

Avukat
Bekir Baykara

HAPİS CEZASINI GEREKTİREN VERGİ SUÇLARINDA DAVA ZAMANAŞIMI VE ZAMANAŞIMININ BAŞLANGICI

Bekir BAYKARA
Avukat
Ankara Barosu Üyesi

Not: Bu Makale Vergi Dünyası Dergisinin Şubat 2004 Tarihli 270.. Sayısında Yayınlanmıştır.

I-GİRİŞ:

Ceza hükümlerini içeren VUK'nun dördüncü Kitabı 4369 sayılı kanun ile köklü değişikliklere uğramıştır. 4369 sayılı kanun ile vergi suçlarının yapısı değişmiş, bu nedenle de yerleşmiş Yargıtay ve Danıştay içtihatları büyük oranda anlamını yitirmiştir. Yeni duruma göre içtihatlar oluşma safhasındadır. Bu durum maliyeciler ve mali konularla uğraşanlar arasında da hatalı diyebileceğimiz yorumlara neden olabilmektedir.

Bu konulardan birisi de hapis cezasını gerektiren vergi suçlarında zamanaşımı ve bunun başlangıç zamanıdır. VUK'nunda 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikten sonraki yani durumla ilgili iki makale yayınlamıştık^{1 2}. Bu yazımızda ise, özellikle (1) no'lu dipnotta yer alan yazımızla bağlantılı olduğunu düşündüğümüz bir konuyu inceleyeceğiz. Yazımızda inceleyeceğimiz konu, hapis cezasını gerektiren vergi suçlarında (VUK 359. Maddedeki suçlar)³ dava zamanaşımı süresi ve bu sürenin başlangıcıdır.

Yazımızın giriş bölümünden sonra Türk Ceza Kanununda (TCK) zamanaşımı ve vergi suçlarına uygulanması incelenecektir. Daha sonraki bölümünde ise hapis cezasını gerektiren vergi suçlarında, zamanaşımı süresi ve bu sürenin başlangıcı ele alınacaktır.

II-TÜRK CEZA KANUNUNA GÖRE DAVA ZAMANAŞIMI VE VERGİ SUÇLARINA UYGULANMASI

A-DAVA ZAMANAŞIMI

Zaman, tabii bir olay, bir akıştır. Zaman aynı zamanda, hukukun kendisine hukuki sonuçlar bağladığı, hukuki bir olaydır. Zaman soyut bir kavramdır. Süre (müddet) ise soyut

¹ Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür, Yaklaşım Ekim 2001, Sayı 106, Sh. 167-174.

² Vergi Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanundan Sonra Kaldırıldı mı?, Maliye Postası, Eylül 2001, Sayı 505.

³ Vergi Usul Kanununda düzenlenen ve hapis cezasını gerektiren diğer suçlar; 360. md.de düzenlenen "iştirak", 362. md.de düzenlenen "vergi mahremiyetinin ihlali", 363. md.de düzenlenen "Mükellefin Özel İşlerini Yapan Memurlar" başlığını taşımaktadır. Görüldüğü gibi "iştirak" dışındaki maddeler vergi suçu değildir. Bu nedenle (iştirak dışında) bu maddeler inceleme konumuzun dışında tutulmuştur.

olan zamanın somut bir kesimini ifade eder. Süreler belirli (muayyen) olarak sınırlandırılmış ve tespit edilebilir zaman dilimleridir.⁴ Zamanaşımı (müruru zaman) da bir süre (müddet)tir.⁵

Zamanaşımı, devletin cezalandırma hakkını düşüren (ortadan kaldıran) bir nedendir.⁶ Ceza hukukunda zamanaşımı dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı olarak ayrı ayrı düzenlenmiştir. (TCK 102 ila 118. maddeleri).

TCK 102. maddede göre dava zamanaşımı süreleri (müddetleri) düzenlenmiştir. Bu süreler, altı aydan yirmi seneye kadar olup, suçun ağırlığına göre değişir. Ancak TCK'nun 125-173 maddelerindeki suçlar yurt dışında işlenmiş ise zamanaşımı yoktur.

