

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ZİNCİRLEME SUÇ UYGULAMASI
THE APPLICATION OF SUCCESSIVE OFFENSE IN THE TAX EVASION OFFENSES

Elif YILMAZ FURTUNA* & Hanne ÖZGENÇ YILMAZ**

Makale Bilgi

Gönderi: 22/05/2025
Kabul : 03/06/2025

Anahtar Kelimeler

Vergi Kaçakçılığı Suçları, Zincirleme Suç, Seçimlik Hareketli Suç, Vergilendirme Dönemi, İctime.

Article Info

Received: 22/05/2025
Accepted: 03/06/2025

Keywords

Tax Evasion Offenses, Successive Offense, Optional Act Offense, Taxation Period, Concursus.

Özet

Türk vergi sisteminde vergilerin toplanması ve takibine ilişkin düzeni bozan ve vergi kaçınılmasına yönelik yükümlülükler aykırı davranışlar kabahat veya suç olarak tanımlanmıştır. Mükelleflerin en çok işlediği ve bu nedenle de uygulamada da en çok karşılaşılan vergi suçu vergi kaçakçılığı suçlarıdır. Vergi kaçakçılığı suçları ve cezaları Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Şartlarının oluşması durumunda vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümleri uygulanmaktadır. Ancak uygulamada birtakım sorunlar bulunmaktadır. İlgili maddede 2022 tarihinde yapılan değişiklikle zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasına ilişkin sorunlar çözülmeye çalışılmışsa da vergi kaçakçılığı suçları nitelik itibarıyla seçimlik hareketli bir suç mudur, seçimlik hareketli bir suç ise bu hareketlerden birinin yapılması durumunda tek suç mu, yoksa hareket sayısının suç mu oluşturacağı konuları hala tartışmalıdır. Bu hususlarda kabul edilen görüşlere göre zincirleme suç uygulaması değişmektedir. Çalışmada suçun ve zincirleme suçun unsurları doğrultusunda vergi kaçakçılığı suçlarındaki teori, uygulama ve uygulamadaki sorunlar ele alınacaktır. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin nasıl uygulandığı ve uygulamanın nasıl olması gerektiğine ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

Abstract

In the Turkish tax system, acts that disrupt the orderly collection and follow-up of taxes, and that violate obligations related to tax evasion, are classified as either misdemeanors or criminal offenses. Among these, tax evasion offenses are the most frequently committed by taxpayers and thus most commonly encountered in practice. These offenses, along with their corresponding penalties, are regulated under Article 359 of the Tax Procedure Law. When specific legal conditions are met, the provisions on successive offenses may be applied to tax evasion crimes. However, various practical challenges have emerged in the implementation of these provisions. Although the 2022 amendment to the relevant article sought to address these issues, debates persist—particularly regarding the legal nature of tax evasion offenses. Specifically, it remains controversial whether these offenses are characterized as optional act offenses, and if so, whether the commission of multiple acts constitutes a single offense, or a plurality of offenses based on the number of acts committed. The applicability of successive offense provisions varies depending on the doctrinal perspective adopted on this matter. This study aims to examine the theoretical foundations, legislative framework, and practical challenges associated with tax evasion offenses within the context of the constituent elements of the crime and the concept of successive offenses. Furthermore, the paper will provide an analysis of how successive offense provisions are applied in practice and propose considerations for their appropriate implementation.



Bu eser Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

* Doç. Dr., Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Anabilim Dalı.

** Araştırma Görevlisi, Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Anabilim Dalı.

Atıf Şekli | Cite As: YILMAZ FURTUNA, Elif/ ÖZGENÇ YILMAZ, Hanne, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç Uygulaması", İnÜHFD, 16(1), 2025, s.181-193. İntihal | Plagiarism: Bu çalışma intihal programında kontrol edilmiş ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been controlled via plagiarism software and reviewed by at least two blind referees.

EXTENDED SUMMARY

Pursuant to Article 359 of the Tax Procedure Law, in cases where the relevant conditions are met, the provisions on successive offenses are applied to tax evasion, which constitutes one of the tax offenses. This article was amended by Article 5 of Law No. 7394, dated April 15, 2022, introducing an additional paragraph specifically addressing the application of successive offense provisions. This study explains the legal practice both before and after the said amendment.

Prior to the amendment, due to the absence of an explicit legislative provision, judicial practice was shaped by the jurisprudence of the Court of Cassation. The Court's earlier approach, which regarded the calendar year as a legal interruption, had been criticized in terms of criminal justice and the principle of proportionality. With the additional paragraph introduced by the amendment, the calendar year criterion was abandoned in determining the applicability of successive offense provisions to tax evasion offenses. The amendment aimed to resolve problems and eliminate criticisms concerning the application of successive offense provisions. However, it would not be accurate to claim that the problems and questions have been fully resolved. The core issue lies in the structural formulation of the tax evasion offenses. In light of these considerations, it is observed that unresolved issues and debates regarding the application of successive offenses in tax evasion cases persist, primarily due to the continued lack of clarity and comprehensive regulation in areas such as the implementation of tax law and the legal construction of the offense itself.

In the application of successive offenses to tax evasion offenses, the questions and problems largely stem from determining whether the conditions for successive offenses—same offense, the commission of the same offense at different times within the scope of a single criminal intent—are met. Therefore, these conditions should be examined in detail from the perspective of tax law and tax evasion offenses. In this context, the concept of the “same offense” is first addressed. In order to determine whether the provisions on successive offenses apply to tax evasion, it must be clarified whether tax evasion is an optional act offense; and if so, whether the commission of several of these acts constitutes a single offense or as many offenses as the number of acts performed.

The application of the successive offense doctrine varies depending on the accepted interpretation of these issues. The clarification of the nature of the tax evasion offenses are therefore essential to shaping how successive offense provisions are applied in such cases. Although attempts are made to deduce this from the structure of the article, the current version lacks sufficient clarity, making further legislative regulation necessary.

In this regard, the act element of the tax evasion offenses under Article 359 of the Tax Procedure Law has been analyzed. In our view, considering the structure and the fact that penalties are determined based on the severity of the conduct in each subparagraph, each subparagraph constitutes a separate offense. While one view in the doctrine considers all acts listed in the subparagraphs as alternative acts forming a single offense, another view—which we support—argues that each listed act constitutes an independent offense. In addition to explaining our adopted position, other doctrinal views and the reasons for our rejection and criticism of those views have also been discussed.

