

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ZİNCİRLEME SUÇ

Prof. Dr. Berrin AKBULUT*

Öz

Vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanununun (VUK) 359. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un 359. maddesi, birçok bentten ve hükümden oluşan ve bu bentlerde birden fazla farklı suçun (a, b, c, ç ve d bentlerinde) düzenlendiği bir hükümdür. Kanun koyucu kaçakçılık suçlarıyla ilgili Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde zincirleme suçla ilişkin belirleme de yapmıştır. Bu hüküm 15.04.2022 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesinin son fıkrası ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesine eklenmiştir. Zincirleme suç, Türk Ceza Kanununun (TCK'nın) genel hükümlerinde (m. 43) düzenlenen bir müessesedir. Türk Ceza Kanununun 5. maddesine göre de "TCK'nın genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hükmü gereğince de zincirleme suçla ilişkin 43. madde tüm suçlar için uygulanacaktır. Ancak kanun koyucu vergi suçlarında zincirleme suçun uygulanmasında bir suç işleme kararının hangi takvim yılıyla veya vergilendirme dönemiyle ilgili değerlendirileceğinde sorun yaşanması nedeniyle bu sorunu gidermek için Vergi Usul Kanununda böyle bir düzenlemeye gitmiştir. Vergi Usul Kanununun 359. maddesine eklenen bu fıkra göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen suçların, birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme

* Prof. Dr., Selçuk. Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı, Konya, Türkiye | Prof. Dr., Selçuk University Faculty of Law Department of Criminal and Criminal Procedure Law, Konya, Türkiye.

✉ bakbulut@selcuk.edu.tr • ORCID 0000-0001-8045-2784

✎ **Atıf Şekli** | Cite As: AKBULUT, Berrin : "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç", SÜHFD, C. 32, S. 4, 2024, s. 2703-2733 .

✎ **İntihal** | Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

✎ Bu eser Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır. | This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde Türk Ceza Kanununun 43. maddesi uygulanacaktır.

Bu çalışma, özellikle Vergi Usul Kanununun 359. maddesine eklenen zincirleme suça ilişkin fıkra kapsamında yapılacaktır. Önce zincirleme suça ilişkin getirilen hükmün neyi ifade ettiği açıklanacak, daha sonra konuyla ilgili Yargıtay'ın önceki uygulaması ile değişiklikten sonraki uygulaması belirtilecektir.

Anahtar Kelimeler

- Vergi Usul Kanunu • Vergi kaçakçılığı suçu • İçtima • Gerçek içtima
- Zincirleme suç

SUCCESSIVE OFFENSE IN TAX EVASION CRIMES

Abstract

Tax evasion is regulated in Article 359 of the Tax Procedure Code (TPC). Article 359 of the TPC is a provision consisting of many subparagraphs and provisions, and more than one different crimes are regulated in these subparagraphs (subparagraphs a, b, c, ç and d). The legislator has also made a determination regarding successive offence in Article 359 of the TPC regarding crime of smuggling. This provision was added to Article 359 with the last paragraph of Article 4 of Law No. 7394, which entered into force after being published in the Official Gazette on 15.04.2022. Successive offence is an institution regulated under the general provisions (Art. 43) of the TPC. According to Article 5 of the TPC, "The general provisions of this Statute shall apply both to special criminal statutes and other statutes which include criminal penalties", Article 43 regarding the successive offence shall apply to all crimes. However, the legislator has made such an arrangement in the TPC in order to solve this problem due to the problem of which calendar year or taxation period a decision to commit a crime will be evaluated in the application of the successive offence in tax crimes. According to this paragraph added to Article 359 of the TPC, Article 43 of the TPC will be applied if the crimes regulated in Article 359 of the TPC No. 213 are committed within the scope of the execution of the same criminal decision within more than one calendar year or taxation period.

This study will be conducted specifically within the scope of the paragraph regarding the successive offence added to Article 359 of the TPC. Firstly, the meaning of the provision regarding the successive offence will be explained, then the previous practice of the Court of Cassation and the practice of the Court of Cassation after the amendment will be stated.

Keywords

- Tax Procedure Law • Tax Evasion • Aggregation • Actual Aggregation
- Successive Offence

GİRİŞ

Devletin en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Bu nedenle devlet verginin elde edilmesini sağlamak, verginin kaçırılmasını engellemek için bazı düzenlemelere başvurmaktadır. Verginin elde edilememesi ekonomiyi etkilediği gibi, devletin kamu hizmetinin yerine getirmesini de sekteye uğratmaktadır. Tarihi süreç içinde de devletler vergi almak ve verginin kaçırılmasını engellemek için farklı yöntemler kullanmışlardır.

Vergi Usul Kanunu m. 359’da vergi kaçırılmasını engellemek, ülke ekonomisine zarar verecek fiilleri yasaklamak için haksızlık içeriği daha fazla olan fiiller suç olarak düzenlenmiştir. Daha az haksızlık içeriği olan fiiller ise VUK’da vergi kabahatleri olarak hükme bağlanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçlarında aynı beyanname veya vergilendirme döneminde vergiyi kaçırmak için birçok belgenin kullanılması, vergi mükellefinin¹, mükellefligi devam ettikçe değişik dönemlerde vergi yükümlülüğünün de var olması, kaçakçılık niteliğindeki aynı fiillerin işlenmesi sonucunu doğurmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suçla ilişkin 2022 yılında 7394 sayılı Kanunla değişiklik yapılmasına rağmen 2024 Yargıtay kararları incelendiğinde uygulamanın hükmün uygulanmasında hala sorun yaşadığı anlaşılmıştır. Özellikle aynı suçun seçimlik hareketlerinin birden fazla takvim yılı veya farklı vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilmesinde uygulamanın doğru olmayan kararlar verdiği görülmüştür. Bu çalışma Yargıtay kararlarının ortaya konularak, seçimlik hareketli suçlarda farklı vergilendirme dönemi veya farklı takvim yıllarında farklı seçimlik hareketlerin gerçekleştirilmesi halinde sorunun nasıl değerlendirilmesine ilişkin çözüm getirmeye çalışmaktadır.

¹ VUK’un 8. maddesine göre, “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tettiğüden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir. (Ek: 24/6/1994-4008/1 md.; Değişik: 25/5/1995-4108/1 md.) Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir”.

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

Suç teşkil eden düzenlemeler, yapılması veya yapılmaması istenen davranış kurallarına yer veren hükümlerdir. Bu kurallara aykırı davranılması halinde ise ceza hukuku yaptırımı devreye girmektedir. Suç ve ceza içeren fiiller sadece Türk Ceza Kanununda yer almamaktadır. Özel ceza kanunlarında veya diğer kanunlarda da düzenlenebilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları da bunlardan biridir. Vergi kaçakçılığı suçu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir suç grubudur. 359. maddede, yani aynı maddede, birbirinden farklı suçlar düzenlenmiştir. Hatta aynı bentte farklı nitelikteki suçlar (TCK'da farklı maddelerde ayrı suçlar olarak düzenlenen suçlar) seçimlik olarak hükme bağlanmıştır. Örneğin 359. maddenin a bendinde düzenlenen, tahrif etme veya gizleme ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilleri seçimlik hareket niteliğindedir². 359. maddede kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller ağırlıklarına göre 5 bentte hükme bağlanmıştır. Bu bentlerde, "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 beş 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 hükmününün 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.[132]

² Bu belirleme ve düzenlemenin eleştirisi için bkz.: AKBULUT, Berrin: "Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)", AD, 2023/2, S. 71, s. 654, 655.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini 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 sekiz 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 sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

d) (Ek:30/11/2022-7423/1 md.) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığınca elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini

önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” düzenlemesi yer almaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçları³, vergisel yükümlülüklere aykırı davranışları cezalandırmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları, farklı nedenlerle

³ Vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili olarak bkz.: **TAŞTAN**, Mehmet, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, 3. Baskı, Ankara 2022, s. 81 vd.; **KARAKOÇ**, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Ankara 2016, s. 273 vd.; **ŞENYÜZ**, Doğan/**YÜCE**, Mehmet/**GERÇEK**, Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 15. Baskı, Bursa 2024, s. 307, 308; **KARASLAN**, Mehmet: “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkileri”, TBB Dergisi, Sayı 64, 2006, s. 119 vd.; **AĞAR**, Serkan: “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, TBB Dergisi, Sayı 58, 2005, s. 278 vd.; **BİLİCİ**, Nurettin, Vergi Hukuku, 52. Baskı, Ankara 2021, s. 126 vd.; **ÖNER**, Erdoğan, Vergi Hukuku, 15. Baskı, Ankara 2023, s. 175 vd.; **TAŞKAN**, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara 2022, s. 304 vd.; **KARAKOÇ**, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara 2019, s. 387 vd.; **SABAN**, Nihal, Vergi Hukuku, 10. Baskı, İstanbul 2019, s. 395 vd.; **ÖNCEL**, Mualla/**KUMRULU**, Ahmet/**ÇAĞAN**, Nami/**GÖKER**, Cenker, Vergi Hukuku, 31. Baskı, Ankara 2022, s. 233 vd.; **KANETİ**, Selim/**EKMEKÇİ**, Esra/**GÜNEŞ**, Gülşen/**KAŞIKCI**, Mahmut, Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul 2022, s. 331 vd.; **BATI**, Murat, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara 2022, s. 263 vd.; **ŞENYÜZ**, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 11. Baskı, Bursa 2020, s. 436 vd.; **ÇOMAKLI**, Şafak Ertan/**AK**, Ahmet, Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum 2013, s. 43 vd.; **AYDOĞAN**, Dündar, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2022, s. 293 vd. Genel olarak vergi suç ve kabahatleri ile ilgili olarak bkz.: **TÜRKAL**, Hasan/**EKİCİ**, Mehmet Sena/**İNAN**, Mahmut: “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları – Kabahatleri ve Cezaları”, SUHFD, 2010, C. 18, S. 1, s. 48 vd.; **BİLİCİ**, Nurettin, Vergi Hukuku, 52. Baskı, Ankara 2021, s. 121 vd.; **ÖNER**, Erdoğan, Vergi Hukuku, 15. Baskı, Ankara 2023, s. 149 vd.; **TAŞKAN**, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara 2022, s. 281 vd.; **KARAKOÇ**, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara 2019, s. 412 vd.; **SABAN**, Nihal, Vergi Hukuku, 10. Baskı, İstanbul 2019, s. 438 vd.; **ÖNCEL**, Mualla/**KUMRULU**, Ahmet/**ÇAĞAN**, Nami/**GÖKER**, Cenker, Vergi Hukuku, 31. Baskı, Ankara 2022, s. 237 vd.; **KANETİ**, Selim/**EKMEKÇİ**, Esra/**GÜNEŞ**, Gülşen/**KAŞIKCI**, Mahmut, Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul 2022, s. 371 vd.; **BATI**, Murat, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara 2022, s. 315 vd.; **ŞENYÜZ**, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 11. Baskı, Bursa 2020, s. 1 vd.; **KARAKOÇ**, Yusuf: Vergi Ceza Hukuku, Ankara 2016, s. 38 vd.; **ÇOMAKLI**, Şafak Ertan/**AK**, Ahmet, Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum 2013, s. 3 vd.; **AYDOĞAN**, Dündar, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2022, s. 27 vd. Vergi kaçakçılığı suçunun boyutunun değerlendirilmesi için bkz.: Bulbul, Duran/Ozay Nihat, “Vergi Kaçakçılığı ve Boyutunun Türkiye ve AB Ekseninde Değerlendirilmesi”, Gümrük & Ticaret Dergisi, S. 7, Y. 2016, ss. 52-62, s. 53 vd.