Dava zamanaşımı süresinin hesabı ile ilgili iki sistem vardır. Bunlar somut (müşahhas) ceza sistemi, soyut (mücerret) ceza sistemidir. Bu iki sisteme karma sistemi, ekleyenlerde vardır. Somut ceza sisteminde, dava zamanaşımının hesabında, somut olayda, ağırlatıcı ve hafifletici sebepler dikkate alınarak, faile verilecek ceza esas alınır. Soyut ceza sisteminde ise, zamanaşımının hesabında, kanunda belli edilen cezanın üst sınırı esas alınır. Soyut ceza sisteminde (somut ceza sisteminin aksine) fiile ve faile ilişkin ağırlatıcı ve hafifletici unsurlar dikkate alınmaz. Karma sistemde ise ağırlatıcı ve hafifletici unsurlardan fiile (eyleme) ilişkin olanları dikkate alındığı halde, faile (suçluya) ilişkin olanları dikkate alınmaz.

Türk Ceza Kanunu soyut ceza sistemini esas almıştır. Daha doğrusu, Yargıtay'ın bu konudaki görüşü böyledir. (Ceza Hukuku yazarları arasında aksi görüşte olanlar vardır). Yargıtay bu görüşünü iki içtihadı birleştirme kararında belirtmiştir.⁷

Zamanaşımı TCK 104. madde de belirtilen hallerde kesilir.⁸ Zamanaşımı kesildiğinde, bu zamana kadar işleyen süre yok sayılır, başa dönlür. Yani her zamanaşımını kesen her olayda, suçun işlendiği (tamamlandığı) güne dönlür. Ancak bu durum sonsuza kadar uzamaz. Zamanaşımını kesen nedenler, zamanaşımı süresini en fazla kanunda belirlenen sürenin yarısı kadar uzatılabilir. Örneğin beş yıllık zamanaşımı süresi, ne kadar kesilirse kesilsin $5+(5:2)=7,5$ yıl (yedi yıl altı ay)dan daha fazla olmayacaktır. (TCK 104/2 son cümle.)

Zamanaşımı, TCK 107. madde de belirtilen hallerde durur.⁹ Zamanaşımının durması, durduran neden ortadan kalkıncaya kadar işlememesi, bu neden ortadan kalkınca, kaldığı yerden tekrar işleyeme başlaması demektir.

⁴ Nami Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara 1975, Sh. 1.

⁵ TCK 104/II son cümlesi “..... müruru zaman müddetini.....” şeklindedir.

⁶ Abdullah Polat Gözübüyük, Türk Ceza Kanunu Şerhi, Kazancı Yayınları, 5. Baskı, C.1, Sh. 1096.

⁷ Yargıtay'ın K. 07.05.1947, E. 3, K. 15 ve 03.06.1942 E. 36, K. 15 sayılı içtihadı birleştirme kararları.

⁸ Zamanaşımı, mahkumiyet hükmü, yakalama, tevkif (tutuklama), celp veya ihzar müzekkereleri (sorgu için yazı ile çağırma ve bir ceza işlemi için zorla getirme yazısı), adli makamlar huzurunda sanığın sorguya çekilmesi, sanık için son soruşturmanın açılmasına ilişkin karar ve C. Savcısının mahkemeye yazdığı iddianame ile kesilir.

⁹ Kamu davasının açılması izin (mezuniyet) veya karar alınmasına veya başka bir mercide çözümü gereken bir sorunun çözümüne (bekletici meseleye bağlı ise) zamanaşımı durur.

Konumuz dışında olmakla birlikte ceza zamanaşımı konusunda da kısa açıklama yapmak isteriz. Ceza zamanaşımını, fail mahkum olduktan sonra, infaz (cezanın yerine getirilmesi) ile ilgilidir. Ceza zamanaşımı süreleri TCK 112 md. de düzenlenmiş olup dava zamanaşımına göre daha uzundur. Ceza zamanaşımı mahkumiyet hükmünün kesinleştiği veya infazın kesildiği andan başlar. TCK 114. madde de belirtilen hallerde ceza zamanaşımı kesilir. Dava zamanaşımından farklı olarak burada üst sınır yoktur.