According to the view we support, the acts listed under each subparagraph constitute offenses with optional acts. Accordingly, when a perpetrator commits different acts listed within the same subparagraph at different times under the execution of a single criminal decision, a single offense should be considered, and one penalty should be imposed. However, if acts listed under different subparagraphs are committed at different times—even if under a single criminal decision—these should be treated as separate offenses, and the provisions on successive offenses would no longer apply. In such a case, two distinct offenses exist, and two separate penalties must be imposed.

Furthermore, the conditions for successive offenses—namely, commission at different times and under a single criminal intent—are also examined. Within this scope, examples are provided regarding situations considered to interrupt the continuity of the offense in tax law and tax evasion cases, as well as circumstances that cannot be regarded as part of a single criminal decision.

In conclusion, the study sets forth the application practices of the provisions on successive offenses in tax evasion crimes, both from the perspective adopted herein and in consideration of alternative views in the doctrine, addressing the legal issues that have arisen or may potentially arise. Additionally, the implementation of successive offense provisions in tax evasion cases has been examined in light of the jurisprudence of the Court of Cassation, criticisms directed at the current practice have been evaluated, and suggestions have been made as to how the application should be properly structured in accordance with the principles of criminal law.

I. GİRİŞ

Vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulamasınınoktasında bir takım soru ve sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunların ortadan kaldırılması amacıyla 15 Nisan 2022 tarihli 7394 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenleme ile kaçakçılık suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulaması 15 Nisan 2022 tarihi öncesi ve sonrası şeklinde takvim yılı uygulaması açısından farklılık göstermektedir. Çalışmada, Yargıtay'ın benimsemiş olduğu görüş, kanun metnindeki değişiklikler ve teorik tartışmalar ışığında vergi kaçakçılığı suçunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilirliği değerlendirilmiş ve tespit edilen soru/sorunlar ele alınmıştır.

II. ZİNCİRLEME SUÇ

A. Tanım ve Genel Açıklamalar

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) "Kaç fiil varsa o kadar suç, kaç suç varsa o kadar ceza vardır." ifadesi ile kural olarak gerçek içtima benimsenmiştir. Birden çok suç işlemiş olmasına rağmen failin bu suçların hepsinden ayrı ayrı ceza verilmesi yerine tek suçtan ceza verilmesi durumunda ise suçların içtimaı söz konusu olmaktadır. TCK düzenlemeleri ışığında, suçların içtimaı kapsamında bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima kurumları bulunmaktadır. Zincirleme suç hükümleri, TCK'nın "Zincirleme Suç" başlıklı 43. maddesinde düzenlenmiştir. Zincirleme suçtan bahsedilebilmesi için, ilgili maddenin ilk fıkrası uyarınca, bir suç işleme kararı doğrultusunda aynı mağdura karşı, değişik zamanlarda, aynı suçun birden fazla defa işlenmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile; aynı suç, aynı kişiye karşı birden çok defa işlenmektedir. Bu açıklamalar ışığında, zincirleme suç hükümlerinin uygulandığı durumlarda hem birden çok fiil hem de birden çok suç bulunmaktadır ancak faile tek ceza verilmektedir.

Çalışmamızda zincirleme suç hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçlarındaki uygulamaları ele alınacaktır. Kapsamı genişletmemek adına ilgili kuruma ilişkin temel açıklamalarda bulunulacak, ayrıntılı açıklamalara ve teorik tartışmalara bu bölümde yer verilmeyecektir. Bu kapsamda zincirleme suçun şartlarından kısaca bahsedilecektir.

B. Zincirleme Suçun Şartları

Zincirleme suç düzenlemesinin yer aldığı TCK'nın 43. maddesi uyarınca zincirleme suçun varlığı için; (i) Aynı suçun değişik zamanlarda birden fazla işlenmesi, (ii) Aynı suçların aynı kişiye karşı işlenmesi, (iii) Aynı suçun bir suç işleme kararının icrası kapsamında gerçekleştirilmesi şartları aranmaktadır.

Zincirleme suçtan bahsedilebilmesi için ilk olarak her biri suç oluşturan birden çok fiil bulunmalıdır¹. Birden çok olan ve beraber değerlendirilen bu fiillerin aynı suçu oluşturmaları gerekmektedir. İlgili maddede suçun aynılığı şartı "*Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır.*" şeklinde belirtilmiştir. Suçun aynılığından "kanunun aynı maddesini" anlamamak gerekir. Aynı suçtan anlaşılması gereken "aynı suç tipi" dir². Bir diğer ifadeyle, suçların ismi aynı ise aynı suçtan söz edilmektedir³. Suçun teşebbüs aşamasında kalmış olması ise suçların isimlerini değiştirmediklerinden yine aynı suç sayılacağı için ve teşebbüs aşamasında kalmış suç için de zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir. Farklı suçlara sebep olan fiillerin varlığı durumunda ise gerçek içtima kuralı geçerli olacaktır.

Zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için aynı suçun değişik zamanlarda işlenmesi gerekmektedir⁴. "Değişik zamanlarda" ifadesinden, "suçun tüm unsurları ile tamamlanmasının ardından diğer suçun işlenmesi" anlamının çıkartılması gerektiği belirtilmektedir⁵. İki suç arasındaki zamanın kısa ya da uzun olması "*bir suç işleme kararının icrası*"nın varlığının değerlendirmesine hizmet etmektedir. İki suç arasındaki zamanın kısa olması suç işleme kararında birlik olduğu, zamanın uzun olması ise suç işleme kararında birlik olmadığına karine oluşturmaktadır. İki suç arasında makul sayılamayacak uzunlukta zaman geçmesi, aynı suç işleme kararının ortadan kalktığını, oluşan fırsattan yararlanmak suretiyle suç işlendiğini göstermektedir. Diğer bir ifade ile, fırsattan yararlanma şeklinde suç işleniyorsa aynı suç işleme kararından bahsedilemeyecektir.