işlenebilmektedir⁴. Ancak asıl hedef vergi vermemek veya az vergi vermek olmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçlarıyla vergi gelirini korumak ve vergi kaybını önlemek amaçlanmaktadır. Ancak vergi kaçakçılığı suçu bazen de haksız kazancı ekonomiye katmak için de gerçekleştirilebilmektedir. Bu halde vergi kaçırılmamakta, tam tersine vergi verilmektedir. Kişi suçtan elde ettiği geliri sanki meşru yoldan elde etmiş izlenimi yaratmak için şirket kurmakta ve bu şirkette sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle gerçeğe uygun olmayan şekilde mal veya hizmet alımı göstermekte, suçtan elde edilen gelir ekonomiye dahil edilmektedir⁵. Belirtilen nedenlerle vergi kaçakçılığı suçlarıyla kişilerin haksız kazanç sağlaması, hazinenin zarara uğratılması engellenmek istenmekte, devletin vergilendirme hak ve yetkisi korunmak amaçlanmaktadır.

Kaçakçılık suçları ancak gerçek kişiler tarafından işlenebileceğinden tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi mükellefi veya sorumlusu olması durumunda tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri fail olabilecektir. Farklı suçlar aynı maddede düzenlendiği için herkes tarafından işlenen vergi kaçakçılığı suçu olduğu gibi (sahte belge düzenlemek gibi), ancak belirli kişiler tarafından işlenen vergi kaçakçılığı suçu da bulunabilmektedir (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu). Suçların mağduru ise toplumu oluşturan herkeştir.

Suçlar arasında zarar suçu (örneğin m. 359/b, ç, d), neticeli suç olanlar olduğu gibi sırf hareket suçu veya tehlike suçu niteliğinde olanlar da (sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçu ile muhteviyatı itibariyle sahte belge⁶ düzenleme veya kullanma suçu gibi) bulunmaktadır.

⁴ Kaçakçılık suçlarının işlenmesindeki faktörler için bkz.: **KAHYA**, Yavuz: "Suç Teorileri Işığında Türkiye'de Kaçakçılık Olgusu: Toplumsal Nedenleri, Boyutları ve Algısı", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 15, S. 3, 2015, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/147563>, s. 162 vd.

⁵ **AKBULUT**, Berrin: "Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu", *SDÜHFD*, 2024, C. 14, S. 1, s. 7.

⁶ Sahte belge suçu ile ilgili olarak bkz.: **ÜNAL**, Ertuğrul: "Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", *MÜHFHAD*, C. 27, S. 2, 2021, s. 1261 vd.

Kaçakçılık suçları kasten işlenebilen suçlardır. Taksirli şekli düzenlenmediğinden kastın bulunmadığı hallerde ceza vermek söz konusu olmayacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında soruşturma, vergi inceleme raporuna dayalı vergi suçu raporu ve idarenin mütalaasının Cumhuriyet başsavcılığına iletilmesi ile başlamaktadır (m. 367). Ancak suçun işlendiğinin diğer yollarla öğrenilmesi de mümkündür. Bu halde idareden inceleme istenmektedir. Her iki halde de idarenin mütalaası kovuşturma şartıdır⁷. Ancak Cumhuriyet savcısı mütalaa ile bağlı olmayıp, mütalaya rağmen iddianame düzenlemesi için aranan şartlar gerçekleşmemişse KYOK verebileceği gibi tersi durumda iddianame de düzenleyebilir.

II. ZİNCİRLEME SUÇ

A. Genel Olarak

Zincirleme suç, TCK'nın suçların İçtimai başlığını taşıyan 5. bölümünde 43. maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, *“bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağdur belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır”*. Hükümden de anlaşıldığı gibi zincirleme suçun şartları, birden çok fiilin bulunması, fiillerin aynı suçları oluşturması, suçların aynı kişiye karşı gerçekleştirilmesi ve bir (aynı) suç işleme kararı şeklinde ifade edilebilir. Bir suç işleme kararı sübjektif şart olarak, diğer şartlar ise objektif şart olarak doktrinde nitelendirilmektedir⁸.

Zincirleme suçta, bir kişinin birden fazla suç teşkil eden fiili olmasına rağmen bir suç işleme kararıyla hareket ettiği için biri üzerinden artırım uygulanarak cezalandırılmaktadır. Gerçek içtimada birden fazla fiil, birden fazla suç ve birden fazla ceza varken; zincirleme suçta birden fazla

⁷ ÜSTÜN, Ümit Süleyman: “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 9, S. 3-4, s. 312-313.

⁸ İÇEL, Kayıhan, Suçların İçtimai, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1972, s. 110 vd.

fiil, birden fazla suç, ancak tek ceza bulunmaktadır. Sadece sonuç açısından istisna teşkil etmektedir. Birden fazla suç olmasına rağmen tek ceza verilmesi söz konusu olduğu için suçların içtimaı kapsamında incelenmektedir.

Zincirleme suçun varlığı için birden fazla fiilin bulunması gerektiği için, somut olayda tipik hareket tekliliğinin veya doğal hareket tekliliğinin bulunmaması gerekir. Bir başka ifadeyle tek fiilin kabul edildiği hallerde fiil çokluğu bulunmadığından zincirleme suç da oluşmayacaktır (m. 43/1). Birden çok fiilin her birinin suç oluşturması gerekir. Yani suçun maddi unsurunun, manevi unsurunun ve hukuka aykırılık unsurunun gerçekleşmesi gerekir. İşlenen suçların zincirleme suç kapsamında değerlendirilebilmesi için her biri için haksızlığın unsurları dışındaki cezalandırılabilirlik şartlarının gerçekleşmesi (kusurluluğun bulunması, objektif cezalandırılabilirlik şartlarının gerçekleşmesi, şahsi cezasızlık veya cezayı ortadan kaldıran şahsi sebeplerin bulunmaması gerekir), muhakeme şartlarının (şikâyet, izin, talep gibi) varlığı, dava ve ceza ilişkisini düşüren sebeplerin (dava zamanaşımına uğramaması, genel affa tabi olmaması) bulunmaması gerekir. Şartlardan biri gerçekleşmemişse suç zincirleme suç ilişkisinde göz önüne alınmaz. Fiillerin değişik zamanda işlenmesi gerekir. Zaman aralığının kısa veya uzun olması mümkündür. Burada önemli olan bir suç işleme kararındaki birliktir⁹. Yargıtay ise zincirleme suç için mutlaka fiillerin değişik zamanda gerçekleştirilmesini aramakta, aynı zaman diliminde gerçekleştirilen hareketleri tek fiil, aksi durumda değişik zamanlarda gerçekleştirilmiş birden fazla fiilin varlığını kabul etmektedir. Yargıtay, değişik zamana ilişkin kanunda bir açıklık bulunmadığını ve önceden kesin belirlemelerin yapılmasının mümkün olmadığını, bu hususun her somut olayın ve işlenen suçun özelliği göz önüne alınarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Yargıtay, aynı zamanda kavramının dar yorumlanmayarak, çok kısa zaman aralıklarının da aynı zaman dilimi olarak kabul edilmesi gerektiğini benimsemektedir¹⁰.

⁹ ÖZBEK, Veli Özer/DOĞAN, Koray/MERAKLI, Serkan/BACAKSIZ, Pınar/BAŞBÜ-YÜK, İsa: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara 2023, s. 588.

¹⁰ CGK, 11.06.2013, E. 2013/13-303, K. 2013/296; CGK, 28.05.2013, E. 2013/14-35, K. 2013/266, kazanci.com.tr (E.T.12.04.2015).

Zincirleme suçun oluşması için değişik zamanlarda gerçekleştirilen fiillerin aynı suçu meydana getirmesi gerektirmektedir. Aynı suçun ne olduğu ise birinci fıkranın 2. cümlesinde, “*bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır*” şeklinde hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla suçların aynı olması için suçun temel şekli veya nitelikli şekli olması gerekir. Birden fazla suçun hepsinin temel şekli gerçekleştirilebileceği gibi, birinin temel şekli diğerlerinin nitelikli şekli olması da mümkündür.

Zincirleme suçun oluşması için aranan diğer bir şart olan suçların aynı kişiye karşı işlenmesi için mağdurların aynı olması gerekir¹¹. Mağdurların farklı olduğu olaylarda zincirleme suç kuralları uygulanmayacaktır¹². Toplum oluştururan herkesin mağdur olduğu suçlarda da zincirleme suç kuralları uygulanacaktır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçlarında da zincirleme suç kuralları uygulanacaktır.

Zincirleme suçun oluşması için varlığı aranan bir suç işleme kararının varlığı ise zincirleme suçta birden fazla fiil ve suç bulunmasına rağmen tek sorumluluğun kabul edilmesinin nedenini oluşturmaktadır. Karar, kasttan farklı olup, kastı da içine alan, kişiyi harekete geçirici sübjektif etkeni, iradeyi ifade eder¹³. Baştan itibaren kurulan plan doğrultusunda

¹¹ “Banka ya da finans kuruluşları tarafından üretilen, banka veya kredi kartlarının ya da kart bilgilerinin, kartın hamile tesliminden önce ele geçirilerek menfaat temin edilmesi halinde, suçun mağduru ilgili banka olup; kullanım ve sağlanan çıkar miktarı, kastın yoğunluğu, suçların işleniş biçimleri gözetilerek TCK.nun 3 ve 61. maddeleri uyarınca alt sınırdan uzaklaşımak suretiyle ve kart sayısı gözetilerek zincirleme şekilde TCK.nun 245/1 ve 43. madde ve fıkraları uyarınca cezalandırılmasına karar verilmesi gerekirken, yazılı şekilde kart sayısınca mahkumiyet hükmü kurulması yasaya aykırıdır”, Yargıtay 8. CD, 18.01.2016, E. 2015/14822, K. 2016/441, www.kazanci.com.tr (E.T.23.04.2016).