B-CEZA KANUNUNUNDAKİ ZAMANAŞIMI HÜKÜMLERİNİN VERGİ SUÇLARINA UYGULANMASI

Vergi hukukunda üç tür zamanaşımı süresi bulunmaktadır. Bunlar; tarh zamanaşımı (VUK 113-114), tahsil zamanaşımı (6183 S.K. 102) ve ceza kesme zamanaşımı (VUK 374) dir.

Öngörülen bu süreler vergi borcuna ve idari cezalara ilişkindir. VUK'nun 359. maddesi ile düzenlenen hapis cezalarına ilişkin zamanaşımı süresi vergi kanunlarında belirlenmemiştir. O halde bu durumda VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen suçlarda zamanaşımı genel hükümlere, yani Türk Ceza Kanununa göre belirlenecektir. Bu, TCK 10. maddede ki “Bu Kanundaki hükümler, hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddi hakkında da tatbik olunur” hüküm gereğidir. Vergi ceza hukukunda TCK'nun genel hükümlerinin uygulanması konusu daha önce yayımlanan makalemizde geniş olarak incelenmiştir.¹⁰

Dava zamanaşımının başlangıcı, TCK madde 103 de düzenlenmiştir. Madde de dava zamanaşımı başlangıcı, tamamlanmış suçlar, teşebbüs halinde kalmış suçlar ile müteselsil ve mütemadi¹¹ suçlar için ayrı ayrı düzenlenmiştir.

TCK 103. Maddeye göre tamamlanmış suçlarda dava zamanaşımı “fiilin vukuu gününden” itibaren başlar. Ceza hukukunda fiil dendiğinde; hareket → nedensellik bağı → netice (sonuç) anlaşılır.¹² O halde “fiilin vukuu gününden” sözünden, suçun sonucunun oluştuğu günü anlamak gerekir. Çünkü bazen, suçu oluşturan hareketler yapıldıktan daha sonraları sonuç oluşabilir. Yani dava zamanaşımı sonucun oluştuğu günden itibaren başlar.¹³

¹⁰ Bekir BAYKARA Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür.

¹¹ Mütemadi suç, devamlı suç olarak karşılanmaktadır. (Doğan Soyaslan age. Sh. 2441) Müteselsil suç-mütemadi suç karşılaştırması için bkz. İsmail Malkoç age. Sh. 192.

¹² Sulhi Dönmezer Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım II. Basım İstanbul 1994 C.3 Sh. 256.

¹³ Dönmezer-Erman age. Sh. 256, Gözübüyük age. C.1 Sh. 1117, Ayhan Önder, Ceza Hukuku Dersleri İstanbul 1992 Sh. 678. Aksi görüş (yani zamanaşımının neticenin gerçekleşmesinden önce, hareketin yapıldığı anda başladığı görüşü), İsmail Malkoç, age Sh. 252. Ancak Yargıtay, üstelik vergi suçu ile ilgili verdiği bir kararda (9. C.D. 31.10.1996 E. 1099 K. 5903 vergi suçunda dava zamanaşımının başlangıç tarihinin sonucun (yani vergi kaybının) oluştuğu tarih olduğuna karar vermiştir. (Kararın özeti Kayıhan, İçel ve arkadaşları Yatırım Teorisi

Kanuna göre teşebbüs (tam veya eksik teşebbüs) halinde dava zamanaşımı, son hareketin veya faaliyetin yapıldığı andan başlar¹⁴. Mütemadi ve müteselsil suçlarda dava zamanaşımı temadi (devam) ve teselsülün bittiği günden başlar.

III-HAPİS CEZASINI GEREKTİREN VERGİ SUÇLARINDA DAVA ZAMANAŞIMI VE BAŞLANGICI

A-ADLİ VERGİ SUÇLARINDA ZAMANAŞIMI

Yukarıda açıkladığımız gibi dava zamanaşımı (kamu davasının açılacağı en son zaman) TCK md. 102 de düzenlenmiştir. Anılan madde de, dava zamanaşımı cürümlerde dört, kabahatlerde iki kademe düzenlenmiştir.¹⁵ TCK 102. Maddenin birinci fıkrasının 4 no'lu bendinde “Beş seneden ziyade (fazla) olmamak üzere ağır hapis veya hapiscezasını müstelzim (gerektiren) durumlarda beş sene” lik dava zamanaşımı belirlenmiştir. TCK 102. Madde de belirlenen dava zamanaşımı süreleri yukarıdaki bölümde açıkladığımız gibi, vergi suçları için de uygulanacaktır.

