Bu suç tipinin varlığından söz edebilmek için olası suçun tek bir suç işleme iradesinden kaynaklanması, suç fiillerinin farklı zamanlarda işlenmesi, birden fazla suçun olması ve ilgili suçların aynı olması gerekmektedir (Bayraklı, 2017: 12-13). Bu kapsamda işlenen fiiller birden fazla olsa da söz konusu durum kapsamında tek bir cezaya hükmedilebilecektir.

VCH'nda zincirleme suç değerlendirilmesi bulunmamaktadır ancak son düzenlemeler ışığında vergi kaçakçılığı fiilleri kapsamında “zincirleme suç” hükümlerinin tatbik edilebilmesi mümkün olabilecektir. Söz konusu kararın ortaya çıkmasında “Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun vermiş olduğu birçok kararda kaçakçılık suçlarının farklı hesap dönemleri içerisinde işlenmesi halinde zincirleme suç şartının gerçekleşmeyeceğini” ifade eden kararları etkili olmuştur. Buna göre Yargıtay CGK, 05.03.2002 tarih, E: 2002/11-28, K: 2002/179 “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 itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun her hesap dönemi takvim yılı için teselsül eden bir suç olarak kabulü gerekir” şeklinde karar vermiştir. Yine Yargıtay 11. CD, 14.01.2015 tarih, E: 2013/3577, K: 2015/452 no'lu bir başka kararı şu yöndedir; “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 itibarıyla 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” sebebi ile bozma kararını takdir etmiştir. Bahsi geçen kararlar kapsamında ortaya çıkan içtihatlar müteselsil suç değerlendirmesinin VUK m.359 kapsamındaki suçlar çerçevesinde uygulanmasının önünü açmıştır. Daha önceki süreçlerde bu durum sadece aynı takvim yılı için uygulanabiliyordu. Ortaya çıkan ve sonrasında da meydana gelebilecek mağduriyetlerin önlenmesi adına gerekli yasal düzenlemeler yapılmış, bu minvalde olası sorunların engellenmesine yönelik tedbirler alınmıştır. Buna minvalde yapılan düzenleme 25 Mart 2022 tarihinde; “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Teklifi” Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na sunulmuş olup, 7394 sayılı Kanun olarak yasalaşmış 15 Nisan 2022 tarihinde 31810 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 7394 sayılı Kanun’un 4,5 ve 6. maddeleri vasıtasıyla VUK’un 359. maddesinde değişiklikler, yeni düzenlemeler gerçekleştirilmiş VUK m. 367’ye yeni bir fıkra eklenmiştir. Ayrıca söz konusu değişikliklerin yargı mercileri nezdinde ya da infaz aşamasındaki dosyalara yönelik tatbik alanı bulabilmesi için yine VUK’na ek geçici 34. madde kapsamında yeni hüküm eklenmiştir. Vergi ceza hukuku kapsamında kaçakçılık suçunun zincirleme suç çerçevesine alınması 7394 sayılı Kanun ile gerçekleştirilmiştir. Daha önce Yargıtay Ceza Genel Kurulu ve Yargıtay Ceza Dairelerinin bu yönde vermiş olduğu kararların da etkisiyle 7394 sayılı Kanun’un 4. maddesi ile VUK’un 359. maddesine şu yönde bir fıkra eklenmiştir, buna göre: “Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır”. Görüldüğü üzere ilgili hüküm ile farklı takvim yılları ile farklı vergilendirme dönemlerinde işlenen vergi kaçakçılığı suçunun “aynı suç işleme kararı kapsamında işlenmesinin tespit edilebileceği durumlarda” TCK’nın m. 43 hükmü çerçevesinde değerlendirilebileceği yani “zincirleme (müteselsil) suç” hükümlerinin tatbik edilebileceği kabul edilmiştir. Böylece değişik takvim yıllarında ya da dönemlerde “tek bir suçtan artırılmış ceza” uygulamasını olanaklı kılan zincirleme (müteselsil) suç uygulamasına geçilmiş, her takvim yılı veya vergilendirme döneminde ayrı ayrı cezaların verilmesi engellenmiştir. Bu değişiklik ile işlenen suç ve verilen ceza arasında ölçülülük ilkesi gereği hakkaniyetli bir denge sağlanmıştır (Şen, 2022: 2).

Vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkması doğal olarak kamu düzeninin tehdit ve ihlal edilmesi, kamu düzenini bozmaya yönelik fiiller şeklinde nitelendirilmektedir. Bu çerçevede vergi kabahatlerine kıyasla vergi suçları adli çerçevede değerlendirilerek ceza hukuku kapsamında müeyyideler uygulanarak cezalandırılmaktadır. Bu süreçte vergi suçları sadece kendi içinde değil diğer kanunlar ve suç tanımları ile de içtima ilişkisi halindedir. Bunlardan vergi suçlarıyla vergi kabahatlerinin içtima ettiği ve istisna olduğu durumlar vakidir. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 15. maddesi içtima halini düzenlemekte ve 15. maddenin 3. fıkrası “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” hükmüne yer vermektedir. Yani fiilin suç kapsamında olması durumunda suç unsuru içeren hareket bilfiil cezalandırılmaktadır. Ancak söz konusu durumun özel kanun kapsamında olan VUK’ta istisnaları olarak sayılabilecek, hem suça hem de kabahate idari yaptırım tatbik edilebileceği



hükümlerin olduğu anlaşılmaktadır. Bunlar; VUK md. 340/2'de yer alan “Bu Kanunla vergi cezası ile cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz” hükmü, VUK md. 367/4'de ifade edilen “359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez” hükmü, 359/son fıkrada yer alan “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez” hükümleridir (Şenyüz, 2020: 495). Bu durumda farklı fiil ve unsurlar içeren “vergi ziyai kabahati ve vergi kaçakçılığı” suçu minvalinde adli yargılamanın ve idari işlemin birlikte yapılacağı ve cezalandırılacağı görülmektedir yani söz konusu çerçevede non bis idem ilkesi uygulama alanı bulamayacaktır. Yasa koyucu vergi kaçakçılığı sebebiyle tatbik edilecek olan yaptırımların vergi ziyai ya da usulsüzlük cezalarının verilmesine engel teşkil etmeyeceğini yasalarda doğrudan belirterek fikri içtima (görünürde içtima)’nın mali hususiyetteki cezaları içerecek bir şekilde uygulama alanı bulmasının önüne geçmiştir (Narter & Sarıcaoğlu, 2013: 89).

Vergi suçları ile diğer suçların içtimaı hali de söz konusu olabilmektedir. Bilindiği üzere tek fiil işlenmesi ile birlikte birden fazla yasa hükmü ihlal ediyor ve birden fazla suç meydana geliyorsa faile doğal olarak ihlal edilen yasa hükmü adedi kadar değil de yalnızca en ağır cezayı oluşturan suçtan dolayı ceza verilmektedir (Narter & Sarıcaoğlu, 2013: 87-88). Bu minvalde VUK ile farklı kanunlarda buna benzer durum ile karşılaşmaktadır. Söz konusu durum çerçevesinde içtimaı gerektiren suçlar şu şekilde özetlenebilir; VUK md. 359/a-1'de yer alan “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma” fiili ile SPK m. 112/2-c'de bulunan “kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapma” fiilleri, VUK md. 359/a-2'de yer alan “Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” fiili ile SPK m. 112/1-b'de bulunan “saklamakla yükümlü olduğu defter ve belgeleri kanuni süresinde saklamama” fiili, VUK md. 359/a-1'de yer alan “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak” fiili ile SPK m. 112/2-b'de bulunan “gerçeğe aykırı hesap açma” fiili ve VUK md. 359/a-1'de yer alan “gerçek olmayan hesaplar açma” fiili ile SPK m. 112/1-a'da bulunan “kanunen tutmakla yükümlü oldukları defter ve kayıtları usulüne uygun tutmama” fiilleridir (Şenyüz, 2020: 496). Fail bu fiilleri ya da herhangi bir fiili birlikte işlediği takdirde verilecek cezada her iki suç birleşir ve hangi yasada bu konuda en ağır ceza bulunmakta ise ona göre hüküm verilmektedir. Bahsi geçen en ağır ceza hakimın takdir esası ile karar verdiği,

cezaları karşılaştırılması yolu ile elde edilen bir ağır ceza değil yasada öngörülen cezanın en ağır olan cezanın verilmesidir.