¹² “Banka veya kredi kartlarının kötüye kullanılması suçunun mağdurunun kredi veya banka kartı sahibi kişi olduğu gözetilerek mağdur sayısınca uygulama yapılması gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde 1 kez zincirleme suç hükümleri uyarınca uygulama yapılması doğru değildir. Öte yandan, başkalarına ait banka veya kredi kartlarını ele geçirilerek yarar sağlanması suçunun mağduru kart sahibi olup, suçtan doğrudan zarar görmeyen bankanın davaya katılma hakkı bulunmadığı halde, katılan sıfatı ile davaya kabulüne karar verilip lehine vekalet ücreti tayin edilmesi yanlıştır”, Yargıtay 8. CD, 27.01.2016, E. 2015/14834, K. 2016/969, www.kazanci.com.tr (E.T.23.05.2016).

¹³ Yargıtay’a göre, “Suç kastından daha geniş bir anlamı içeren suç işleme kararı, suç kastından daha önce gelen genel bir karar ve niyeti ifade etmektedir. Önce suç işleme kararı verilmekte ve bundan sonra bu genel kararın icrası farklı zamanlardaki suçlarla gerçekleştirilmektedir. Kararın gerçekleştirilmesi için gerekli suçların her birinde ayrı suç kastları, bir başka

işlenen fiillerde (örneğin, evi bir günde soyamayacağını düşünen kişinin farklı günlerde soymayı planlaması ve bunu gerçekleştirmesi gibi) bir suç işleme kararı bulunduğu gibi, başlangıçta kanun hükmünü bir defa ihlal etme iradesiyle hareket ettiği halde sonradan fiillerin devamına karar verilmesi halinde de zincirleme suç kabul edilmektedir. Fiilin icrası sırasında da failin, sonraki fiilleri işlemeye karar vermesi ve fiilleri gerçekleştirmesi halinde de zincirleme suçun sübjektif unsuru oluşmuştur. Bir suç işleme kararının failin hareketleri arasında bulunması gereken sübjektif bağ olarak anlaşılması gerektiği kabul edilmektedir. Her hareket önceki hareketin devamı olarak gözükiyorsa ve böylece failin tüm hareketleri arasında tek sübjektif bağlantı bulunuyorsa bir suç işleme kararının bulunduğu kabul edilmelidir. Aksi takdirde önceden plan kurmuş faile haksız ayrıcalık tanınacağı ifade edilmektedir¹⁴.

B. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç

Kanun koyucu, 7394 sayılı Kanunun 4. maddesiyle 213 sayılı Kanunun 359. maddesine bir fıkra ilave ederek vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suça ilişkin özel belirleme yapmıştır. Bu fıkraya 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*”. Kanun koyucu TCK’nın zincirleme suça ilişkin 43. Maddesinin, 5. maddedeki “*TCK’nın genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*” hükmü gereğince tüm suçlar için uygulanmasına rağmen vergi kaçakçılığı sularında ayrıca belirleme yapmıştır. Vergi suçlarında zincirleme suçun uygulanmasında bir suç işleme kararının hangi takvim yılıyla veya vergilendirme dönemiyle ilgili değerlendirileceğinde sorun yaşanması nedeniyle¹⁵ bu sorunu gidermek için Vergi Usul Kanununda 359. maddesinde böyle bir düzenlemeye gitmiştir. Düzenleme sadece belirtilen

deyişle bir suç için gerekli olan maddi ve manevi unsurlar ayrı ayrı yer almaktadır. Böylece suç işleme kararı denilen genel plân, niyet veya karar, zinciri oluşturan ve her biri birbirinden bağımsız olan suçları birbirine bağlayan ortak bir zemini oluşturur”, CGK, 18.10.2018, E. 2018/11-216, K. 2018/456.

¹⁴ Bkz.: İÇEL, s. 130 vd.

¹⁵ Eleştiri için bkz.: TAŞTAN, s. 432.

hususla ilişkin olup, bunun dışında zincirleme suçun şartları ve ceza yaptırımının belirlenmesi TCK'nın 43. maddesine göre belirlenecektir.

7394 sayılı Kanunla 359. maddeye eklenen fıkra gereğince, zincirleme suçun uygulanması için vergi kaçakçılığı suçlarının birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde işlenmesi ve suçların aynı suç işleme kararının icrası kapsamında gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Düzenlemeden kaçakçılık suçunun aynı takvim yılı veya aynı vergilendirme döneminde işlenmesi halinde birden fazla fiil ve zincirleme suç değil, tek fiil ve tek suçun bulunduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Zincirleme suçun farklı takvim yılı veya farklı vergilendirme dönemi yanında aynı takvim yılı veya aynı vergilendirme döneminde de uygulanması istenseydi düzenlemenin daha farklı yapılması gerekirdi (örneğin “*suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde de TCK m. 43 uygulanır*” gibi). Zincirleme suç aynı vergilendirme veya takvim yılında uygulanmak isteniyorsa, düzenlemenin “*aynı veya farklı takvim yılı veya vergilendirme önemi olsa bile bir suç işleme kararıyla gerçekleştirilmesi şartıyla zincirleme suç kuralları uygulanır*” şeklinde yapılması doğru olurdu¹⁶.

Zincirleme suç düzenlemesinde geçen farklı vergilendirme dönemi, VUK'da tanımlanmamıştır. Ancak bazı maddelerinde (m. 26, 31, 35, 117, 366) vergilendirme dönemi ifadesi geçmektedir. Bazı kanunlarda ise vergilendirme döneminin neyi ifade ettiği gösterilmiştir (Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu). Hesap dönemi verilendirme dönemi kabul edilebildiği gibi, farklı bir tarih de belirlenebilmekte veya değişiklik yapmak için Maliye Bakanlığına da yetki verilebilmektedir. Dolayısıyla vergilendirme dönemi, “verginin türüne, vergilendirme usulüne, mükellef veya vergi sorumlusunun faaliyeti göre vergilendirme (verginin tarhı) için vergi kanunlarında gösterilen veya kanunun verdiği yetki ile Maliye Bakanlığınca belirlenen dönem” olarak tanımlanabilir¹⁷. Zincirleme suç düzenlemesinde geçen diğer kavram olan takvim yılı kavramı normal hesap dönemini ifade etmektedir. Zira VUK'un 174. maddesine göre, “Hesap dönemi normal olarak takvim

¹⁶ Bkz.: AKBULUT, Sahte Belge, s. 383.

¹⁷ TAŞTAN, s. 29, 30.

yılıdır". Yine 174. maddeye göre defterler hesap dönemi itibariyle tutulmakta ve her hesap dönemi sonunda kapatılmaktadır. Kayıtlar ertesi dönem başında yeniden açılmaktadır. Takvim yılı dönemi, faaliyet ve işlemlerinin niteliğine uygun bulunmayanlar için müracaat etmeleri halinde Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilmektedir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde ise, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılmaktadır. 174. maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılmaktadır. Görüldüğü gibi hesap dönemi ile vergilendirme dönemi birbirinden farklı olduğu için kanun koyucu zincirleme suçla ilişkin düzenlemesinde iki kavramı ayrı ayrı ifade etmiştir.

Yargıtay zincirleme suçla ilişkin hükmün ilave edilmesinden sonra verdiği kararlarda aynı seçimlik hareketin aynı vergilendirme veya takvim yılında olmasına veya farklı vergilendirme veya takvim yılında olmasına göre değerlendirme yapmaktadır. Aynı seçimlik hareket farklı vergilendirme döneminde işlenmişse zincirleme suç kuralının uygulanmasını kabul etmektedir. Örneğin 359/b'de düzenlenen sahte belge düzenleme fiillerinin farklı vergilendirme döneminde gerçekleştirilmesi halinde zincirleme suç kurallarını uygulamaktadır: *"Bu kapsamda inceleme konusu dava dosyası değerlendirildiğinde; Bakırköy Cumhuriyet Başsavcılığının, 23.12.2016 tarihli ve 2016/116252 Soruşturma, 2016/38437 Esas sayılı iddianamesi ile dava şartı olan komisyon mütalaasına uygun olarak sanık hakkında "sahte fatura düzenleme" suçundan dava açıldığı ve hükmün gerekçesinde de bu suçtan hüküm kurulduğu belirtildiği halde, hüküm fıkrasında suç adının "sahte fatura kullanma" olarak belirtilmesi hususu ile 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçunu işlediği iddia ve kabul olunan sanık hakkında, 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile eklenen 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesinin beşinci fıkrası gereğince 5237 sayılı Kanun'un 43 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan zincirleme suç hükümleri uygulanmak suretiyle tek bir mahkûmiyet hükmü kurulması gerektiği gözetilmeden, sanığın her takvim yılı yönünden ayrı ayrı mahkûmiyetine karar verilmesi Kanun'a aykırı olup, kanun yararına bozma talebi yerinde görülmüştür"*¹⁸. Buna karşılık aynı seçimlik