Vergi suçu işleyenler adına VUK'nun 359. Maddesinin (a) fıkrasına göre “altı aydan üç yıla kadar hapis cezası”, (b) fıkrasına göre “on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası” hükmolunur. Bu durumda TCK 102/I-4 maddesine göre vergi suçunda dava zamanaşımı beş yıl olacaktır. Bu süre hem tamamlanmış hem de teşebbüs halinde kalmış vergi suçları için aynı ve beş yıldır.

Vergi suçları için söz konusu olan bu beş yıllık süre, tabii ki hiç kesilmemesi veya durmaması halinde söz konusudur. Dava zamanaşımını kesen TCK 104. Maddedeki nedenlerden biri gerçekleştiğinde, süre daha uzun olacaktır. Ancak zamanaşımı ne kadar kesilirse kesilsin vergi suçları için bu süre yedi yıl altı aydan (7,5 yıldan) daha fazla olamaz.¹⁶ (TCK 104/II-son cümle). Yukarıda belirttiğimiz gibi, dava zamanaşımını durduran nedenlerden birisi varsa, (durduran neden ortadan kalkmadıkça) üst sınır söz konusu olmayacaktır.

B-VERGİ SUÇUNDA ZAMANAŞIMININ BAŞLANGICI

1-Tamamlanmış Vergi Suçlarında Dava zamanaşımı

Yukarıda açıkladığımız gibi TCK 103. Maddeye göre tamamlanmış suçlarda dava zamanaşımı sonucun gerçekleştiği andan itibaren başlar. Sonuç ise hareketten ayrı ve

İstanbul 2000, Sh. 359.) (ancak bu karar 4369 S.K.'dan öncedir. Aşağıda açıklayacağımız gibi vergi suçunda 4369 S.K.'dan sonra -esas itibariyle- artık, hareketten ayrı netice yoktur.)

¹⁴ Dönmezer-Erman age. Sh. 257.

¹⁵ Kayıhan, İçel vd. age. Sh. 353.

¹⁶Yrg. 9. CD. 17.03.1993 tarih ve E. 1993/988 K. 1999/1325 Karar için bkz. (Yunus Şengöz Vergi Hukukunda Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süresi, Yaklaşım Eylül 2001, Sayı 105, Sh. 145.)

hareketin neden olduğu dış dünyadaki değişikliktir. Neticesi harekete bitişik suçlarda¹⁷, hareket yapıldığı anda sonuç da oluşur, dolayısıyla dava zamanaşımı da başlar.¹⁸ Sonucun hareketten ayrıldığı suçlarda (maddi suçlarda) ise, sonuç hareketten ayrıdır. Dolayısıyla yazımızın yukarıdaki bölümünde açıkladığımız gibi, dava zamanaşımı sonucun oluştuğu günden başlar.

VUK'nun 359. Maddesinde düzenlenmiş vergi suçunun sonucu, 4369 S.K.'dan önce, vergi ziyai (kayıbı) idi. Dolayısıyla 4369 S.K.'dan önce, vergi suçunda dava zamanaşımı vergi kaybı¹⁹ olduğu gün başlar. Halbuki 4369 S.K. ile, "vergi ziyai" suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır²⁰. Vergi suçunun oluşumu için vergi ziyai şartı kaldırılmıştır. VUK'nun 359. Maddedeki hareketlerden birinin yapılması, vergi suçunun oluşumu için yeterlidir. (Bu konuyu başka bir yazımızda ayrıntılı olarak incelemiştik²¹.) Böylece vergi suçu, neticesi harekete bitişik suç, şekli suç veya sırf hareket suçu olarak adlandırılan suç sınıfına girmiştir.²² Bu durumda, 4369 S.K.'dan sonra, vergi suçunda dava zamanaşımı için vergi kaybının oluşması beklenmeyecektir. Dava zamanaşımı, 4369 S.K.'dan sonra VUK'nun 359. Madde de belirlenen hareketler yapıldığı günden itibaren işlemeye başlayacaktır. Bu nedenle, dava zamanaşımının vergi ziyainın oluştuğu günden itibaren başladığı düşüncesine²³ katılmıyoruz. Bu düşünceye kanıt olarak gösterilen 9. C.D.'nin 17.03.1993 tarih ve E. 1993/988, K. 1999/325 sayılı kararı 4369 S.K.'dan önceki hükümlere göre doğrudur. Ancak 4369 S.K. ile yapılan değişiklikten sonra ise anlamı kalmamıştır.²⁴