7394 sayılı Kanun ile VUK m. 359 çerçevesinde TCK m. 43/1'in uygulanması yönünde yapılan değişiklik, şirket temsilcileri açısından da önem arz eden bir süreci gündeme getirmektedir. Failin, her bir yıl veya farklı hesap dönemlerinde VUK m. 359'a göre suç işlediği zaman diliminde farklı şirketlerin yasal temsilcisi olması, "aynı suçu işleme kararı" yönünden TCK m. 43/1 çerçevesinde geçerli olmaktadır. Bilindiği üzere TCK m. 20/2 kapsamında tüzel kişiler bağlamında (TCK m. 60 çerçevesinde yer alan güvenlik tedbirlerinin uygulanabileceği durumlar hariç) ceza sorumluluğu söz konusu olmamaktadır. Tüzel kişilikler suçları yasal temsilcileri marifeti ile işlemekte ve bunlar gerçek kişi mahiyetine sahip olmaktadır. Bu minvalde bir durum tezahür etmesi halinde VUK m. 359'da belirtilen suçların da faili tüzel kişiliklerin yasal temsilcileri olan gerçek kişiler olacaktır. Tüzel kişiler ayrı olsa bile "aynı suçu işleme kararı" kriteri gerçek kişi yönünden de değerlendirilebileceğinden dolayı tüzel kişinin değişmesi durumunda gerçek kişi faile yönelik olarak TCK m. 43/1 çerçevesinde zincirleme suç hükümleri tatbik edilebilecektir (Şen, 2022: 3).

Vergi suçlarından vergi mahremiyeti suçunun işlenmesi durumunda fikri içtima açısından değerlendirme yapmak mümkündür. TCK m. 44' de "İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır" hükmü yer almaktadır. Örneğin, vergi idaresinde vergi incelemeleri kapsamında görev ifa eden bir memurun, mükellefe ait bir sırrı mükellefin rakibi olan bir başka kişiye maddi çıkar sağlayacak şekilde verdiği takdirde tek bir fiil ile hem vergi mahremiyeti suçunu hem de rüşvet suçunu işlemiş olacaktır. Fikri içtima kapsamında değerlendirme yapıldığında, faile daha ağır olan rüşvet suçuna ait olan cezanın verilmesi gerekecektir (Karakoç, 2011: 532). Diğer bir vergi suçu olarak ifade edeceğimiz mükellefin özel işlerini yapma suçu TCK çerçevesinde görevi kötüye kullanma suçunu da teşkil etmektedir. Bu kapsamda fikri içtima açısından mükellefin özel işleri ile iştiğal eden fail hem TCK hem de VUK açısından suç teşkil edecek fiili gerçekleştirmektedir. Böyle bir suçun varlığı halinde fail işlediği suçlardan en ağır olanı ile cezalandırılmaktadır. Mükellefin özel işlerini icra etme suçunun cezası TCK m. 257'ye açık gönderme gereği görevi kötüye kullanma suçu çerçevesinde değerlendirilmekte ve ceza miktarında farklılık söz konusu olmamaktadır. Böyle bir durumda fail, iki ayrı yasayı ihlal etmiş olmasına rağmen tek bir ceza ile cezalandırılmaktadır (Karakoç, 2011: 534).

#### 4. Tekerrür Kavramının Vergi Suçlarına Tesiri

Tekerrür kelimesinin “tekrarlanma” anlamına gelen ve hukuk aleminde tekerrür olarak algılanan bir sözcüktür. Hukuk biliminde “önceden işlenen bir suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suç işlenmesi” olarak tanımlanmaktadır (Kaneti vd., 2021: 413). Mevzuatta tekerrür kavramı kişilerin suç işlemleri yönündeki ısrarları kapsamında ortaya çıkmış, tekerrür hükümleri çerçevesindeki ceza ve yaptırımlar ile şekillenmiştir. Birçok hukuk disiplininde olduğu gibi vergi hukukunda da söz konusu kavram, vergi kabahatleri ve vergi suçları bünyesinde uygulama alanı bulmaktadır (Gülçiçek, 2014: 57). Vergi suçları VUK’ta düzenlenmiş olan ve işlendiğinde karşılığında hapis cezası yaptırımı uygulanan suçları ifade etmektedir. Vergi ceza hukukunda tekerrür ile ilgili hükümler VUK m. 339 kapsamında vergi kabahatleri çerçevesinde düzenlenmiştir. Ancak VUK’un 359. maddesinde düzenlenmiş olan “Vergi Kaçakçılığı Suçları”, 5. ve 362. maddelerinde yer alan “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu” ve 6. ve 363. maddelerinde belirtilen “Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu” bağlamındaki vergi suçlarına yönelik olarak tekerrür kurumu VUK’ta düzenlenmemiştir. Bu yüzden TCK’nın 5. maddesinin “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” hükmü kapsamında vergi suçlarına yönelik tekerrür hali özel kanun durumundaki VUK’a göre değil genel kanun statüsündeki TCK kapsamında değerlendirilmektedir (Küçükaya, 2015: 195). Vergi suçları da diğer suçlara kıyasla tekerrür minvalinde herhangi özellik içeren bir durumu ihtiva etmemekle birlikte TCK’nın tekerrüre ilişkin 58. maddesi kapsamında genel, süreli ve varsayılan tekerrür sistemine dahildir. Bu bağlamda vergi suçlarında tekerrür halinin geçerli olabilmesi için birtakım şartların oluşması gereklidir (Rençber, 2017: 68). Söz konusu tekerrür şartları şu şekilde özetlenebilir;