Suç işleme kararının aynılığı hususunda zaman açısından yapılan değerlendirmelerde hukuki ve fiili kesintileri de dikkate almak gerekmektedir. Suçlar arasındaki zaman değerlendirmesinde genel ve mutlak bir kuraldan bahsedilememektedir. Bu anlatılanlar ışığında, suç işleme kararının aynılığında; işlenen suçlar arasındaki zaman, olayın özellikleri, suçun işleniş biçimi, fiilin işlendiği yer gibi birçok hususun da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bir suç işleme kararı, failin fiilleri arasında sübjektif bağ olarak ifade edilmektedir. Failin sonraki fiilleri, önceki fiillerin devamı niteliğini taşıyorsa, önceden yapılan plana dayalı olarak aynı niyetle gerçekleşiyorsa fiiller arasında sübjektif bağlantının kurulduğu kabul edilmektedir. Bu durumda fiil bölünerek işlense de önceki hareketin devamı niteliğini devam ettirdiğinden fiiller arasında sübjektif bağlantı olduğu değerlendirilmektedir⁶.

¹ Hukuki anlamda çok sayıda fiilin varlığı gerekmektedir. Hareketlerin hukuki anlamda tek fiil oluşturduğu durumlarda birden çok fiilden bahsedilemeyecektir ve her fiil bağımsız olarak suç teşkil etmeyeceği için zincirleme suç hükümleri uygulanamayacaktır.

² Ayniyet için korunan hukuki değer, tipikliğin maddi ve manevi unsurları açısından genel benzerlik gerekmektedir.

³ ÖZGENÇ, İzzet: Ceza Hukuku Genel Hükümler, 20. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, s.685-688, dn.1255.

⁴ Pratikte aynı suçun aynı kişiye aynı zamanda birden fazla defa işlenmesi mümkün olmadığından kanundaki "... değişik zamanlarda bir kişiye karşı..." şeklindeki ifadenin gereksiz olduğu belirtilmiştir. Bkz. KOCA, Mahmut/ÜZÜLMEZ, İlhan: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 17. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, s.539.

⁵ KOCA/ÜZÜLMEZ, s.539.

⁶ Yargıtay CGK, 20.05.2014, E.2013/465, K.2014/276. DEMİREL, Muhammed/KARTAL, Melik: "The Conditions for the

Zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için aynı suç işleme kararı kapsamında birden çok defa işlenen suçların aynı kişiye karşı da işlenmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile, suçun mağdurunun aynı kişi olması gerekmektedir. İlgili maddede belirtildiği üzere suçun mağdurunun belli bir kişi olması şart değildir. Mağduru belli bir kişi olmayan, toplumu oluşturan herkesin mağdur olduğu suçlarda da zincirleme suçtan bahsedilebilir.

III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ZİNCİRLEME SUÇ HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI

A. Genel Açıklamalar

Kamunun finansman kaynaklarının başında gelen vergilerin kaçırılmasının engellenmesi için birtakım kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Vergilerin kaçırılmasına yönelik vergisel yükümlülüklerle aykırı fiiller haksızlık içeriğine göre kabahat veya suç olarak tanımlanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenmektedir. Suç oluşturan fiiller ilgili Kanunun 359. maddesinde beş kategoride düzenlenmiştir⁷. Fiillere bakıldığında; az vergi vermek, hiç vergi vermemek ya da suçtan elde edilen geliri ekonomiye dahil etmek amacıyla vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiği söylenebilir.

Zincirleme suçun şartlarının sağlanması halinde vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümleri uygulanmaktadır. Bu uygulama, VUK'taki açık düzenlemeye dayandığı gibi TCK'nın 5. maddesine de dayanmaktadır. Zira vergi kaçakçılık suçlarının düzenlendiği 359. maddede "Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesi uygulanır." denilerek şartların oluşmasıyla zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak bu düzenleme olmasaydı da TCK'nın 5. maddesi uyarınca zincirleme suç hükümlerinin, VUK'ta yer alan vergi suçlarında da uygulanabileceği sonucuna ulaşılabilecektir. Zira TCK'nın 5. maddesindeki "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." ifadesi de zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilirliği açısından kanuni dayanak oluşturmaktadır. TCK'nın genel kanun olması ve kurumun uygulanamayacağı suç tiplerinin sayma suretiyle belirlenmiş olması nedeniyle zincirleme suç hükümleri, vergi suçlarında da uygulanabilecektir⁸.

Zincirleme suç hükümleri vergi suçlarında uygulanmakla birlikte özellikle vergi kaçakçılığı suçlarında farklı uygulamalara ve teorik tartışmalara neden olmuştur. Çalışmanın bu bölümünde teori ve uygulamadaki tartışmalar ışığında zincirleme suçun şartları doğrultusunda vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması ve tespit edilen soru/sorunlar ele alınacaktır. Belirtilen hususlar ışığında kaçakçılık suçu açısından tespit edilen soru ve sorunlar ele alınacaktır.

15 Nisan 2022'de yayınlanan 7394 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile VUK'un 359. maddesine vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin takvim yılı açısından nasıl uygulanacağına ilişkin fıkra eklenmiştir. Bu düzenleme ile zincirleme suçun şartlarından biri olan "farklı zamanlarda işleme" şartının vergi kaçakçılığı suçları açısından ne ifade ettiği açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Söz konusu düzenleme, Yargıtay'ın o zamana kadar benimsemiş olduğu görüşün aksi bir uygulamaya işaret etmektedir. Bu nedenle, değişiklik öncesi ve sonrası Yargıtay uygulaması birbirinden farklıdır. Bu doğrultuda, çalışmada vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulaması hususu 15 Nisan 2022 tarihi öncesi ve sonrası şeklinde ele alınacaktır.

B. 7394 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Öncesi Uygulama

2022 tarihli değişiklik öncesinde zincirleme suç uygulamasında Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun (YCGK) E. 2002/28, K.2002/179, 05.03.2002 tarihli içtihadı esas alınmaktaydı. İlgili karara konu olay, sanığın 1998 ve 1999 yıllarına ait⁹ sahte faturaları katma değer vergisi (KDV) indiriminde kullanması nedeniyle sahte fatura kullanmaktan dolayı hakkında açılan davadan oluşmaktadır.

KDV'nin her ay tarh ettirilmesi gereken bir vergi olması sebebi ile kararda;

(i) beyanname verilmesinin aynı suç işleme kararını kesintiye uğratarak uğratmadığı,

(ii) tarh döneminin esas alınması nedeniyle sahte fatura kullanma fiillerinin aynı suçu oluşturup oluşturmadığı,

(iii) ayrı suçlar olması durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağı değerlendirilmiştir.