2-Teşebbüs Halinde Kalmış Vergi Suçlarında Dava Zamanaşımı

Vergi suçlarına teşebbüsü düzenleyen VUK'nun 358. Maddesi, 4369 S.K. ile kaldırılmıştır. Bu durum vergi suçlarına teşebbüsün kaldırıldığı gibi bir düşünceye yol açmıştır. Bu, doğru değildir. Çünkü, VUK 358. Maddesinin kaldırılması, vergi suçuna teşebbüsü kaldırmaz, fakat genel hükümlere (TCK hükümlerine) tabi kılar. Dolayısıyla TCK

¹⁷ Bu suçlar, sırf hareket suçu veya şekli suç olarak da anılmaktadır.

¹⁸ Ayhan Önder age. Sh. 678.

¹⁹ Vergi kaybı VUK'nun 342. Maddesinde tanımlanmıştır.

²⁰ Yargıtay Ceza Genel Kurulu (Yrg. CGK), (22.05.2001-11/99-104). Mater Kaban, Halim Aşaner, Özcan Güven, Gürsel Yalvaç, Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararları, Ankara 2001, sh. 980.

²¹ Bekir Baykara, agm.

²² Bekir Baykara agm., ayrıca Adnan Çavuş Vergi Suçunda Netice Unsuru, Yaklaşım, Ağustos 2001, S.104 Sh 192.

²³ Yunus Şengöz, agm.

²⁴ Benzer durum için bkz. Kayıhan, İçel ve Arkadaşları, Yaptırım Teorisi İstanbul 2000, Sh. 359, 195 no'lu dipnotta özetlenen 9 C.D: 31.10.1996 tarih, E. 1099 K. 5903 sayılı kararı, "sahte fatura tanziminde suçun oluşması için aranan vergi ziyai," denerek, vergi ziyai vergi suçunun sonucu olarak alınmakta ve zamanaşımının bu tarihte başladığını belirtmektedir. Bu hüküm kararın verildiği tarihte doğru olmakla birlikte Kitabın yazıldığı 2000 yılı için 4369 S.K.ile durum değişmiştir.

10. Madde gereği, aynı kanununun 61 ve 62. Maddelerindeki şartlarla vergi suçuna teşebbüs mümkündür.

Fakat bu açıklamalara rağmen vergi suçuna teşebbüs, 4369 S.K. ile, esas itibariyle kaldırılmıştır. Ancak bu kaldırma 358. Maddenin kaldırılması nedeni ile değil, vergi suçunun niteliğinin değiştirilmesi ile gerçekleşmiştir. Gerçekten yeni düzenlemede, 359. Madde de sonuç unsuru olarak vergi ziyanının alınmaması bu suçu şekli suç veya sırf hareket suçu haline getirmiştir. Bu tür suçların yapısı gereği esas itibariyle teşebbüs mümkün değildir. Ancak daha önceki bir yazımızda belirttiğimiz gibi²⁵ 359. Madde de belirtilen bir halde vergi suçuna eksik teşebbüs mümkündür, bir halde de tartışmalıdır.