- Daha önceki suç kapsamında oluşan hükmün kesinleşmesi yani faile tekerrüre esas olan evvelki suç nedeniyle verilen bir “kesinleşmiş mahkûmiyet kararının” bulunması gerekmektedir. Ceza mahkûmiyeti kapsamında tekerrür halinin uygulanıp uygulanmayacağı durumlar da söz konusudur. Tekerrür, vergi suçları sonucunda verilen hapis cezaları bir tedbire çevrilmişse tatbik edilmemektedir. Özel af mahkumiyetin bütün neticelerini ortadan kaldırmamakta, yalnızca hükümlünün fiili olarak cezaevinde bulunmasını ya da cezaya ilişkin niteliğin değişmesine yol açtığından tekerrüre bir engel teşkil etmemektedir. Diğer yandan mahkumiyet “genel af” kapsamında af edilmiş ise affa uğrayan ceza tekerrüre esas olmamaktadır çünkü genel af, mahkumiyeti tüm neticeleri itibarıyla ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca

ön ödeme, ertelenmiş ceza ve koşullu salıverme kurumları tekerrürün uygulanmasına engel değildir (Şenyüz, 2020: 498). Eğer kanunda bir değişiklik olmuş ve yeni yasa ile önceki işlenen fiil suç kapsamında olmaktan çıkarılmış ise bu durumda mahkumiyet hükmü kalkmakta ve tekerrür doğal olarak esas olmamaktadır (Resmi Gazete, 2004/5237: 7/1). Daha sonra işlenen suçta yönelik yasada “seçimlik hapis cezası ve adli para cezası” bulunmaktaysa tekerrürün tatbikinde hapis cezası geçerli olmaktadır.

- Yeni bir suçun işlenmesi halinde tekerrür hali gündeme gelebilecektir. Yani tekerrürün tatbik edilebilmesi için suçun faili daha evvel işlediği suçun kesinleşmesi akabinde “yeni” bir suç işlemelidir. TCK, varsayılan tekerrür sistemini kabul ettiği için daha sonra işlenen suçun daha evvel işlenen suçun cezasının “kesinleşmesinden” sonra işlenmesi bu şartın gerçekleşmesi için yeterlidir yani bir “infaz” şartı aranmamaktadır. TCK yalnızca suçlar arasında tekerrür halini düzenlemekte olduğundan kabahat, suçta tekerrürde herhangi bir şekilde esas teşkil etmemektedir (Rençber, 2017: 68-69). Önce ya da sonra işlenen suçların mutlaka TCK kapsamındaki hükümlere aykırılık teşkil etmesi gerekmez yani önceki suç hırsızlık, sonraki (yeni işlenen suç) kanuni defterlerin yok edilmesi marifetiyle oluşan kaçakçılık suçu olabilir. Bu durumda kaçakçılık suçu açısından tekerrür hükümleri uygulanmaktadır, çünkü tekerrür halinin tatbik edileceği suç sonraki yani yeni suç olacaktır. Yeni ve eski suçun aynı yasa hükümleri çerçevesinde bir aylık taşımaması genel tekerrürün geçerli olduğunu göstermektedir (Şenyüz, 2020: 498).
- Diğer taraftan tekerrürün tatbiki için işlenen sonraki (yeni) suçun da eski suçun da kast barındırması, kasıtlı suç olması elzemdir yani taksirli suçlar ve kasıtlı suçlar tekerrürün konusunu teşkil etmemektedir (Resmi Gazete, 2004/5237: 58/4,5). Vergi suçu kasıtlı işlenen bir suç olduğundan daha sonra işlenen suçun taksirli suç olması tekerrürün uygulamasını engelleyecektir. Daha önce veya sonra (yeni) işlenen suçun vergi suçu olması önemli değildir. Suç, herhangi bir şekilde önce ya da sonra işlenebilir, burada önemli olan diğer suçun kast unsurunu içermesi, kasta dayanan muhtelif bir suç olmasıdır (Şenyüz, 2020: 499).
- Sonra (yeni) işlenen suçun belirli bir süre zarfında işlenmesi tekerrürün uygulanabilmesi için bir diğer önemli şartı teşkil etmektedir. Sonra işlenen (yeni) suçun daha evvelki suç için verilen ceza kesinleştikten sonra işlenmesi gereklidir. Sonraki suçun belirli bir süre içinde