¹⁸ Yargıtay 11. CD, 6.5.2024, E. 2023/5542, K. 2024/5956; "213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesine eklenen "Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya

hareket (örneğin aynı vergilendirme döneminde düzenlenen sahte belgeler açısından) aynı vergilendirme döneminde işlenmişse tek fiil ve tek suçun bulunduğunu kabul etmektedir: “7394 sayılı Kanun’un 4 üncü maddesi ile 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesinin son fıkrasından önce gelmek üzere;

vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.” fıkrası ve 5237 sayılı Kanun’un 66 n maddesinin altıncı fıkrasında yer alan “Zamanaşımı, ... zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, ... itibaren işlemeye başlar” hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, dosya kapsamında toplanan delillere göre, sanığın farklı takvim yıllarındaki eylemleri arasında hukuki veya fiili kesintinin bulunmaması nedeniyle eylemlerin birden fazla takvim yılı içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında zincirleme şekilde gerçekleştirildiğinin anlaşılması karşısında, 2010 ve 2011 takvim yılları yönünden de suç tarihinin 2012 takvim yılında düzenlenen son fatura tarihi olduğu gözetilmeden, yazılı şekilde hükümler kurulması, hukuka aykırı bulunmuştur”, Yargıtay 11. CD, 11.6.2024, E. 2024/1482, K. 2024/7985; “sanığın farklı takvim yıllarındaki eylemleri arasında hukuki veya fiili kesintinin bulunmaması nedeniyle eylemlerin birden fazla takvim yılı içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında zincirleme şekilde gerçekleştirildiğinin ve suça konu edilen faturaların son olarak 2012 yılında da düzenlendiğinin iddi olunduğunun anlaşılması karşısında; tüm takvim yıllarındaki eylemler bütün halinde değerlendirilerek karar verilmesi gerekirken, 2009, 2009, 2010 ve 2011 takvim yılları hakkında düşme, 2012 takvim yılı hakkında mahkumiyet hükmü kurulmuş”, Yargıtay 11. CD, 8.5.2024, E. 2024/2225 K. 2024/6160; “Sanık hakkında düzenlenen ve dava şartı olan mütalaanın, 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme eylemine ilişkin olduğu, Araç Cumhuriyet Başsavcılığının 04.05.2015 tarihli ve 2015/50 Karar sayılı kararı ile 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçundan ayırma kararı verilerek, bu suçlar yönünden dosyanın Karabük Cumhuriyet Başsavcılığına gönderildiği ve hakkında iddianame düzenlendiği, Karabük 1. Asliye Ceza Mahkemesinin 24.10.2019 Tarihli ve 2016/317 Esas, 2019/623 Karar sayılı kararı ile sanık hakkında 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarından mahkumiyet hükümleri kurulduğu ve kararın 10.12.2019 tarihinde kesinleştiği görülmekle; 15.04.2022 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun’un 4 ün maddesiyle 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesine eklenen “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.” fıkrası gözetilerek anılan dosyanın getirtilerek incelenmesi, mümkün olması halinde davaların birleştirilmesi, aksi halde dava dosyası getirtilip incelenerek bu dosyayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dosya içine alınması ve toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilerek anılan dosya bakımından da zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışılması gerektiğinin gözetilmemesi hukuka aykırı bulunmuştur”, Yargıtay 11. CD, 17.4.2024, E. 2024/228, K. 2024/5118; Aynı yönde Yargıtay 11. CD., E. 2024/1452 K. 2024/5125 T. 17.4.2024. “Sanığım aynı takvim yılında birden fazla muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlediği ve muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgelerin farklı beyanname dönemlerinde kullanıldığı kabul edilmesine rağmen zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması”, Yargıtay 11. CD, 4943/2005, 21.02.2024.

“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.” hükmü uyarınca, ceza tayin edilirken zincirleme suç hükümlerinin bir kez uygulanabileceği, farklı takvim yıllarında sahte fatura düzenlenmesi ve fatura sayısının, temel cezanın ve zincirleme suç hükümlerinin alt ve üst sınırlarının belirlenmesinde dikkate alınabileceği gözetilmeden, hükümlü hakkında yapılan uyarlamaya yargılamasında 5237 sayılı Kanun’un 43 üncü maddesinin iki kez uygulanması Kanun’a aykırı olup, kanun yararına bozma talebi yerinde görülmüştür”¹⁹, “sanığın sahte faturaları

¹⁹ “Konya Cumhuriyet Başsavcılığınca, yukarıda belirtilen değişiklik doğrultusunda uyarlama talep edilmesi üzerine duruşmalı olarak yapılan yargılama neticesinde, Konya 10. Asliye Ceza Mahkemesinin, 26.04.2023 tarihli ve 2022/305 Esas, 2023/297 Karar sayılı kararı ile hükümlü hakkında 2009, 2010, 2011, 2012 ve 2013 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçundan, 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesinin (b) fıkrası, 5237 sayılı Kanun’un 43 üncü ve 62 nci maddeleri ile 7394 sayılı Kanun uyarınca; “...1-Sanığın üzerine atılı 2009, 2010, 2011, 2012 ve 2013 yıllarında sahte fatura düzenlemek suretiyle Vergi Usul Kanununa muhalefet suçunu işlediği sabit olduğu, 213 sayılı kanunun 7394 sayılı kanunun 4 ve 5. Maddeleri ile değişik 213 sayılı kanunun 359. maddesinin 3. 4 .5. Ve 6. Fıkra hükümlerine göre 4369 sayılı yasa ile değişik 213 sayılı vergi usul kanununun 359/b maddesinin daha lehe suçun işleniş biçimi göz önüne alınarak, eylemine uyan 4369 sayılı yasa ile değişik 213 sayılı vergi usul kanununun 359/b maddesi gereğince takdiren 3 YIL HAPİS CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA, Sanığın aynı takvim yılı içerisinde değişik zamanlarda suçu işlediği anlaşılmakla verilen cezada TCK’nun 43. Maddesi gereğince takdiren 1/4 oranında artırım yapılarak 3 YIL 9 AY HAPİS CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA, Sanığın farklı takvim yılları içerisinde birden çok kez zincirleme şekilde atılı suçu işlediği sabit olduğundan TCK’nun 43/1. maddesi uyarınca takdiren 1/4 oranında artırım yapılarak 4 YIL 8 AY 7 GÜN HAPİS CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA, Sanığa verilen cezadan, failin geçmişi, sosyal ilişkileri, fiilden sonraki ve yargılama sürecindeki davranışları nedeniyle TCK 62/1 maddesi uyarınca takdiren 1/6 oranında indirim yapılarak 3 YIL 10 AY 25 GÜN HAPİS CEZASI İLE CEZALANDIRILMASINA, 7394 sayılı yasa ile 213 sayılı yasaya eklenen ek 4. Fıkrası uyarınca sanığın herhangi bir etkin pişmanlık göstermediği anlaşılmakla, söz konusu yasanın sanık le uygulanmasına yer olmadığına...” karar verilmiştir. 5. Dairemizce de benimsenen Yargıtay Ceza Genel Kurulunun, 20.06.2006 tarihli ve 2006/10-124 Esas, 2006/165 Karar sayılı kararında da belirttiği üzere, kesin hükümde değişiklik yargılaması (uyarlama yargılaması) sonucu verilen hükümler ile tayin olunan cezaların kazanılmış hak oluşturmayacağı, b hükümler yönünden cezada aleyhe değiştirme ilkesinin uygulanamayacağı kabul edilmiştir. 6. Bu kapsamda inceleme konusu dava dosyası değerlendirildiğinde; 7394 sayılı Kanun’un 4 üncü maddesi ile 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesinin son fıkrasından önce gelmek üzere; “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.” hükmü uyarınca, ceza tayin edilirken zincirleme suç hükümlerinin bir kez uygulanabileceği, farklı takvim yıllarında sahte fatura düzenlenmesi ve fatura sayısının, temel cezanın ve zincirleme suç hükümlerinin alt ve

aynı KDV beyannamesinde kullanması nedeniyle eyleminin tek bir sahte fatura kullanma suçunu oluşturduğu gözetilmeden sanık hakkında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması suretiyle fazla ceza tayini, Nedenleriyle hukuka aykırı bulunmuştur”²⁰, “Sahte fatura kullanma suçunun, gerçekte herhangi bir mal alım satımına dayanmayan fatura bilgilerinin kaydedildiği beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesiyle oluşturduğu, bu itibarla sahte fatura kullanma suçları yönünden zincirleme suç hükmünün uygulanmasında kıstas olarak düzenlenen sahte fatura sayısının değil, farklı dönemlerde verilen beyanname sayısının dikkate alınmasının gerektiği ve genellikle kurumlar vergisi beyanının yılda bir kez tek bir beyanname ile vergi dairesine verildiği cihetle...dosya kapsamından sahte olduğu tespit edilen 16 adet faturanın 2010 yılının kurumlar vergisi beyannamesine konu edilerek bu beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesi ile kullanıldığı anlaşıldığından Özel Dairenin davaya konu olayda zincirleme suç hükmünün uygulanma şartları bulunmadığı şeklindeki kabulünün isabetli olduğu”²¹.

üst sınırlarının belirlenmesinde dikkate alınabileceği gözetilmeden, hükümlü hakkında yapılan uyarılama yargılamasında 5237 sayılı Kanun’un 43 üncü maddesinin iki kez uygulanması Kanun’a aykırı olup, kanun yararma bozma talebi yerinde görülmüştür”, Yargıtay 11. CD, 29.4.2024, E. 2023/5541 K. 2024/5625.

²⁰ Yargıtay 11. CD, 15.5.2024, E. 2024/1721, K. 2024/6632: “1. UYAP sistemi üzerinden yapılan incelemede, suça konu faturaları düzenleyen mükellefler hakkında ilgili yıllarda sahte fatura düzenleme suçundan verilen mahkûmiyet kararlarının onanmak suret kesinleştiğinin anlaşılması, Mahkemenin temel cezayı alt sınırdan uzaklaşarak belirlemesinde ve birden fazla vergilendirme döneminde birden fazla sahte faturayı bilerek kullanan sanık hakkında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasında hukuka aykırılık bulunmadığından sanık müdafinin temyiz sebepleri yerinde görülmemiştir”, Yargıtay 11. CD, 15.5.2024, E. 2024/2309, K. 2024/6665.

²¹ “Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olan...İletişim Temizlik Ürünleri Gıda ve İhtiyaç Maddeleri Tanıtım San. ve Tic. Ltd. Şti.nin yetkilisi olan sanık ...’in, 2010 yılında sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... (Güneş İletişim) isimli firmaya ait 05.02.2010, 08.02.2010, 09.02.2010, 12.02.2010, 17.02.2010, 18.02.2010, 19.02.2010, 22.02.2010 (119782 fatura numaralı), 22.02.2010 (119802 fatura numaralı), 24.02.2010, 25.02.2010 (119805 fatura numaralı), 25.02.2010 (119806 fatura numaralı), 26.02.2010 (119786 fatura numaralı), 26.02.2010 (119787 fatura numaralı), 27.02.2010 (119789 fatura numaralı) ve 27.02.2010 (119807 fatura numaralı) tarihli 16 adet faturayı yasal defterlerine kaydettiği ve bu faturaları kurumlar vergisi beyannamesinde kullanarak vergi kaybına neden olduğunun iddia ve kabul edildiği olayda; Sahte fatura kullanma suçunun, gerçekte herhangi bir mal alım satımına dayanmayan fatura bilgilerinin kaydedildiği beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesiyle oluşturduğu, bu itibarla sahte fatura kullanma suçları yönünden zincirleme suç hükmünün uygulanmasında kıstas olarak düzenlenen sahte fatura sayısının değil, farklı dönemlerde verilen beyanname sayısının dikkate alınmasının gerektiği ve genellikle kurumlar vergisi beyanının yılda bir kez tek bir beyanname ile vergi dairesine verildiği cihetle; sanığın yetkilisi