Kararın geçmiş yıllara ilişkin olması nedeniyle vergi kaçakçılığı suçları açısından yapılan kanun değişikliklerinin de kısaca belirtilmesi uygun olacaktır. 01.01.1999 öncesi dönemde, vergi kaçakçılığı suçlarında kasten vergi kaybına sebep olunması şartı aranmaktaydı. Örneğin, sahte faturanın düzenlenmesi ve kullanılmasıyla suç oluşmasından bahsedilebilmesi için bu faturanın deftere kaydedilmesi, beyan edilmesi ve bu belgenin vergi idaresince vergi tarhında esas alınması sonucunda verginin kayba uğratılmış olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir takvim yılı içinde defaatle sahte fatura düzenlense ya da kullanılsa da gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin yılda bir kez, takvim yılı sonunda verilmeleri ve bu beyannameler üzerinden ödenecek verginin hesaplanması dolayısıyla tek suç oluşmaktaydı.

Application of Successive Crime in the Turkish Criminal Code", İstanbul Hukuk Mecmuası, 77(1), 2019, s.459.

⁷ Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller diğer bir ifade ile hareket unsuru çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak incelenecektir.

⁸ TCK'nın 43. maddesinin 3. fıkrasında da zincirleme suç hükümlerinin "kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma" suçlarında uygulanmayacağı ayrıca belirtilmiştir.

⁹ 25.5.1998, 4-10-26.8.1998, 2.9.1998, 14.12.1998 ve 10-14.1.1999 tarihli sahte faturaları katma değer vergisi indiriminde kullanmıştır.

22.07.1998 tarih 4369 sayılı Kanun ile 359. maddede değişiklik yapılmış ve vergi kaçakçılığı suçlarında “vergi kaybının oluşması” suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Böylece vergi kaçakçılığı suçları “zarar suçu” olma niteliğini kaybetmiştir. İlgili değişiklik ile söz konusu suçlar “tehlike suçu” olarak düzenlenmiştir ve günümüzde de bu şekildedir.¹⁰ Bu değişiklikte beraber, bir hesap dönemi veya vergilendirme döneminde¹¹ birden fazla sahte fatura kullanılmasında ve/veya düzenlenmesinde, zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağı, uygulanacaksa nasıl uygulanacağı sorunu ortaya çıkmıştır. Bu sorunun aşılmasında suçun oluşum anının belirlenmesi önem arz etmektedir. Söz konusu karara konu olayda mercilerin çözüm yolları ise şu şekildedir:

İlgili yıllar ve aylara ilişkin olarak düzenlenen sahte faturaların KDV indiriminde kullanılması fiili ilk derece mahkemesince tek suç sayılarak tek ceza verilmiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E.2001/10014, K.2001/10773, T.21.11.2001 kararında, tarh dönemleri sonunda beyanname vermek suretiyle o döneme ait işlemlerin kapandığı ve daha sonraki dönemlerdeki fiiller yeni fiiller kabul ederek birbirinden ayrı ve bağımsız yeni suçların işlendiği belirtilmiştir. Diğer bir ifade ile, beyanname verilmesi kesinti olarak kabul edilmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, her tarh dönemine ilişkin fiillerin ayrı suçları oluşturduğunu ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanmayacağını kabul ederek yerel mahkemenin tek suç kabulü dolayısıyla belirlediği tek cezanın isabetsiz olduğuna karar vermiştir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı söz konusu karara itiraz etmiş, KDV için “zincirleme suç hükümleri uygulanmadan her ay için ayrı suç olarak değerlendirilerek ceza uygulamasının” ceza adaleti açısından kabul edilemez olduğunu belirtmiştir. İtirazda ayrıca, beyanname verilmesinin kesinti sayılmaması, kesintide takvim yılının esas alınması gerektiği de ifade edilmiştir¹².

YCGK ilgili kararda;

- vergi kaçakçılığı suçunda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili açısından suçun oluşumunda vergilendirme/tarh döneminin esas alınmasının farklı uygulamalara ve içtima kuralıyla birlikte adaletsizliğe yol açacağı,
- suçların oluşumu bakımından hesap dönemi-takvim yılının esas alındığı, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinde hesap dönemi/takvim yılının esas alınmasıyla içtima kuralının uygulanmasının kanuna aykırı olamayacağı,
- ancak hukuki kesintilerin olup olmadığına ayrıca bakılması gerektiği, takvim yılı süresince tekrar eden ihlaller açısından cezanın ağırlaştırılması gerektiği

belirtilmiştir.

YCGK, bu belirlemeler ışığında, 1998 ve 1999 yılları için “iki ayrı sahte fatura kullanma suçundan cezalandırılması gerektiğinden Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının kabulüne” şeklinde karar vermiştir. 05.03.2002 tarihli YCGK kararı çerçevesinde şekillenen zincirleme suç uygulamasında suç işleme kararında birlik ve farklı zamanlarda işleme şartları açısından takvim yılı esası benimsenmişti. Takvim yılı hukuki kesinti olarak kabul edilmekte, tekrar tekrar işlenen suç, her bir takvim yılı içerisinde ceza arttırılmak suretiyle tek bir suç sayılmaktaydı.

C. 7394 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrası Uygulama

05.03.2002 tarihli YCGK kararı çerçevesinde şekillenen zincirleme suç uygulaması ağır sonuçlara neden olmakta ve bu sonuç eleştirilmekteydi. Bu noktada 15.04.2022 tarihli 7394 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme, kaçakçılık suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması açısından esaslı değişikliğe neden olmuştur. İlgili Kanun ile VUK 359. maddeye “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 eklenmiştir. Söz konusu düzenleme ceza adaletinde hizmet etmekte ve sanık lehine bir düzenleme olarak kabul edilmektedir. Aynı zamanda TCK ve diğer özel ceza yasaları kapsamındaki suçlar ile vergi kaçakçılığı suçları arasında zincirleme suç hükümlerinin uygulamasında ceza adaleti açısından hakkaniyete aykırı sonuçların ortaya çıkması önlenmiştir¹³.

Yeni düzenlemeyle vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç uygulamasında takvim yılının hukuki kesinti sayılacağına ilişkin uygulama değişmiştir. İlgili YCGK kararıyla şekillenen “bir takvim yılı/hesap dönemi içerisinde aynı suç işleme iradesi ile, aynı suç birden fazla kez işlendiğinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği, aynı suçun farklı takvim yıllarında işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanmayacağı” şeklindeki uygulama hükümsüz kalmıştır. Mevcut düzenleme uyarınca; birden fazla takvim yılı/vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenen aynı suçlar için zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır.