işlenmesi tekerrür halinin kabul edilmesini mümkün kılmaktadır. Bu durumda tekerrürün tatbik edilebilmesinde öngörülen süre önceki suçun cezası çerçevesinde belirlenmektedir. TCK'nın 58. maddesinin 2. fıkrasında bu yönde hüküm bulunmaktadır. “Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı; a) Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl, b) Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl, geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz” (Resmi Gazete, 2004/5237: 58/2). Söz konusu madde çerçevesinde tekerrür süresinin hesabında önceki mahkûmiyet kapsamındaki cezanın infaz edildiği tarih önemlidir ve süre bu tarihten itibaren başlamaktadır. Eğer bir koşullu salıverme hali geçerli ise infazın bittiği tarih doğal olarak denetim süresinin bittiği tarih olacaktır. Yasa hükümlerinde süre şartı haricinde “mefruz tekerrür” kabul edilmiş ancak tekerrür süresinin başlayabilmesi için “infaz” şartı aranmıştır. Bu minvalde infazın tamamlanmasından daha önce yani yeni suç işlendiği takdirde bile tekerrür hükümleri uygulanabilecektir. TCK 58/2'de belirtilen süreler tekerrür halinin tatbik edilebilmesi için gerekli sürenin sonunu işaret etmektedir (Şenyüz, 2020: 500). Vergi suçları özelinde, vergi suçlarının ceza süreleri beş yıldan daha az süreli hapis cezası gerektirdiğinden tekerrür hükümlerindeki süre şartı sağlanamamaktadır. Ancak 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesinde yapılan değişiklik ile vergi kaçakçılığı kapsamında işlenen fiiller sonucu verilen cezaların üst sınırları değiştirilmiş, üst sınırı 3 yıl olan cezaların üst sınırı 5 yıla, yine üst sınırı 5 yıl olan cezaların üst sınırı ise 8 yıla çıkarılmıştır. Böylece vergi suçları açısından TCK 58/2-b maddesinde belirtilen “Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl” şartı tekerrür halinin süre açısından geçerli olması için yeterli olmaktadır (Resmi Gazete, 2022/7394: 4).

Tekerrür, ceza hukukunda itiyadi çerçevede suç işleyen, suç işlemeyi alışkanlık haline getirmiş topluma yönelik tehdit oluşturan kişilerin caydırılması açısından mükerririn daha ağır cezalandırılmasını öngörmektedir. TCK'da genel, süreli ve mefruz tekerrür hükümleri genel kanun statüsünden dolayı vergi ceza hukuku dahil birçok özel kanuna uygulanmaktadır. Bu bağlamda TCK kapsamında cezaya hükmolunması durumunda mükerrirlere yönelik ceza infazı söz konusu olmaktadır (Resmi Gazete, 2004/5237: 58/6). Burada görüleceği üzere TCK sonraki (yeni) işlenen suçun cezasını ağırlaştırmak yerine genel ceza hukuku tekerrür sisteminden ayrılarak mükerrirlere yönelik