olduğu...İletişim Temizlik Ürünleri Gıda ve İhtiyaç Maddeleri Tanıtım San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 09.10.2013 tarihli ve 81 sayılı vergi inceleme raporu ile eki tutanakta yer alan; mükellef kurumun sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... (Güneş İletişim) isimli firmaya ait toplam 156.230 TL tutarıdaki 2010 yılının Şubat ayında düzenlenen 16 adet faturayı maliyetlerine intikal ettirerek vergi kaybına sebep olduğu yönündeki tespitler ile 01.09.2014 ve 15.06.2020 tarihli bilirkişi raporlarında bulunan; sanığın, toplam tutarı 156.230 TL olan 16 adet kontör satışına ilişkin faturayı Şirketin yasal defterlerine kaydedip kullandığı, kullanılan bu sahte faturalar nedeniyle 31.246 TL kurumlar vergisi kaybına neden olduğu şeklindeki tespitler göz önünde bulundurularak suça konu faturaların tamamının 2010 yılının Şubat ayında düzenlendiği ve bu faturaların 2010 yılının kurumlar vergisi yönünden tek bir beyannameye konu edilerek kullanıldığı, belirtilen beyan dışında farklı bir beyana konu edildiğine dair dosya kapsamında herhangi bir delil de bulunmadığı hususları bir bütün hâlinde değerlendirildiğinde, dosya kapsamından sahte olduğu tespit edilen 16 adet faturanın 2010 yılının kurumlar vergisi beyannamesine konu edilerek bu beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesi ile kullanıldığı anlaşıldığından Özel Dairenin davaya konu olayda zincirleme suç hükmünün uygulanma şartları bulunmadığı şeklindeki kabulünün isabetli olduğu sonucuna varılmalıdır”, CGK, 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606; “...Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi ...Yazılım Donanım ve Bilgisayar Sarf Ürünleri İth. İhr. Paz. San. ve Tic. Ltd. Şti.nin yetkilisi olan sanık ...'in, 2010 yılında sahte fatura düzenlediği tespit edilen... Grup İnş. Elekt. Pet. Med. Kırt. Otom. Temz. San. Ltd. Şti.ye ait 04.05.2010, 11.05.2010, 18.05.2010 ve 26.05.2010 tarihli dört adet faturayı yeşil defterine kaydettiği ve bu faturaları 2010 yılının Mayıs ayı KDV beyannamesinde kullanarak indirim konusu yaptığının iddia ve kabul edildiği olayda; Sahte fatura kullanma suçunun, gerçekte herhangi bir mal alım satımına dayanmayan fatura bilgilerinin kaydedildiği beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesiyle oluştuğu, bu itibarla sahte fatura kullanma suçları yönünden zincirleme suç hükmünün uygulanmasında kıstas olarak düzenlenen sahte fatura sayısının değil, farklı dönemlerde verilen beyanname sayısının dikkate alınmasının gerektiği cihetle; sanığın yetkilisi olduğu ...Yazılım Donanım ve Bilgisayar Sarf Ürünleri İth. İhr. Paz. San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 17.09.2012 tarihli ve 1071/28 sayılı vergi inceleme raporu ile eki tutanakta yer alan; mükellef kurumun, 19.10.2011 tarihli ve 2132/14 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen... Grup İnş. Elekt. Pet. Med. Kırt. Otom. Temz. San. Ltd. Şti.ye ait 04.05.2010, 11.05.2010, 18.05.2010 ve 26.05.2010 tarihli dört adet faturayı yeşil defterine kaydettiği ve bu faturaları ilgili dönem KDV beyannamesinde kullanarak indirim konusu yaptığı yönündeki tespitler ile 21.02.2014 tarihli bilirkişi raporunda bulunan; sanığın suça konu dört adet faturayı Şirketin yasal defterine kaydedip 2010 yılının Mayıs ayı KDV beyannamesinde indirim konusu yaptığı şeklindeki tespit göz önünde bulundurularak suça konu faturaların tamamının 2010 yılının Mayıs ayında düzenlendiği, aynı ay içerisinde tek bir beyannameye konu edilerek kullanıldığı, belirtilen ay dışında farklı bir vergilendirme döneminin KDV beyannamesine konu edildiğine dair dosya kapsamında herhangi bir delil bulunmadığı hususları bir bütün hâlinde değerlendirildiğinde, dosya kapsamından sahte olduğu tespit edilen dört adet faturanın 2010 yılının Mayıs ayı KDV beyannamesine konu edilerek bu beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesi ile kullanıldığı anlaşıldığından Özel Dairenin davaya konu olayda zincirleme suç hükmünün uygulanma şartları bulunmadığı şeklindeki kabulünün isabetli olduğu sonucuna varılmalıdır”, CGK, 22.09.2022, E. 2021/433, K. 2022/575.

Sahte belgenin vergi dairesine verilmesinden sonra devam eden dönemlerde verilen beyannamelerde de sahte belge kullanılmışsa yeni bir kullanma fiili işlenmiş olacaktır. Bu takdirde bir suç işleme kararı varsa zincirleme suç kuralları uygulanabilecektir. “*Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olan...İletişim Temizlik Ürünleri Gıda ve İhtiyaç Maddeleri Tanıtım San. ve Tic. Ltd. Şti.nin yetkilisi olan sanık ...'in, 2010 yılında sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... (Güneş İletişim) isimli firmaya ait 05.02.2010, 08.02.2010, 09.02.2010, 12.02.2010, 17.02.2010, 18.02.2010, 19.02.2010, 22.02.2010 (119782 fatura numaralı), 22.02.2010 (119802 fatura numaralı), 24.02.2010, 25.02.2010 (119805 fatura numaralı), 25.02.2010 (119806 fatura numaralı), 26.02.2010 (119786 fatura numaralı), 26.02.2010 (119787 fatura numaralı), 27.02.2010 (119789 fatura numaralı) ve 27.02.2010 (119807 fatura numaralı) tarihli 16 adet faturayı yasal defterlerine kaydettiği ve bu faturaları kurumlar vergisi beyannamesinde kullanarak vergi kaybına neden olduğunun iddia ve kabul edildiği olayda; Sahte fatura kullanma suçunun, gerçekte herhangi bir mal alım satımına dayanmayan fatura bilgilerinin kaydedildiği beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesiyle oluştuğu, bu itibarla sahte fatura kullanma suçları yönünden zincirleme suç hükmünün uygulanmasında kıstas olarak düzenlenen sahte fatura sayısının değil, farklı dönemlerde verilen beyanname sayısının dikkate alınmasının gerektiği ve genellikle kurumlar vergisi beyanının yılda bir kez tek bir beyanname ile vergi dairesine verildiği cihetle; sanığın yetkilisi olduğu...İletişim Temizlik Ürünleri Gıda ve İhtiyaç Maddeleri Tanıtım San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 09.10.2013 tarihli ve 81 sayılı vergi inceleme raporu ile eki tutanakta yer alan; mükellef kurumun sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... (Güneş İletişim) isimli firmaya ait toplam 156.230 TL tutarındaki 2010 yılının Şubat ayında düzenlenen 16 adet faturayı maliyetlerine intikal ettirerek vergi kaybına sebep olduğu yönündeki tespitler ile 01.09.2014 ve 15.06.2020 tarihli bilirkişi raporlarında bulunan; sanığın, toplam tutarı 156.230 TL olan 16 adet kontör satışına ilişkin faturayı Şirketin yasal defterlerine kaydedip kullandığı, kullanılan bu sahte faturalar nedeniyle 31.246 TL kurumlar vergisi kaybına neden olduğu şeklindeki tespitler göz önünde bulundurulup suça konu faturaların tamamının 2010 yılının Şubat ayında düzenlendiği ve bu faturaların 2010 yılının kurumlar vergisi yönünden tek bir beyannameye konu edilerek kullanıldığı, belirtilen beyan dışında farklı bir beyana konu edildiğine dair dosya kapsamında herhangi bir delil de bulunmadığı hususları bir bütün hâlinde*

değerlendirildiğinde, dosya kapsamından sahte olduğu tespit edilen 16 adet faturanın 2010 yılının kurumlar vergisi beyannamesine konu edilerek bu beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesi ile kullanıldığı anlaşıldığından Özel Dairenin davaya konu olayda zincirleme suç hükmünün uygulanma şartları bulunmadığı şeklindeki kabulünün isabetli olduğu sonucuna varılmalıdır” şeklinde belirleme yapmıştır. Yine bir başka kararında, “Aynı isteme yazısı ile birden fazla takvim yılına ait defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının talep edilmesi halinde, tek bir “defter ve belge gizleme” suçunun oluşacağı gözetilmeden zincirleme suç hükümlerinin uygulanması suretiyle fazla ceza tayini” şeklinde belirleme yapmıştır²². Yargıtay’ın aynı vergilendirme döneminde düzenlediği birden fazla sahte belge ile ilgili olarak zincirleme suçu uyguladığı kararları da bulunmaktadır²³.

Yargıtayın belirlemesi yukarıdaki gibi olmakla birlikte farklı vergilendirme döneminde veya takvim yıllarında farklı seçimlik hareketler gerçekleştirilmişse zincirleme suç kuralını uygulamamaktadır. Zira Yargıtay’a göre burada artık aynı suçlar değil farklı suçlar gerçekleştirilmiştir. Yargıtay farklı takvim yıllarının birinde sahte belge düzenleme, diğerinde kullanmadan dava açılan olayda zincirleme suçun uygulanmayacağına, gerçek içtimanın uygulanmasına ilişkin karar vermiştir: “2010 takvim yılında sahte fatura kullanma ve 2011 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçlarından açılan kamu davası neticesinde yapıla yargılamada, her iki suç yönünden ayrı ayrı mahkûmiyet hükümleri kurulduğu ve yapılan uyarla yargılamasında da zincirleme suç hükümlerinin uygulanmadığı anlaşılmış ise de; sanığın 2010 takvim yılında farklı mükellefler tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanması ve 2011 takvim yılında da komisyon karşılığı farklı mükelleflere sahte fatura düzenlemesi şeklinde gerçekleşen eylemlerinin birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturduğu, bu eylemlerin aynı suç kavramı içinde

²² Yargıtay 11. CD, 15.5.2024, E. 2023/6897, K. 2024/6190.