¹⁰ VUK 359. madde, (a-1) “...defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,...” fiili için vergi kaybı aranıp aranmadığı hususunda öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Kanaatimizce, burada vurgulanmak istenen şey vergi kaybı aranması değil, başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kayıt işleminin önem arz edecek seviyede ve hatta matrah azaltımına sebep olunacak nitelikte olması gerektiğidir. Aynı yönde görüş için bkz. TAŞKAN, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 7.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, s.217-218.

¹¹ Hesap dönemi VUK’un 174. maddesi uyarınca kural olarak takvim yılıdır. Ancak mükellefler özel dönemler de belirleyebilmektedirler. Vergilendirme dönemi ise VUK’ta düzenlenmemiştir ve vergiye tabi unsurların hangi aralıklarla vergilendirilmesi gerektiğini ifade eden bir terimdir. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında hesap dönemi ve vergilendirme dönemine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılacaktır.

¹² Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı’nın 04.01.2002 gün ve 135878 sayılı itirazı.

¹³ ÜMIT, Ceyda: “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözümleri”, Hacettepe HFD, 11(1), 2021, s.380-385.

Vergi kaçakçılığı suçlarında mağdur, korunan hukuki değer sahibi olan, defter, belge ve kayıtlara güven duyan herkes/toplumu oluşturan herkeştir¹⁴. TCK'nın 43. maddesinin ilk fıkrasının son cümlesi uyarınca; mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da zincirleme suç hükümleri uygulanmaktadır. Bu doğrultuda, mağdur belli bir kişi olmayıp toplumu oluşturan herkesin mağdur sayıldığı vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir.

Değişiklik sonrasında vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç uygulamasında bir suç işleme kararının icrası ve farklı zamanlarda işleme şartlarının ayrıntılı olarak ele alınması gerekmektedir. Zincirleme suçun diğer şartları ise 2022 değişikliği öncesindeki uygulamayla aynıdır.

“Aynı suç”tan ve “değişik zamanlar”dan ne anlaşılması gerektiği ve “suç işleme kararının aynılığı” hususunun ne ifade ettiği çözümlenmesi gereken hukuki meseleler başlığı altında ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Tekrara düşmemek adına yeni düzenleme ile ilgili şartların uygulanmasında değişiklik olduğunu ifade etmekle yetiniyoruz.

IV. ÇÖZÜMLENMESİ GEREKEN HUKUKİ MESELELER ve DEĞERLENDİRMELERİMİZ

7394 sayılı Kanun ile VUK 359. maddeye getirilen ek fıkra sonrasında vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç uygulanmasına yönelik kural getirilmiş olmakla birlikte, bu kuralın sorulara ve sorunlara tam anlamıyla çözüm olduğunu söylemek mümkün değildir. İlgili ek fıkra ile, kaçakçılık suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması açısından takvim yılı uygulaması terk edilmiş ve tartışmaların bir kısmı çözümlenmiştir. Ancak, vergi hukukunun uygulaması, vergi kaçakçılığı suçlarının düzenleme şekli vb. hususlarda henüz kanuni düzenleme ile belirsizlikler/tartışmalar sonuçlandırılmadığı için vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulamasına ilişkin tartışılması ve çözümlenmesi gereken sorunlar varlığını korumaktadır¹⁵.

Vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suçun şartlarından olan (i) aynı suçun işlenmesi, (ii) suçun farklı zamanlarda işlenmesi ve (iii) suç işleme kararının aynılığı hususlarının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu doğrultuda çalışmada belirtilen hususlar incelenecektir. Ayrıca farklı vergi türleri açısından zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilirliği de değerlendirilecektir.

A. Aynı Suçun İşlenmesi

Zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesinin şartlarından biri de birden çok olan ve beraber değerlendirilen fiillerin aynı suçu oluşturmaları gerekliliğidir. Diğer bir ifade ile, aynı suç tipinin işlenmiş olması gerekmektedir. Zincirleme suç hükümlerinin uygulamasında aranan “fiillerin aynı suçu oluşturmaları” şartının vergi kaçakçılığındaki karşılığı kolayca ifade edilememektedir. Aynı suç değerlendirmesinin yapılabilmesi için vergi kaçakçılığı suçu/suçlarının hareket unsuruna bakmak gerekmektedir. Hareket unsuru, VUK'un “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359. maddede “a (a-1 ve a-2), b, c, ç, d olmak üzere 5 grupta sayılmıştır. Bu gruplandırmanın konuya ilişkin ve aynı ağırlıkta fiiller esas alınarak yapıldığı düşünülmektedir.

Öğretide farklı görüşler olmakla birlikte, bizim de katıldığımız görüşe göre, vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli bir suç olduğu kabul edilmektedir. Bu görüş kapsamında seçimlik hareketlerin neler olduğu noktasında da görüş birliği bulunmamaktadır. Görüşler ve gerekçelerine ilişkin açıklamalardan önce vergi kaçakçılığı suçu fiilleri ve suç konuları açıklanacaktır.

VUK 359. maddede a-1 deki fiiller; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmektir; a-2'deki fiiller ise defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmaktır.

b bendindeki fiiller, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahiplerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak şeklinde sıralanmıştır. Ağırlıkları farklı olmakla birlikte a ve b bentlerinde sayılan fiillerin vergi idaresinin bilgiye ulaşma yollarının engellenmesine ilişkin oldukları görülmektedir. B bendinde sayılan fiiller vergi idaresinin bilgiye ulaşmasını engellerken; a bendindeki fiiller bilgiye ulaşma yollarını ortadan kaldırmaktadır¹⁶.

¹⁴ Öğretide, vergi idaresinin mağdur olduğu da belirtilmiştir. Bkz. TAŞTAN, Mehmet: Vergi Kaçakçılığı Suçları, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s.83-84.

Ancak Türk hukuk sistemi açısından suçun mağduru sadece gerçek kişiler olabileceğinden devlet, hazine ve kamu idarelerinin suçtan zarar gören olduğu düşünülmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suçun şartlarından olan “suçun aynı kişiye karşı işlenmesi” açısından değerlendirdiğimizde de; mağdur gerçek kişidir ancak belli bir kişi olmayıp toplumun oluşturan herkeştir. Mağdur-suçtan zarar gören ayrımına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz. ÖZGENÇ, s. 227-230.