infaz rejimi kapsamında cezanın çektilirilmesini, tekerrür yaptırımı olarak denetimli serbestlik tedbirinin ve koşullu salıverme sürecinin geciktirilmesine hükmektedir (Şenyüz, 2020: 500). Diğer yandan tekerrürün uygulanabilmesi için suçun işlendiği zaman 18 yaşını doldurma zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca kanun koyucu tekerrürün geçerli olabilmesini (süre şartlarına uymak koşulu ile) TCK 58/5. maddesinde hüküm altına almıştır (Resmi Gazete, 2004/5237: 58/5).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu yönünden tekerrürden bahsedebilmemiz için failin işlediği ilk suça ilişkin kararının kesinleşmesi ve kişinin TCK kapsamında belirtilen süre zarfında yeni bir suç işlemesi gerekmektedir. Bu kapsamda tekerrür halinin oluşması için ikinci suçun ne kadar bir zamanda işleneceğinin belirlenmesi, ilk suç dolayısıyla alınan cezaya göre yapılmaktadır (Yapar, 2021: 87). Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezasında TCK'nın 239'uncu maddesine yapılan atıf gereğince ceza üst sınırı üç yıl hapis cezası olarak yasa hükmünde yer almaktadır. Söz konusu suçun cezası beş yıldan az olmasından dolayı cezası kesinleşen kişinin üç yıl süre zarfında yeni bir suç işlemesi durumunda yasa hükmü gereği hakkında tekerrür hükümleri tatbik edilecektir. Mükellefin özel işlerini yapma suçunda ise ceza TCK'nın 257'nci maddesinin birinci fıkrasına yapılan atıf ve ilgili hüküm gereğince bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir. Cezası kesinleşen kişinin de üç yıl içinde tekrar yeni bir suç işlemesi halinde bu kişi hakkında tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. Örnek olarak, ilk işlenen suçun vergi mahremiyeti suçu olması halinde ve daha sonradan işlenen suçun hırsızlık suçu olması durumunda fail hakkında tekerrür hükümleri tatbik edilebilecektir. TCK genel tekerrür sistemini kabul ettiği için vergi mahremiyetinin ihlali suçu kesinleştikten sonra üç yıl süresi içinde işlenen ve kast unsuru barındıran herhangi bir suç tekerrüre temel olacaktır (Yapar, 2021: 88).

## 5. Sonuç

Devletin kamu hizmetlerini kesintisiz sağlaması, kamu düzenini bu çerçevede koruması için kamu alacaklarının zamanında tahsil edilmesi önem arz etmektedir. Bu süreçte ortaya çıkan aksamalar kamu düzenini bozan ve toplum düzenini ortadan kaldırmaya sebep olan fiiller olarak adlandırılabilir. Vergi suçlarının değerlendirilmesi VUK çerçevesinde ve bu kanunda yer almayan hüküm ve kurumların tatbiki ile TCK'nın 5. maddesinde açıkça ifade edildiği üzere "Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hükmü ile uygulama alanı bulmaktadır. Çünkü hukuk prensipleri gereği VUK özel kanun statüsündedir ve VUK'ta vergi suçları bağlamında bulunmayan hükümler, doğal olarak

genel kanun statüsünde olan TCK çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu minvalde suçun özel görünüş şekillerinden içtima (birleşme) ve tekerrür kuramları da vergi suçları açısından TCK’da yer alan hükümler çerçevesinde uygulanmaktadır.

Ceza hukukunda “kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır” ilkesi faile tek ceza verilmesini öngören “suçun özel görünüm” biçimidir. TCK’da suçların içtimanda bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima (görünürde birleşme) olarak ifade edilen kavramlar düzenlenmiştir. Vergi ceza hukuku açısından da geçerli olan söz konusu kavramlardan bileşik suç harici, zincirleme suç ve fikri içtima (görünürde birleşme) vergi suçlarına tatbik edilebilmektedir. Vergi suçlarının bileşik suça elverişli olmama nedeni “biri diğerinin unsuru olacak iki ayrı suç tipi” kaçakçılık suçunu teşkil etmemektedir. Diğer bir sebep ise kaçakçılık suçunu ağırlaştırıcı fiillerin bulunmaması olarak nitelendirilebilir. Ancak vergi suçları açısından fikri içtimanın ve zincirleme (müteselsil) suç kavramlarının uygun olduğu görülmektedir. Güncel uygulamada zincirleme suç kavramı vergi kaçakçılığı suçu bakımından (TCK m.43’de açık bir ifade yer almış olsa da) sınırlı bir şekilde sadece aynı yıl için uygulanıyor ve başka bir takvim yılındaki fiil için ayrı bir ceza tatbik edilebiliyordu. Fakat yapılan son düzenleme kapsamında 7394 sayılı Kanun ile bu konuda önemli değişiklikler yapılmıştır. 7394 sayılı Kanununun 4. maddesi ile VUK’un 359. maddesine TCK’nın 43. maddesi açıkça ilave edilmiş, değişik takvim yılı ya da dönemlerinde tek suç vasıtasıyla arttırılmış olan cezanın uygulamasını olanaklı kılan zincirleme/müteselsil suç uygulamasına geçilmiştir. Söz konusu düzenleme ile birlikte “vicdana ve hakkaniyete aykırılığı ileri sürülen” her bir takvim yılı ya da vergi dönemi kapsamında gerçekleştirilen cezalandırmanın önüne geçileceği anlaşılmaktadır. Fakat TCK kapsamında vergi suçlarında da uygulama alanı bulan fikri içtimanın aynı fiille hem vergi kabahati ve vergi suçu işlendiği durumlarda VUK m. 340 kapsamında tatbik edilmesi olanak dahilinde bulunmamaktadır. Tek fiil ile hem suça hem de kabahate ayrı ayrı ceza verilmesi fikri içtima çerçevesinde hukukun genel prensiplerinden “nonbis in idem” ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Fikri içtimadan ayrılan bahsi geçen düzenlemenin vergi suçları ve vergi kabahatleri açısından uygulanması, VUK’un 340. maddesinin bu yönde tekrar düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer yandan şirketlerin yasal temsilcilerinin farklı şirketlerde görev yaptığı dönemlerde VUK m.359 çerçevesindeki suçlar ile iştigal etmesi halinde fail olarak değerlendirildiği durumlarda 7394 sayılı Kanun’un 4. maddesinde yapılan değişiklik gereği TCK m. 43/1 yönünde değerlendirme yapılabilecektir. Bu yüzden tüzel kişiğe haiz şirketlerin yasal temsilcilerinin sık yapılan yasal temsilci değişimleri