²³ “Aynı takvim yılı içinde farklı tarihlerde birden fazla sahte fatura düzenleme eyleminin zincirleme suç oluşturduğu ve sanık hakkında 5237 sayılı Kanun’un 43 üncü maddesi hükümlerinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi aleyhe temyiz bulunmadığından bozma nedeni yapılmamıştır”, 11. CD., E. 2023/3498 K. 2024/481 T. 16.1.2024; “Kabule göre de; 2012 takvim yılında farklı tarihlerde birden fazla sahte fatura düzenlediğinin tespit edilmesine karşın sanık hakkında 5237 sayılı Kanun’un 43 üncü maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması, nedenleriyle hukuka aykırı bulunmuştur”, Yargıtay 11. CD, 7.2.2024, E. 2023/1817, K. 2024/1194.

değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanma olanağının bulunmadığı, dosya kapsamına göre vergi borcunun da ödenmediği anlaşılmakla; kanun yararına bozma isteminin reddine karar vermek gerekmiştir”²⁴. Yargıtay seçimlik hareket ve tek ceza ile aynı suç kavramını

²⁴ Yargıtay 11. CD, 12.2.2024, E. 2023/6725, K. 2024/1465; “İzmir Cumhuriyet Başsavcılığının 30.04.2015 tarihli iddianamesi ile sanık hakkında, 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçundan kamu davası açıldığı, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “sahte fatura düzenleme” ve “sahte fatura kullanma” suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden, sanık hakkında 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçundan mahkûmiyet hükmü kurulması, 2. 15.04.2022 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun’un 4 üncü maddesiyle 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesine eklenen “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.” fıkrası ve 5237 sayılı Kanun’un 66 n maddesinin altıncı fıkrasında yer alan “Zamanaşımı, ... zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, ... itibaren işlemeye başlar” hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, dosya kapsamında toplanan delillere göre, sanığın farklı takvim yıllarındaki eylemleri arasında hukuki veya fiili kesintinin bulunmaması nedeniyle eylemlerin birden fazla takvim yılı içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında zincirleme şekilde gerçekleştirildiğinin anlaşılması karşısında, 2010 takvim yılında sahte fatura kullanma eylemi nedeniyle zamanaşımı süresinin dolmadığı gözetilmeden düşme kararı verilmesi”, Yargıtay 11. CD, 24.4.2024, E. 2024/2059, K. 2024/5339. Aynı yönde Yargıtay 11. CD, 24.4.2024, E. 2024/2059, K. 2024/5339; “1. Sanık hakkında 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarından açılan kamu davasında; 15.04.2022 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun’un 4 üncü maddesiyle 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesine eklenen “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.” ve 5237 sayılı Kanun’un 66 ncı maddesinin altıncı fıkrasında yer alan “Zamanaşımı, ... zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, ... itibaren işlemeye başlar.” hükümleri dikkate alınarak, 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesinde, 7394 sayılı Kanun’un dördüncü ve beşinci maddeleriyle yapılan değişiklikle nedeniyle, 213 sayılı Kanun’un söz konusu değişiklikten önceki ve sonraki hükümlerinin ayrı ayrı ve bir bütün olarak uygulanarak birbirleriyle karşılaştırılması suretiyle lehe Kanun’un tespit edilmesi ve her iki Kanun’la ilgili uygulamanın gerekçeleriyle birlikte denetime olanak verecek şekilde ayrıntılı olarak gerekçeli kararda gösterilmesi suretiyle sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, 2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarından açılan kamu davasında olağanüstü zamanaşımı süresinin gerçekleştiğinden bahisle düşme, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarından 7394 sayılı Kanun’la değişik 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesinin lehe olduğu kabul edilip mahkûmiyet kararı verilerek karma uygulama yapılması, 2. Kabule göre de; sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup birbirine dönüşmeyeceği, her suç için ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden, 2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme ve sahte fatura

ayırt etmede sorun yaşamıştır. Seçimlik hareketlerin²⁵ öngörüldüğü suçlarda bu hareketlerden yalnızca birinin yapılması suçun oluşması yeterlidir. Seçimlik hareketlerden birkaçının veya hepsinin gerçekleşmesi suçun birden fazla işlendiği anlamına gelmemekte, suç bir defa işlenmiş kabul edilmektedir. Ancak seçimlik hareketlerden birkaçının gerçekleştirilmesi TCK m. 61 gereğince cezanın belirlenmesinde göz önüne alınmaktadır. Seçimlik hareketlerden birkaçının gerçekleştirilmesinin tek suç oluşturması için seçimlik hareketlerin aynı konuya ilişkin olması gerekir. Seçimlik hareketlerin her birinin konusu farklı ise birden fazla işlenmiş suç söz konusudur. Birden fazla suçun işlenmiş olması, farklı suçların oluştuğu anlamına gelmez. Aynı suçun işlendiğini gösterir. Bilindiği gibi TCK'nın 43. maddesinin birinci fıkrasına göre, *“bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır”*. Dolayısıyla suçun değişmesi için suçun temel şeklinin veya nitelikli şeklinin dışında başka bir suçun gerçekleştirilmesi gerekir. Seçimlik hareketin değişmesi suçun değiştiği anlamına gelmez. Farklı seçimlik hareketlerin farklı konular üzerinde işlenmesi aynı suçun birden fazla işlenmesi anlamına gelmektedir. Aralarında bir suç işleme kararı bulunmak şartıyla zincirleme suç kuralları uygulanacaktır. Aynı suç gerçekleştiriliyorsa bir suç işleme kararı da gerçekleşebilir. Aksine uygulama seçimlik hareketli tüm suçlarda farklı hareketlerin gerçekleştirilmesi halinde zincirleme suçun uygulanmaması sonucunu doğurur. Örneğin aynı kişinin iki farklı arabasından birini bir gün bozan diğerini de başka bir gün aynalarını kırmak suretiyle zarar veren kişi için zincirleme suç kabul edilmeyecek, her bir araba için ayrı ayrı ceza verilmesi gerekecektir. Bu şekilde kabul hem 43. madde düzenlemesine aykırı hem de kişilerin aleyhine uygulama yapılması niteliği taşır. Nitekim Yargıtay mala zarar verme suçlarında zincirleme suçu uygulamaktadır: *“Sanığın, olay günü saat: 23.00 sıralarında katılan ...'a ait aracı ateşe verdikten sonra saat: 04.00 sıralarında katılanlara ait evin pencere altına benzin dökerek yaktığı olayda, sanık hakkında aynı suç işleme icrası kapsamında katılanlara karşı gerçekleştirdiği yakarak mala zarar verme eylemleri nedeniyle*

kullanma suçlarından tek hüküm kurulması”, Yargıtay 11. CD, 22.5.2024, E. 2023/6556, K. 2024/7127.

²⁵ Seçimlik hareket konusunda bkz.: Kaya, Ramazan/Kılıç, Numan, Karşı Oy Yazısı, CGK, 02.10.2024, E. 2024/11-280, K. 2024/279.

TCK'nın 43. maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükümleri uygulanarak hüküm kurulması gerekirken ... şekilde karar verilmesi aleyhe temyiz olmadığından bozma sebebi yapılmamıştır"²⁶. Dolayısıyla Yargıtay'ın vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili yaptığı değerlendirme doğru değildir. Seçimlik konulu suçlarda bile zincirleme suçun uygulanması kabul edilirken seçimlik hareketli suçlarda kabul edilmemesi hukuka uygun olmayacaktır. Zira seçimlik konulu suçlarda da hareketin veya hareketlerin farklı konular üzerinde gerçekleştirilmesi söz konusu olabilmektedir. Eğer farklı konular üzerinde farklı zamanlarda fiil gerçekleştirilmişse (hareket tekliği söz konusu değilse) tek suç oluşmayacak, suçun birden fazla gerçekleştirilmesinden bahsedilecektir. Zincirleme suçun şartları gerçekleşmişse zincirleme suç kuralları uygulanabilecektir. Örneğin önce ibadethaneye, daha sonra mezarlığa zarar veren kişi 153. maddeyi iki defa ihlal etmiş olacaktır. Yine bir seferinde başkasının yerine ceza infaz kurumuna giren kişi, bir başka seferinde tutukevine girmişse TCK m. 291'i iki defa ihlal etmiş

²⁶ Yargıtay 6. CD, 8.11.2022, E. 2021/17058 K. 2022/15459; "Dosya kapsamına göre, sanığın 01/01/2015 tarihinde müşteki ... tarafından işletilen ... Bahane isimli işyerine üzerinde bulunan anahtarla girip içeride bulunan malzemeleri üst üste yakması ve 06/01/2015 tarihinde iş yerinin camını kırdıktan sonra içerideki malzemeleri yakması şeklindeki eylemlerinden dolayı, ...38. Asliye Ceza Mahkemesinin 2015/30 esas sayılı dosyasındaki suçun 01/01/2015 tarihinde işlendiği, bu suçla ilişkin iddianamenin ise 12/01/2015 tarihinde düzenlendiği, diğer taraftan ... 34. Asliye C Mahkemesinin 2015/491 esas sayılı dosyasındaki aynı neviden suçun 06/01/2015 tarihinde işlendiği, bu suçla ilişkin iddianamenin de 11/05/2015 tarihinde düzenlendiği anlaşılmalıdır; söz konusu iddianamelerin atılı suçlar işlendikten sonra düzenlenmeleri ve suç tarihlerinin yakınlığı dikkate alındığında hukuki kesintinin gerçekleşmediği ve her iki dosyada da sanığın üzerine atılı eylemlerin aynı mahiyette olduğu, dolayısıyla bu eylemlerin bir suç işleme kararı icrası kapsamında gerçekleştiğinin kabulü ile dosyaların birleştirilmesinden sonra 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 43.maddesinde öngörülen zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği gözetilmeksizin, her bir eylem için ayrı ayrı ceza verilmesinde isabet görülmediğinden 5271 sayılı CMK'nın 309. maddesi uyarınca anılan kararın bozulması lüzumu kanun yararına bozma talebine dayanılarak ihbar olunmuştur", Yargıtay 2. CD, 22.6.2021, E. 2021/8771, K. 2021/12798; "1-Müşteki beyanları, sanıkların kolluk beyanları ve tüm dosya kapsamına göre, sanık ...'in 19.08.2012 günü saat 16:00 sıralarında müştekinin iş yerinin aydınlatma kablolarını kestiği, 20.08.2012 günü saat 03:00 sıralarında ise müştekiye ait dükkanda, yanında getirdiği yanıcı maddeyi gazete kağıdına dökerek attığı ve çıkan yangın sonucu işyerinin kapı ve vitrin çerçevesi, klima ve elektrik borularının yanmasına sebep olduğunun anlaşılması karşısında, sanıkların eyleminin zincirleme biçiminde gerçekleştiği ve haklarında 5271sayılı CMK'nın 226'ncı maddesi uyarınca ek savunma hakkı tanınarak, TCK'nın 43. maddesinin uygulanması gerektiği gözetilmeden eylemin tek suç kabul edilerek yazılı şekilde hüküm kurulmak suretiyle eksik ceza tayini", Yargıtay 13. CD, 18.6.2020, E. 2020/2620, K. 2020/5879.

olacak, dolayısıyla da iki suç işlemiş sayılacaktır. Bir suç işleme kararı olmak şartıyla zincirleme suç kuralları uygulanacaktır²⁷.