¹⁵ Öğretide düzenlemenin yazımının doğru olmadığı ve mevcut halinden 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 çıktığı belirtilmiştir. Zincirleme suç hükümlerinin hem farklı hem de aynı takvim yılı veya vergilendirme döneminde uygulanması istenseydi düzenlemenin “aynı veya farklı takvim yılı veya vergilendirme dönemi olsa bile bir suç işleme kararıyla gerçekleştirilmesi şartıyla zincirleme suç kuralları uygulanır” şeklinde yapılmasının doğru olduğu belirtilmiştir. Bkz. AKBULUT, Berrin: “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)”, Adalet Dergisi, (71), 2023, s.683vd.; AKBULUT, Berrin: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç” (Zincirleme Suç), SÜHFD, 32(4), 2024, s.2714.

¹⁶ CANDAN, Turgut: Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.61,123.

c bendindeki fiiller ise, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmaktır. İlgili fiiller, sistemin sorunsuz işleyebilmesini sağlayan belge düzeninin bozulmasına sebep olmaktadır. Söz konusu fıkra ile suça aracı olan belgelerin basımının kontrol altına alınması amaçlanmaktadır¹⁷.

ç bendi ise, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek 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 etmek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek, 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 önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermektir. Bu fiillerin de teknolojik cihazlar kullanılarak kaydedilen belgelerin düzenine ilişkin olduğu görülmektedir.

2024 tarihinde yürürlüğe giren d bendinde ise özellikli bir ürün grubu için belge düzenine ilişkin fiiller sıralanmıştır. Bu fiiller, 03.01.2002 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. 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 etmek ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesini sağlamaktır.

İlgili maddede suçun konusuna göre 5 grup halinde düzenlenen bu fiiller için ağırlıkları esas alınarak farklı cezalar öngörülmüştür. a bendi altında sayılan fiiller içi 18 aydan 3 yıla; c bendi için 2 yıldan 8 yıla; b, ç ve d bentleri için ise 3 yıldan 8 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür.

Bu açıklamalar ışığında, vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan hareketlerden birkaçının yapılması halinde tek suç mu, yoksa hareket sayısınca suç mu oluşacağı konusu tartışmalıdır. İlgili suçun seçimlik hareketli bir suç olduğu kabul edildiğinde, maddedeki seçimlik hareketlerin sınıflandırılması hususunda öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden her biri zincirleme suç uygulaması açısından farklı sonuçlara yol açmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç uygulamasının bu görüşler doğrultusunda incelemesi yapılacaktır.

Öğretide bir görüş, 5 bent halinde düzenlenen bu fiillerin tamamının seçimlik hareketler olduğunu savunmaktadır. Kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli bir suç olduğunu kabul etmekte ve maddede belirtilen birden fazla hareketin yapılması halinde tek suç oluşturduğunu söylemektedir¹⁸. Bu görüşe göre; farklı miktarda cezaların öngörüldüğü bentlerdeki fiillerden birkaçının işlenmiş olması halinde tek suç olduğu kabul edilmeli ve tek cezası verilmelidir. Ancak bu durum temel cezanın belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Bentlerde farklı cezalar öngörülmüş olması nedeniyle, mümkün ise, içtima/birleşme hükümleri uygulanarak ağır olan cezaya hükmedilmelidir¹⁹. Örneğin; muhasebe hileleri yapan (359/a-1), (çok sayıda) sahte belge düzenleyen (359/b) ve ödeme kaydedici cihazın donanımına müdahale(ler) eden (359/c) faile tek ceza verilecektir.

VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerin tamamının seçimlik hareket olduğu ve tüm maddenin tek bir suç olarak kabul edilmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Söz konusu görüşe göre; -yukarıda örnekte de ifade edildiği gibi- farklı cezaların öngörüldüğü farklı bentlerdeki fiillerle vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi durumunda faile tek bir ceza verilmelidir. Aşağıda yer alan ayrıntılı açıklamalarımızla birlikte VUK 359. maddenin “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığından da anlaşılacağı üzere ilgili maddede birden fazla kaçakçılık suçu ve cezası düzenlendiği düşünülmektedir²⁰. Bu noktada, 7394 sayılı kanun ile istisnai bir düzenleme getirildiğini savunan görüşe de değinmekte fayda vardır. Bu görüşe göre; VUK 359. maddede bentler doğrultusunda fiillerin niteliği ve ağırlıklarına göre farklı suçlar düzenlenmiş ancak istisnai olarak bu bentlerde tanımlanan fiillerin aynı suç işleme kararıyla birden fazla gerçekleştirilmesi halinde zincirleme suç kurallarının uygulanması gerekmektedir²¹.

¹⁷ ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 9. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa 2016, s.400.

¹⁸ KIZILOĞ, Şükrü/ KIZILOĞ, Zuhâl: Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.473.; KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2024, s. 433.; MUTLUER, M. Kamil/DAYANÇ KUZAYLI, N. Nilay: Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.228.; ERMAN, Sahir: Vergi Suçları, İstanbul Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi, İstanbul 1988, s.51.; ŞENYÜZ, s.380vd.

¹⁹ KARAKOÇ, s.433.

²⁰ ARSLAN, Çetin/ERDOĞAN, Yağmur Müge: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, in Özgenç, İzzet/Şahin, Cumhur/Turhan, Faruk (ed.), 5. Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Cilt 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s. 1070.; ÖZCAN, Onur: Vergi Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s.134, 259

²¹ SARIKOĞLU, Şenel/ŞİŞMAN, Gülden: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç” Mali Hukuk Dergisi, 19(220), 2023, s.639-640.

Bizim de katıldığımız diğer bir görüş ise, her bendin kendi içerisinde seçimlik hareketler barındırdığı ve farklı cezalar öngörülerek bentler kapsamında bağımsız suçları düzenlendiği şeklindedir²². Seçimlik hareketli suçtan bahsedilebilmesi için seçimlik hareketlerin aynı konuya ilişkin olması gerekmektedir²³. Bu gereklilik doğrultusunda ilgili maddedeki suç konuları şu şekildedir:

(I) a ve b bentlerinde, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan vergiyi doğuran olaya ilişkin belge(ler)dir.

(II) c bendinde Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerdir.