gerçekleştirilirken 7394 sayılı Kanun ile yapılan son düzenlemeleri dikkate almaları yerinde olacaktır.

Suçun özel görünüm şekillerinden bir diğeri de tekerrür kavramıdır. Belirli bir suç sebebiyle hükmü kesinleşmiş kişinin yasada saptanan şartlar dahilinde ikinci ya da sonraki defa suç işlemesini ifade etmektedir. TCK m.58’de suçta tekerrür ile ilgili durumlar ve şartlar hüküm altına alınmıştır. Vergi suçları açısından da tekerrür hali TCK m.5’in açık yollaması gereği TCK m.58 kapsamında değerlendirilmektedir. TCK’da genel, süreli ve mefruz tekerrür sistemi benimsenmiş, sonraki suçun cezasını ağırlaştırmak yerine ilgili cezanın mükerrirlere haiz olan infaz rejimi kapsamına göre cezanın çektilmesini öngörmüştür. Böylece yasada yer alan tekerrür kavramı, ondokuzuncu yüzyıl ceza hukukuna hakim olan klasik suç teorisi çerçevesinde uygulanan “tekerrürü cezayı arttıran bir neden” olarak kabul eden yaklaşımdan ayrılmıştır. TCK m. 58’deki süre şartından dolayı tekerrür hükümleri vergi suçlarında uygulanamamaktadır. Ancak 7394 sayılı Kanun’da m.4 kapsamında yapılan değişiklik ile VUK m.359’un a, b, c ve ç bentlerinde vergi kaçakçılık suçlarındaki ceza üst sınırları arttırılmıştır. Böylece TCK m. 58’de belirtilen tekerrür koşullarında süre şartının vergi suçları açısından tatbik edilebilmesi imkanı sağlanmıştır. 7394 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerin ictima ve tekerrür kurumlarının vergi suçları bakımından tatbikinde önemli ve yararlı değişiklikler yarattığı görülmektedir. Ancak vergi suçları kamu düzenini bozmaya yönelik fiiller kapsamında olduğu için bu yönde itiyadi bir şekilde suç işlemeye devam edip suçu alışkanlık haline getirmiş olan mükerrirlerin, tekerrür kapsamında değerlendirilen cezalara çarptırılması toplum düzeni açısından elzemdir. Bu kapsamda VUK’un 339. maddesi çerçevesinde vergi suçlarında tekerrür halinde cezai yaptırımların artan bir şekilde yasada yer almasına yönelik yeni düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Kamu düzeninin sağlanması, vergi suçlarının alışkanlık haline getirilerek devlet hazinesinin zarara uğratılmaması ve toplum genelinde vergi suçlarının artmaması açısından sadece sınırlı düzeyde ve caydırıcı olmak şartıyla vergi suçlarına yönelik tekerrür hali yeniden düzenlenmelidir.