Sırf hareket suçlarında, teşebbüs ancak hareketin parçalara ayrılması halinde mümkündür. VUK 359. Maddesinin b fıkrasının 2 no'lu bendinde yer alan "Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olduğu halde basılması veya sahte olarak basılması" fiili, parçalara ayrılabilir. Dolayısıyla suç yolu vardır ve teşebbüs mümkündür²⁶. VUK'nun 359/a-1 maddesinde düzenlenen çift defter kullanma suçunda "...vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde"ifadesi, vergi ziyanının bu suçun sonucu (neticesi) gibi bir düşünceye sevk etmektedir.²⁷ Oysa çift defter kullanma suçunda vergi ziyayı bu suçun sonucu değil cezalandırma şartıdır.²⁸

Yukarıda açıkladığımız gibi vergi suçuna teşebbüs istisnai bir halde de olsa mümkündür. TCK 103. Maddeye göre teşebbüs halinde dava zamanaşımı, en son hareketin yapıldığı gün başlayacaktır. Bu hüküm aynen vergi suçuna teşebbüste de uygulanacaktır. Örneğin sahte belge basan bir matbaacı filmini hazırladığı gün (daha basmadan, teşebbüs halinde yakalandığı gün), dava zamanaşımının başlangıcı olacaktır.

Burada çift defter kullanma suçunda dava zamanaşımının başlangıcını tartışmak gerekir. Bu suça neticeli suç dersek, tamamlanmış ve teşebbüs hali için, TCK 103. maddeye göre ayrı ayrı dava zamanaşımı söz konusu olacaktır. Kanunda belirtilen "Vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde" ifadesini, vergi ziyayı bu suçun neticesi değil ancak cezalandırma şartıdır dersek²⁹ teşebbüs söz konusu olmayacaktır.³⁰ Cezalandırma şartı gerçekleşerek (yani vergi kaybı oluştuğunda) dava zamanaşımı başlayacaktır.³¹ Bu durumda

²⁵ Bekir Baykara, agm Sh. 172-173.

²⁶ Bekir Baykara, agm. Sh. 172

²⁷ Adnan Çavuş, Vergi Kaçakçılığı suçunda Netice Unsuru, Yaklaşım, Ağustos 2001 Sayı 104, Sh. 192.

²⁸ Bekir Baykara agm. Sh. 173.

²⁹ Yukarıda belirttiğimiz gibi bu görüş bize aittir.

³⁰ Ayhan Önder, age. Sh. 378.

³¹ Dönmezer, Erman age, Sh. 258, Ayhan Önder age. Sh. 681. (Yazarlara göre cezalandırma şartı ihtiva eden suçlarda, dava zamanaşımı şartın gerçekleştiği anda başlar.)

da, dava zamanaşımının başlangıcı açısından çift defter kullanma suçunu neticeli sayma veya saymama arasında fark kalmamaktadır.

3-Suçta İştirak halinde Zamanaşımı Uygulaması

bilindiği gibi suça iştirak (suç ortaklığı) tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişinin katılımıyla işlenmesidir. Genel olarak iştirak TCK'nın 64-67. md.lerinde "cürüm ve kabahate iştirak" başlığı altında düzenlenmiştir. Kanun koyucu vergi suçları için genel düzenlemeden ayrılmış, bu konuyu VUK 360. md.de iştiraki³² ayrıca düzenlemiştir. Dolayısıyla vergi suçları için bu madde uygulanacaktır. Ancak zamanaşımı konusu VUK'nunda düzenlenmediği için TCK hükümlerine başvurulacaktır.

İştirak (katılma) halinde işlenen suçlarda zamanaşımı, suça katılanların tümü için aynıdır. TCK 106. md.ye göre katılanlardan herhangi biri için zamanaşımını kesen olaylar, diğerleri için de zamanaşımını keser. Bu durum her türlü iştirak için geçerlidir.³³ Ancak zamanaşımının durması konusunda TCK'nunda hüküm olmadığından, bir ortak için zamanaşımının durması diğer suç ortaklarını etkilemez.³⁴

4-Müteselsil Suçta Zamanaşımı

TCK 80. md.ye göre, bir suç işleme kararını yerine getirme amacıyla, kanunun aynı hükmünün, değişik zamanlarda ihlali tek suç sayılır. Ancak ceza altıda birden yarıya kadar artırılır. Buna müteselsil³⁵ suç³⁶ denmektedir.

Vergi suçlarında da teselsül kabul edilmektedir³⁷. Ancak bu ayrı bir yazı konusudur. Müteselsil suçlarda zamanaşımı teselsülün bittiği günden itibaren başlar. (TCK 103.)Teselsülün bittiği gün ise, teselsül eden suça ilişkin en son ihlalin yapıldığı gündür.