(III) ç bendinde ödeme kaydedici cihazlar, elektronik kontrol ve denetim sistemleri ve ilgili diğer sistemlerdir.

(IV) d bendinde maddi konu ise, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesini/işaretlenmesini ve etiketlenen/işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sistemdir.

Bentlerde sayılan fiiller, suç konusunun yanı sıra ağırlıkları açısından da sınıflandırılmıştır. a bendinde vergi idaresinin ödenmesi gereken vergiye ulaşmasını zorlaştıran fiiller; b bendinde ise gerçeğe ulaşmayı ortadan kaldırmaya yönelik fiiller sayılmıştır. Fiillerin sonucunun ağırlıkları doğrultusunda da cezalar tayin edilmiştir.

Suç konusu fiillerin ağırlığı-niteliği ve özellikli alanları doğrultusunda bentler özelinde farklı suç tiplerinin düzenlendiği kabul edilmektedir. Ayrıca, VUK 337. maddede vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinde fiil ayrılığının kabul edildiği ve ayrı fiillerle bu kabahatlerin işlenmesi durumunda ayrı ayrı ceza kesileceğinin belirtilmesi referans gösterilerek VUK 359. maddede de bu ilkenin benimsenmesinin doğru olduğu savunulmaktadır²⁴.

Yukarı da belirttiğimiz üzere, seçimlik hareketlerin belirlenmesi pratikte zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasında ortaya çıkmaktadır. Bizim de katıldığımız, bentlerin ayrı ayrı suçlar olduğu şeklindeki görüşün kabulü halinde, aynı bentte düzenlenen seçimlik fiiller bir suç işleme kararının icrası kapsamında farklı zamanda gerçekleştirildiğinde zincirleme suç hükümleri uygulanmalıdır²⁵. Örneğin, bir suç işleme kararının icrası kapsamında, muhasebe hileleri yapan ve daha sonra defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemek suretiyle gizleyen fail hakkında zincirleme suç hükümleri uygulanmalıdır. Ancak farklı bentlerdeki fiillerin işlenmesi durumunda ise farklı suçlar meydana geleceğinden gerçek içtima kuralı geçerlidir²⁶. Bu durumda, fiil sayısı kadar suç oluşacaktır, zincirleme suçu hükümleri uygulanmayacaktır²⁷. Ekleme gerekir ki; bentleri kendi içinde değerlendirerek aynı konuya ilişkin fiillerin seçimlik hareketli olduğu ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği şeklinde bir değerlendirme de mevcuttur²⁸. Ayrıca maddedeki alt bentleri de (a-1 ve a-2) kendi içinde seçimlik kabul eden bir görüş daha vardır²⁹. a1-a2 bentlerinde sayılan fiillere baktığımızda, konunun aynı olması, fiillerin tahrifat oluşturma ve mevcut durumu farklı göstererek yanıltma amacı taşıma şeklinde benzerlik göstermeleri, fiillerin ağırlıklarının benzer olması ve aynı cezanın öngörülmüş olması nedenleriyle; diğer bir ifade ile, kanunun lafzı ve ruhunu beraber değerlendirdiğimizde bu görüşe katılmamaktayız.

Bir diğer görüş ise, “aynı suç” kriterini “aynı hareket” şeklinde dar yorumlayarak kaçakçılık suçu fiilleri olarak sayılan tüm hareketlerin ayrı bir suçu oluşturduğunu savunmaktadır³⁰, ³¹. Yargıtay da kararlarında belirttiği gibi, her fiilin ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu görüşünü benimsemiştir³². Bu görüş, özellikle sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri açısından uygulamada karşılık bulmaktadır. Bir kararında³³

“Sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup, biri diğerinin unsuru olmadığı gibi bu suçların birbirine dönüşmeyeceği ve her takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme ile sahte fatura kullanma suçlarının ayrı suçlar olduğu, aynı suç işleme kararının icrası kapsamında aynı takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları açısından ayrı ayrı zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği yönündeki yerleşik içtihatlarımız nedeniyle ...”

²² ARSLAN/ERDOĞAN, s.1070; ÖZCAN, s.134, 259, 262.; ÖZEN, Mustafa: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, 6. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2023, s.124-125, 130.; BAYAR, İbrahim Nihat: Vergi Kaçakçılığı, 1. Baskı, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013.; SANCAR, Yalçın Tükan: “Yeni Türk Ceza Kanununda Zincirleme Suç,” Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 20(70), 2007, s.250.; AKBULUT, Zincirleme Suç, s. 2706.

²³ ÖZGENÇ, s. 189; KOCA/ ÜZÜLMEZ, s.123

²⁴ MUTLUER/ DAYANÇ KUZAYLI, s.228.

²⁵ AKBULUT, Zincirleme Suç s.2723.

²⁶ AKBULUT, Zincirleme Suç, s.2730.

²⁷ ARSLAN/ERDOĞAN, s.1071.

²⁸ NARTER, Recep/SARICAOĞLU, Ercan: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 17(1-2), 2013, s.90-91.

²⁹ ŞENYÜZ, s.380. s. 359.

³⁰ TAŞTAN, s.435 vd.; UĞUR, Hüsamettin/ELİBOL, Mert: Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s.288 vd.; YILDIZ, Ferhat: Yargıtay Kararları Işığında Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s.134-135.

³¹ YCGK kararının karşı görüşünde “Vergi kaçakçılığı suçlarını yaptırma bağlayan 213 sayılı Kanun’un tartışmaya konu 359 uncu maddesinin (b) fıkrasındaki yasa metni dikkate alındığında; aynı maddenin aynı fıkrasında seçimlik hareketli bir suç olarak düzenlendiği hususu duraksamaya yer vermeyecek kadar açıktır. Vergi mevzuatımızda bu seçimlik hareketlerin ayrı suçlar olduğuna dair veya böyle bir sonuç çıkarmamıza neden olacak tek kelimelik dahi yasal düzenleme mevcut değildir.” şeklinde belirtildiği üzere, ilgili madde de düzenlenen fiillerin ayrı suçlar oluşturduğuna ilişkin yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.

³² Yargıtay 11.CD., 24.02.2014, E.2013/17365, K.2014/3266.

³³ Yargıtay 11. CD., 25.11.2021, E.2021/11213, K.2021/10936.