Yukarıda yaptığımız belirleme vergi kaçaklığı suçundaki tüm seçimlik hareket olarak düzenlenen suçlar açısından geçerlidir. Örneğin VUK m. 359/b'de farklı suçlar seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla failin m. 359/b'de yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma hareketi dışındaki fiilleri gerçekleştirmesi halinde de konu aynı olmak şartıyla tek suç oluşacaktır. Yargıtay sahte fatura düzenleme ile defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçlarının aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesini kabul etmemektedir²⁸.

²⁷ AKSAN, Murat: "Başkası Yerine Ceza Infaz Kurumuna veya Tutukevine Girme Suçu (TCK m. 291)", SDÜHFD, C. 9, S. 2, 2019, s. 382.

²⁸ Yargıtay'a göre: "Doktrinde durum incelendiğinde "Dikkat etmek gerekir ki; seçimlik hareketli suçlarda suçun konusu değişmemektedir. Bu seçimlik hareketlerden her biri aynı konu üzerinde, aynı konu ile ilgili ola gerçekleşebilmektedir. Bu itibarla seçimlik hareketli suçlardan söz edebilmek için seçimlik hareketlerin aynı konuya ilişkin olması gerekir. Suç tanımına ilişkin kanun madde-sinde birden fazla harekete seçimlik olarak yer verilmiş olmakla birlikte bunların ilişkin olduğu konuların birbirinden farklı olması halinde artık seçimlik hareketli suç söz konusu değildir. Özellikle 5237 sayılı Kanun dışındaki kanunlarda yer alan suç tanımlarında bu durumla karşılaşmaktadır. Bu durumda kanun maddesindeki her bir konuya ilişkin hareket ayrı suç oluştur-maktadır" (Türk Ceza hukuku Genel Hükümler Seçkin yayıncılık 10. Bası Sayfa 166) Seçimlik hareketli suçlarda birden fazla seçimlik hareketin birlikte icrası suretiyle işlenen suçların tek suç olduğu hususunda bir ihtilaf olmamakla birlikte bu durum ancak suç konusu değişmeden aynı suç konusuna ilişkin olması haline münhasır olduğu suç konusunun değişmesi halinde ise her bir seçimlik hareketin bir birinden bağımsız ve ayrı suçlara konu olacağı gerek doktrin ve gerekse istikrar kazanmış Yargıtay Ceza Genel Kurulu ve Özel Daire içtihatları ile kesinlik kazanmış olup sahte fatura düzenleme ile defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçlarının aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi mümkün görülmediğinden Dairemizin istikrarlı içtihatlarına uygun olarak ayrı ayrı suçlar olduğu kabul edilmiş, Yargıtay Ceza Kurulunun 04.03.2008 tarihli ve 47/43 sayılı kararında açıkladığı üzere, sahte fatura düzenleme suçundan eleştiri konusu yapılan ve sanığın gerçekte alması gereken ceza miktarından daha az bir ceza almasına yol açan mahkeme uygulamasının sanık lehine olması nedeniyle bu yanlış uygulamada yapılan hatadan ötürü ikinci kez atıfet sağlayacak şekilde bozma yapılması adalet ve hakkaniyete uygun olmayacağından sahte fatura düzenleme suçundan kurulan hükümde takdiri indirim nedeninin uygulanmaması bozma nedeni yapılmamış olup Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının yerinde olmadığı sonucuna varılmıştır", Yargıtay 11. CD, 25.6.2024, E. 2024/3434, K. 2024/8357.

Yargıtay'ın belirlemesi yukarıdaki gibi olmakla beraber yeni tarihli kararında (2 Ekim 2024 tarihinde) seçimlik hareketli suç olan m. 359/b ile ilgili yaptığı değerlendirmede konunun aynı olmasının neyi ifade ettiğine açıklık getirmiştir. Yargıtay'a göre, kanun, belgelerin nesnel olarak ayniyetine ilişkin bir şart öngörmüş değildir. Dolayısıyla Yargıtay kendi düzenlediği sahte belgelerle birlikte başkası tarafından düzenlenen sahte belgeleri aynı beyannamede kullanan kişinin eylemini tek suç olarak kabul etmektedir. Yargıtay'a göre, belgelerin tür, amaç ve işlevleri aynı olduğundan maddi konunun da aynı olduğunun kabulü gerekir²⁹: *"Seçimlik hareketli suçlarda "suçun maddi konusunun aynı olması" gerektiğinde kuşku bulunmamakta ise de "aynıyet"ten ne anlaşılması gerektiği hususunun, mahkûmiyete konu suç bakımından, VUK'un 359. maddesinin b fıkrasının yukarıda yer verilen hususiyetleri çerçevesinde değerlendirilmesinde zorunluluk vardır. Çünkü suç, seçimlik hareketli bir suçtur. Farklı fiillerle de olsa ihlal edilen norm aynı ve tek normdur ve farklı fiiller için bir tek müeyyide öngörmektedir. Kanun, belge(ler)in tür itibarıyla ayniyeti değil nesnel olarak ayniyetine ilişkin bir şart öngörmüş değildir. Kullanılan belgenin başkası tarafından düzenlenip düzenlenmediği, kanun vazunun önem atfettiği bir özellik olarak kanun metnine yansıtılmamıştır. Diğer taraftan komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak için sahte belge düzenleyenlerin ayrıca ve doğrudan "düzenleyen" olarak cezalandırılmaları ya da ihtimale göre hukuki durumlarının VUK'un 360. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olduğundan, norm ile korunan hukuki değer ve maddi konunun kendine özgü, vergi kaçakçılığını önlemeye matuf karakteri nazara alındığında, özellikle kullanmak fiili bakımından sahte belgeyi kimin düzenlediği hususu kaçakçılık eyleminin haksızlık içeriğini doğrudan etkileyen bir durum olarak kabul edilemez. Bu cümleden olarak, suçun seçimlik hareketli suç olduğu gerçeği üzerine yapılacak uygulamanın, cezalandırılmayan tipik eylem kalmadığından fiilin haksızlık içeriğini tamamen ortadan kaldıracığı da söylenebilir. Bu hâliyle sahte belgeyi (sadece) düzenleyenle kullanan sanıkların farklı olması durumunda her ikisinin de cezalandırılmasını mümkün kılan normun, kendi düzenlediği sahte belgelerle birlikte başkası tarafından düzenlenen sahte belgeleri de kullanan sanığın, aynı fıkra kapsamında iki kez cezalandırılmasını emrettiğini söylemek, "maddi konunun ayniyeti" kavramını dar anlamda*

²⁹ Yargıtay CGK, 02.10.2024, E. 2024/11-280, K. 2024/279.

kabul edip normu geniş yorumlayarak, kanun metninin öngörmediği, kanun vazunun amacını aşan, orantısız bir uygulamayı netice vermektedir. Bu nedenlerle bir başkası tarafından doğrudan vergi kaçakçılığına matufen düzenlenen sahte belgelerin/faturaların, kullanan tarafından düzenlenen diğer sahte belgelerle/faturalarla birlikte aynı beyannameye müstenidat yapılarak kullanılması hâlinde, belgelerin tür, amaç ve işlevleri aynı olduğundan maddi konunun da aynı olduğunun” kabulü gerekir³⁰.

Farklı suçlardaki seçimlik hareketler arasında ise zincirleme suç kuralı uygulanmaz. Aynı maddede düzenlense bile farklı suçların hükme bağlandığı hallerde zincirleme suç kuralı uygulanmayacaktır. Örneğin kişinin hem sahte belge düzenlemesi (m. 359/b) hem de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemesi (m. 359/a-2) halinde her iki suç da m. 359 vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmiş olsa da farklı suçlar olduğundan aralarında zincirleme suç kuralları uygulanmayacak fail gerçek içtima kuralları gereğince sorumlu olacaktır. VUK m. 359’da aynı maddede farklı suçlara yer verilmiştir. Önemli olan aynı suçun seçimlik hareketi mi yoksa farklı suçun mu hareketi mi olduğudur. Farklı zamanlarda farklı suçların seçimlik hareketleri gerçekleştirildiğinde TCK m. 43’teki aynı suç tanımındaki açık belirleme nedeniyle aralarında zincirleme suç kuralları uygulanmaz. Aynı suç, aynı kanun maddesine göre değil, bir suçun temel şekli veya nitelikli şekli olmasına göre belirlenmektedir. Ancak doktrinde yazarlar arasında farklı belirlemeler yapılmaktadır³¹. Bazı yazarlara göre, m. 359’da yer verilen hareketler seçimlik hareket olup, konu aynı olmak şartıyla birden fazla suçun varlığı söz konusu olmayıp hepsi aynı suç olduğundan zincirleme suç kuralları uygulanmayacak tek suçtan sorumluluk tayin edilecektir³². Bazı yazarlar, farklı bentlerde farklı suçların düzenlendiğini, aynı bentteki hareketlerin seçimlik hareket niteliği taşıdığını, farklı bentlerdeki fiillerden birkaçının aynı zamanda işlenmesi halinde fiil sayısı kadar suç oluşacağını ve gerçek içtimanın uygulanacağını

³⁰ Yargıtay CGK, 02.10.2024, E. 2024/11-280, K. 2024/279.

³¹ Görüşler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: TAŞTAN, s. 432, 433.

³² KIZILOT, Şükrü/KIZILOT, Zuhâl: Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara 2009, s. 598.

belirtmektedirler³³. Bazı yazarlar ise, VUK 359. maddesinde farklı bentlerde farklı suçların düzenlendiğini, (a), (b), (c) ve (ç) ve (d) bentlerinde tanımlanan fiillerin aynı suç işleme kararıyla birden fazla gerçekleştirilmesi durumunda zincirleme suç kurallarının uygulanacağını belirtmektedirler. Örneğin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleyen, başka fiili ile sahte belge düzenleyen, daha sonra farklı bir fiil ile belgeleri gizleyen failin zincirleme suç kuralları gereğince sorumlu tutulacağını ifade etmektedirler³⁴.