³² Vergi suçlarının birden çok kişi tarafından işlenmesi hali daha önce VUK'nun üç ayrı maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar, iştirak (338. md.), teşvik (346. md.) ve yardım (347. md.)dir. Bu maddeler 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Bunların yerine 360. md.de "iştirak" başlığı altında düzenleme yapılmıştır.

³³ Kubilay Taşdemir, Ceza Davalarında Zamanaşımı, Ankara, Sh. 30.

³⁴ Age. Sh. 30.

³⁵ Müteselsil, "arası kesilmeden, birbirini izleyen, zincirleme" anlamına gelir. Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük, Ankara, 1998.

³⁶ Müteselsil suç TCK 80. Madde de düzenlenmiştir. "Müteselsil suç" deyimi için bazıları "Devam eden suç" olarak (Doğan Soyaslan Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 1998 Sh. 2301.), bazıları da "zincirleme suç" (İsmail Malkoç, Açıklamalı İçtihatlı Türk Ceza Kanunu, Ankara 2000 Sh. 191) demektedirler.

³⁷ Yrg. CGK, 05.03.2002 E. 2002/11-28 K. 2002/179, YKD Haziran 2002, C. 28, S. 6, Sh. 929. Dava konusu olayda mükellef 1998 yılının Mayısında 1, Ağustosunda 3, Eylülünde 1, Aralıkta 1 adet sahte fatura kullanmış ve KDV'den indirmiştir. Aynı mükellef 1999 yılının Ocak ayında da 2 adet sahte faturayı KDV indiriminde kullanmıştır. Yetkili ağır ceza mahkemesi 15 ay ağır hapis cezasını hükmetmiştir. 11. CD. Kararı, her bir fatura kullanma fiilinin ayrı bir suç oluşturduğu gerekçesi ile bozmuştur. Yerel Mahkeme Kararında direnmiş, bunun üzerine Ceza Genel Kurulu sanığın teselsül eden iki ayrı fatura kullanma suçundan dolayı cezalandırılması gerektiği gerekçesiyle yerel mahkeme kararını bozmuştur.

SONUÇ:

Yazımızın metninde açıkladığımız gibi vergi kaçakçılığı suçunda dava zamanaşımı süresi beş yıldır. Dava zamanaşımını kesen nedenler var ise bu süre en fazla yedi yıl altı ay olacaktır. Yani beş yıl içinde hakkında kamu davası açılmamış veya açılıp da yedi yıl içinde karara bağlanmamış ise kişiler artık cezalandırılmayacaktır.

Dava zamanaşımı, tamamlanmış vergi suçunda hareketin yapıldığı andır. Çünkü, 4369 S. K.'dan sonra vergi suçu artık neticesi harekete bitişik suçtur. Bu nedenle dava zamanaşımının başlangıcı için vergi kaybı beklenmeyecektir. (Halbuki 4369 S.K.'dan önce, dava zamanaşımının başlangıcı, suçun olduğu gün, yani vergi kaybının doğduğu gündü.) Ancak çift defter kullanma suçu bu kuralın istisnasıdır. Yani, 4369 S.K.'dan sonra da çift defter kullanma suçunda zamanaşımı eskisi gibi vergi kaybının doğduğu gün başlayacaktır.

Vergi suçuna teşebbüs, 4369 S.K.'dan sonra, esas itibariyle mümkün değildir. Bunun nedeni, bu kanunla vergi suçuna teşebbüsü düzenleyen 358. maddenin kaldırılması değil, bu suçun niteliğinin değişmesi sırf hareket suçu yani şekli suç haline gelmesidir. Ancak buna rağmen bir halde teşebbüs mümkündür. Bu hal VUK'nun 359/b-2 maddesinde yer alan anlaşmalı olmadığı halde belgeleri basma veya sahte olarak basma halidir. Bu durumda teşebbüs mümkündür ve dava zamanaşımının başlangıcı son hareketin yapıldığı gün olacaktır.

Vergi suçlarında teselsül mümkündür. Müteselsil suçlarda zamanaşımının başlangıcı ise teselsülün bittiği gün olacaktır.