## KAYNAKÇA

- Ak, A. (2015). “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Hükümlerinin Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 10(3), 255-276.
- Artuk, M.E. & Gökçen, C.Y. (2015). *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (9. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bayraklı, H.H. (2017). “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 30, 1-18.
- Bozdağ, A. (2009). *Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Candan, T. (2008). “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 233, 52-71.
- Demirbaş, T. (2005). *Ceza Hukuku Temel Hükümler* (4. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Demirkan, B. (2010). “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Cezalar İle İlgili Olarak Özellik Arz Eden Durumlar”, *Vergi Raporu*, 132, 80-87.
- Doğan, F. K., (2011). “Türk Ceza Hukukunda Cezaların İçtimai Kurumunun Düzenlenmesi Gerektiği Üzerine ”, *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 85-104.
- Dönmezer, S. & Erman, S. (1997). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku* (14.Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Edizdoğan, N., Taş, M. & Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargulama Hukuku* (1. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erem, F. (1966). *Türk Ceza Hukuku* (7.Baskı). Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Ersoy, Y. (2002). *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (1. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Göktürk, N. (2014). “Türk Hukuku’nda Suçların İçtimai”, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, 2(1-2), 31-59.
- Gülçiçek, B. (2014). “Vergi Usul Kanununa Göre Tekerrür ve Fiil Ayrılığı Müessesesinin Birlikte Uygulanması”, *Vergi Raporu*, 179, 54-63.
- İçel, K. & Donay, S. (2005). *Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku* (4.Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Kaneti, S., Güneş, G., Kaşıkçı M., Çalıcıoğlu, E.E. (2021). *Vergi Hukuku* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2011). *Genel Vergi Hukuku* (5. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınevi.
- Koca, M. & Üzülmöz, İ. (2016). *Ceza Hukuku* (1. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi.

- Küçükkaya, M. (2015). “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIX (1), 191-217.
- Mutluer, M.K. (1979). *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Narter, R. & Sarıcaoğlu, E. (2013). “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İctima”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17 (1-2), 73-99.
- Organ, İ. & Çevikcan, F. (2011). “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür ve Aksayan Yönleri”, *Vergi Raporu*, 141, 54-66.
- Özbey, Ö. (2010). “Suçta Tekerrür ve Mükerrirlere Özgü Güvenlik Tedbirleri”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 88, 55-105.
- Özdemir, M. (2022). “Vergi Hukukunda İctima, Fiil Ayrılığı ve Adli-İdari Mercilerce Verilecek Kararların Karşılıklı Bağlamazlığı”, <https://www.alomaliye.com/2022/03/14/vergi-hukukunda-ictima-fiil-ayriligi-ve-adli-idari-mercilerce-verilecek-kararlarin-karsilikli-baglamamazligi-muharrem-ozdemir-ymm/>. (Erişim, 30.Eylül. 2022).
- Rençber, A. (2017). “Vergi Ceza Hukuku’nda Tekerrür”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 61, 60-97.
- Sancar, T.Y. (2007). “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda ‘Zincirleme Suç’”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 70, 244-259.
- Şen, E. (2006). *Yeni Ceza Kanunu Yorumu* (1. Baskı). İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Şen, E. (2022). “7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri”, <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>. (Erişim, 04.Ağustos. 2022).
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku* (11. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Türk Dil Kurumu. <https://sozluk.gov.tr/>. (Erişim Tarihi, 02.09.2022).
- Üyümez, M.E. (2016). *Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme* (1. Baskı). Eskişehir: Nisan Kitabevi.
- Yapar, B.K. (2021). “Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 65, 71-89.
- Yargıtay CGK, 05.03.2002, Esas: 2002/11-28, Karar: 2002/179.
- Yargıtay 9. CD, 22.09.2011, Esas:2011/9401 Karar:2011/27205.
- Yargıtay CGK, 19.02.2013, Esas: 2012/6-1523, Karar: 2013/66.
- Yargıtay 11. CD, 14.01.2015, Esas: 2013/3577, Karar: 2015/452.
- Yargıtay 13. CD, 19.01.2016, Esas: 2015/17203, Karar: 2016/775.
- Vergi Usul Kanunu (1961). Kanun No: 213, T.C. Resmi Gazete. Yayın 04.01.1961. Sayı 10703.

Türk Ceza Kanunu (2004). Kanun No: 5237, T.C. Resmi Gazete. Yayımlı 26.09.2004. Sayı 25611.

Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (2004). Kanun No: 5275, T.C. Resmi Gazete. Yayımlı 29.12.2004. Sayı 25685.

Kabahatler Kanunu (2005). Kanun No: 5326, T.C. Resmi Gazete. Yayımlı 31.03.2005. Sayı 25772.

Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2022). Kanun No: 7394, T.C. Resmi Gazete. Yayımlı 22.03.2022. Sayı 31810.