Yargıtay 7394 sayılı Kanununun 4. maddesiyle 213 sayılı Kanunun 359. maddesine zincirleme suça ilişkin fıkra eklenmeden önce vergi kaçakçılığı suçunun farklı vergilendirme döneminde işlenmişse hukuki kesintinin gerçekleştiği gerekçesiyle gerçek içtimanın, aynı takvim yılı veya vergilendirme döneminde işlenmişse bir suç işleme kararı bulunmak şartıyla zincirleme suç hükmünün uygulanmasını kabul ediyordu³⁵: *“Sahte fatura düzenleme suçlarında her takvim yılında işlenen suçların. birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, ancak aynı takvim yılı içerisinde farklı aylarda/zamanlarda düzenlenen sahte fatura eylemlerinin bir bütün halinde zincirleme sahte fatura düzenleme suçunu oluşturacağı, suç tarihinin de son faturanın düzenlendiği tarihe göre belirleneceği cihetle; somut olayda sanık hakkında, “2005, 2006, 2007, 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme” suçlarından kamu davası açıldığı, her takvim yılındaki eylemlerin ayrı ayrı zincirleme biçimde işlenmiş suçları oluşturduğu gözetilmeden, yazılı şekilde zincirleme suç hükümleri de uygulanmadan 2005 yılından tek hüküm kurulması suretiyle eksik ceza tayini”*³⁶.

³³ NARTER, Recep/ SARICAOĞLU, Ercan: ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima’, EÜHFD, C. 17, S. 1-2, 2013, s. 90, 91.

³⁴ SARIKOĞLU, Şenel/ ŞİŞMAN, Gülden: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, Malî Hukuk Dergisi, C. 19, S. 220, 2023, s. 639, 640.

³⁵ Değişiklikten önceki durum için bkz.: BAYRAKLI, Hasan Hüseyin: “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”, TAAD, Yıl 7, S. 30, Nisan 2017, s. 11 vd.; UMİT, Ceyda: “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Hacettepe HFD, 11 (1), 2021, s. 380 vd.; ÜSTÜN, Süleyman/ŞİŞMAN, Gülden: “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, VergiDünyası, S. 339, Kasım 2009, s. 151.

³⁶ Yargıtay 11. CD, E. 2016/1815, K. 2017/1521.

SONUÇ

Kanun koyucu, 7394 sayılı Kanununun 4. maddesiyle 213 sayılı Kanunun 359. maddesine bir fıkra ilave ederek vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suça ilişkin özel belirleme yapmıştır. Eklenen fıkra gereğince, zincirleme suçun uygulanması için vergi kaçakçılığı suçlarının birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde işlenmesi ve suçların aynı suç işleme kararının icrası kapsamında gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Düzenlemeden kaçakçılık suçunun aynı takvim yılı veya aynı vergilendirme döneminde işlenmesi halinde birden fazla fiil ve zincirleme suç değil, tek fiil ve tek suçun bulunduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Yargıtay zincirleme suça ilişkin hükmün ilave edilmesinden sonra verdiği kararlarda aynı seçimlik hareketin aynı vergilendirme veya takvim yılında olmasına veya farklı vergilendirme veya takvim yılında olmasına göre değerlendirme yapmaktadır. Aynı seçimlik hareket aynı vergilendirme döneminde işlenmişse tek fiil ve tek suçun bulunduğunu kabul etmektedir. Buna karşılık aynı seçimlik hareket farklı vergilendirme döneminde işlenmişse zincirleme suç kuralını uygulamaktadır. Örneğin 359/b’de düzenlenen sahte belge düzenleme fiillerinin farklı vergilendirme döneminde gerçekleştirilmesi halinde zincirleme suç kurallarını uygulayarak sorumluluk tespit etmektedir. Farklı vergilendirme döneminde veya takvim yıllarında farklı seçimlik hareketler gerçekleştirilmişse zincirleme suç kuralını uygulamamaktadır. Zira Yargıtay’a göre burada artık aynı suçlar değil farklı suçlar gerçekleştirilmiştir. Yargıtay seçimlik hareket ve tek ceza ile aynı suç kavramını ayırt etmede sorun yaşamıştır. Zira seçimlik hareketlerin her birinin konusu farklı olmasında birden fazla suç söz konusu olmakla beraber, birden fazla suçun işlenmiş olması, farklı suçların oluştuğu anlamına gelmez. Aynı suçun işlendiğini gösterir. Bilindiği gibi TCK’nın 43. maddesinin birinci fıkrasına göre, “*bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır*”. Dolayısıyla suçun değişmesi için suçun temel şeklinin veya nitelikli şeklinin dışında başka bir suçun gerçekleştirilmesi gerekir. Seçimlik hareketin değişmesi suçun değiştiği anlamına gelmez. Farklı seçimlik hareketlerin farklı konular üzerinde işlenmesi aynı suçun birden fazla işlenmesi anlamına gelmektedir. Aralarında bir suç işleme kararı bulunmak şartıyla zincirleme suç kuralları uygulanacaktır. Aksine uygulama seçimlik hareketli

tüm suçlarda farklı hareketlerin gerçekleştirilmesi halinde zincirleme suçun uygulanmaması sonucunu doğurur. Dolayısıyla Yargıtay'ın vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili yaptığı değerlendirme doğru değildir.

Yukarıda yapılan belirleme vergi kaçakçılığı suçundaki tüm seçimlik hareket olarak düzenlenen suçlar açısından geçerlidir. Örneğin VUK m. 359/b'de farklı suçlar seçimlik hareketli suç olarak düzenlemiştir. Dolayısıyla failin m. 359/b'de yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma hareketi dışındaki fiilleri gerçekleştirmesi halinde de konu aynı olmak şartıyla tek suç oluşacaktır.

Farklı suçlardaki seçimlik hareketler arasında ise zincirleme suç kuralı uygulanmaz. Aynı maddede düzenlense bile farklı suçların hükme bağlandığı hallerde zincirleme suç kuralı uygulanmayacaktır. Örneğin kişinin hem sahte belge düzenlemesi (m. 359/b) hem de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemesi (m. 359/a-2) halinde her iki suç da m. 359 vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmiş olsa da farklı suçlar olduğundan aralarında zincirleme suç kuralları uygulanmayacak fail gerçek içtima kuralları gereğince sorumlu olacaktır.

KAYNAKÇA

- AĞAR**, Serkan: “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, TBB Dergisi, S. 58, 2005, s. 273-301.
- AKBULUT**, Berrin: “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu”, SDUHFD, C. 14, S. 1, 2024, s. 3-56.
- AKBULUT**, Berrin: “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)”, AD, C. 2, S. 71, 2023, s.653-702.
- AKSAN**, Murat: “Başkası Yerine Ceza İnfaz Kurumuna veya Tutukevine Girme Suçu (TCK m. 291)”, SDUHFD, C. 9, S. 2, 2019, s. 335-404.
- AYDOĞAN**, Dündar: Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2022.
- BATI**, Murat: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara 2022.
- BAYRAKLI**, Hasan Hüseyin: “Vergi kaçakçılık Suçlarında Birleşme (içtima)”, TAAD, Yıl 7, S. 30, Nisan 2017, s. 1-18.
- BİLİCİ**, Nurettin: Vergi Hukuku, 52. Baskı, Ankara 2021.
- BULBUL**, Duran/**OZAY**, Nihat: “Vergi Kaçakçılığı ve Boyutunun Türkiye ve AB Ekseninde Değerlendirilmesi”, Gümrük & Ticaret Dergisi, S. 7, 2016, s. 52-62.
- ÇOMAKLI**, Şafak Ertan/**AK**, Ahmet: Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum 2013.
- İÇEL**, Kayıhan: Suçların İçtimaı, İstanbul 1972.
- KAHYA**, Yavuz: “Suç Teorileri Işığında Türkiye’de Kaçakçılık Olgusu: Toplumsal Nedenleri, Boyutları ve Algısı”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 15, S. 3, 2015, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/147563>, s. 159-178.
- KARAASLAN**, Mehmet: “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkileri”, TBB Dergisi, S. 64, 2006, s. 115-150.
- KARAKOÇ**, Yusuf: Vergi Ceza Hukuku, Ankara 2016.
- KARAKOÇ**, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara 2019.

- KANETİ**, Selim/**EKMEKÇİ**, Esra/**GÜNEŞ**, Gülsen/**KAŞIKCI**, Mahmut: Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul 2022.
- KAYA**, Ramazan/**KILIÇ**, Numan, Karşı Oy Yazısı, CGK, 02.10.2024, E. 2024/11-280, K. 2024/279.
- KIZILOT**, Şükrü/**KIZILOT**, Zuhâl: Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara 2009.
- NARTER**, Recep/**SARICA OĞLU**, Ercan: 'Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İctima', EUHFD, C. 17, S. 1-2, 2013, s. 73-99.
- ÖNER**, Erdoğan: Vergi Hukuku, 15. Baskı, Ankara 2023.
- ÖNCEL**, Mualla/**KUMRULU**, Ahmet/**ÇAĞAN**, Nami/**GÖKER**, Cenker: Vergi Hukuku, 31. Baskı, Ankara 2022.
- ÖZBEK**, Veli Özer/**DOĞAN**, Koray/**MERAKLI**, Serkan/**BACAKSIZ**, Pınar/**BAŞBÜYÜK**, İsa: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara 2023.
- SABAN**, Nihal: Vergi Hukuku, 10. Baskı, İstanbul 2019.
- SARSIKOĞLU**, Şenel/**ŞİŞMAN**, Gülden: "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç", Malî Hukuk Dergisi, C. 19, S. 220, 2023, s. 627-656.
- ŞENYÜZ**, Doğan/**YÜCE**, Mehmet/**GERÇEK**, Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 15. Baskı, Bursa 2024.
- ŞENYÜZ**, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, 11. Baskı, Bursa 2020.
- TAŞKAN**, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara 2022.
- TAŞTAN**, Mehmet: Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, 3. Baskı, Ankara 2022.
- TÜRKAL**, Hasan/**EKİCİ**, Mehmet Sena/**İNAN**, Mahmut: "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları – Kabahatleri ve Cezaları", SUHFD, C. 18, S. 1, 2010, s. 45-83.
- ÜMİT**, Ceyda: "Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Hacettepe HFD, C. 1 S. 11, 2021, s. 357-393.

- ÜNAL**, Ertuğrul: “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkрасında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, MÜHF-HAD, C. 27, S. 2, 2021, s. 1260-1297.
- ÜSTÜN**, Süleyman/**ŞİŞMAN**. Gülден: “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, Vergi Dünyası, S. 339, Kasım 2009, s. 143-154.
- ÜSTÜN**, Ümit Süleyman: “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 9, S. 3-4, 2001, s. 293-323.