şeklinde belirttiği üzere, Yargıtay'ın yerleşik içtihadı, sahte belge “düzenleme” ve “kullanma” fiillerinin de ayrı suçlar oluşturduğu şeklindeydi³⁴. Yargıtay'ın bu uygulaması, bentlerin ayrı suçlar olduğu, bentlerde sayılan fiillerin seçimlik olduğu şeklindeki kabul ettiğimiz görüşe göre mükerrer cezalandırma sorununa neden olmaktaydı.

Söz konusu fiillerle suç işlenmesi durumunda mükerrer cezalandırmayı ortadan kaldırmak açısından “fail” temelli yaklaşım benimsenmesi yerinde olacaktır³⁵. Örneğin, sahte belgeyi hem düzenleyen hem de kullanan kişi için tek suçtan ceza verilmelidir. Bu durumda iki suç değil; tek suç oluşacaktır. Ancak sahte belgeyi bir kişi düzenler, başka bir kişi de kullanırsa bu durumda iki fail ve iki suç söz konusudur³⁶. Bir kişi, hem sahte belge düzenler hem de başkasının düzenlediği sahte belgeyi kullanırsa -zincirleme suçun diğer şartlarının da sağlanması halinde- zincirleme suç hükümleri uygulanabilir³⁷. Ancak bir kişi, beyannamesinde kendi düzenlediği sahte belgelerle beraber başkasının düzenlediği sahte belgeleri de kullanırsa ilgili kişi için tek suçtan bahsedilir³⁸. Kanaatimizce düzenleme ve kullanma fiilleri seçimlik hareketlerdir. Nitekim bu değerlendirme, bentlerin kendi içinde seçimlik hareketler olduğu ve aynı suçu oluşturduğu şeklindeki görüşümüzü de desteklemektedir.

Yargıtay'ın “düzenleme” ve “kullanma” fiillerinin ayrı suçlar oluşturduğu şeklindeki kabulünden ayrıldığı, YCGK'nın yakın tarihli bir kararında da fail temelli bir yaklaşımın benimsendiği görülmektedir. İlgili kararda

“Bu haliyle 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 kabul edip normu geniş yorumlayarak, kanun metninin öngörmediği, kanun yazıcının amacını aşan, orantısız bir uygulamayı netice vermektedir.

Bu nedenlerle fail tarafından sahte belgelerin/faturaların doğrudan vergi kaçakçılığına matufen düzenlenmesinin yanı sıra, bir başkası tarafından aynı amaçla düzenlenen diğer sahte belgelerin/faturaların da vergi beyannamelerine müstenidat yapılarak kullanılması halinde, belgelerin tür, amaç ve işlevleri aynı olduğundan maddi konunun da aynı olduğunun, Buna bağlı olarak da; VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında yer alan sahte belge düzenleme veya bu sahte belgeyi kullanma suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli bir suç olması nedeniyle seçimlik hareketlerden birkaçı ya da hepsi icra edilmiş olsa dahi tek suç oluşacağının ancak bu durumun TCK'nın 61. maddesi gereğince temel cezanın belirlenmesinde göz önünde tutulabileceğinin kabulü gerekir.”

Denilerek

“VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında yer alan sahte belge düzenlemek veya sahte belgeyi kullanmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli bir suç olması nedeniyle sanığın anılan fıkra gereğince sahte belgeyi kullanmak suçundan bir kez cezalandırılması ile yetinilmesi, seçimlik hareketlerden ikisinin de birlikte icra edilmiş olmasının TCK'nın 61. maddesi gereğince temel cezanın belirlenmesinde göz önünde tutulması”

şeklinde karar verilmiştir³⁹.

Bahse konu karardaki açıklama ve değerlendirmeler ışığında, Yargıtay'ın, “kaçakçılık suçları ve cezaları” maddesindeki her fiili ayrı suç olarak kabul ettiğini ancak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının kendi içinde seçimlik hareketli suçlar oluşturduğunu kabul ettiğini söylemek mümkündür.

VUK 359. maddenin a ve b bentleri kapsamında, hem muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi/kullanılması hem de sahte belge düzenlenmesi/kullanılması durumunda iki farklı suç söz konusu olacaktır ve gerçek içtima kuralı geçerlidir. Ancak düzenlenen veya kullanılan belgelerin bir kısmı muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı, bir kısmı sahte ise TCK 44. madde kapsamında fikri içtima hükümleri uygulanacaktır. Bu durumda, VUK 359. maddenin hem a hem de b bentlerindeki suçlar gerçekleştirilmiş olduğundan cezası daha ağır olan ilgili maddenin b fıkrası uyarınca ceza verilecektir⁴⁰. Fiillerin aynı suç

³⁴ Aynı yöndeki yargıtay kararları için bkz.

Yargıtay 11.CD., 07.02.2013, E.2010/17039, K.2013/1961.

Yargıtay 11.CD., 25.10.2013, E.2012/8230, K.2013/15401.

Yargıtay 11.CD., 10.04.2018, E.2016/3114, K.2018/3319.

Yargıtay 11.CD., 05.11.2020, E.2017/15618, K.2020/6553.

YCGK, 18.10.2022, E.2022/153, K.2022/641.

Aynı kabul, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge “düzenleme” ve “kullanma” fiilleri için de geçerliydi. Konuya ilişkin örnek kararlar için bkz. Yargıtay 11.CD., 15.06.2011, E.2011/2801, K.2011/2729; Yargıtay 11.CD., 04.06.2013, E. 2012/3241, K. 2013/9319.

Sahte belge düzenleme suçunun oluşması belgenin kullanılması şartına bağlı olmadığından belgenin düzenlenmesiyle hareket tamamlanmıştır, düzenleme tek başına suç teşkil etmektedir. Sahte olarak düzenlenen belgenin kullanılması ayrı bir suç oluşturmaktadır. Bu yönde görüş için bkz. AYDOĞDU, F. İsmail Hakkı: Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2009, s.93.

³⁵ Aynı yönde görüş için bkz. ARSLAN/ERDOĞAN, s. 1072.

³⁶ AKBULUT, s.675.

³⁷ ARSLAN/ERDOĞAN, s.1072. Öğretide bu durumda iki ayrı suçun olduğu ve ayrı suçlardan ceza verilmesi gerektiği de savunulmaktadır. Bkz. DULDA, Ahmet Can: “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlenmesi ve İçtima Bakımından Cezanın Belirlenmesine İlişkin Yargıtay Kararı İncelemesi: Yargıtay Ceza Genel Kurulu E. 2022/153, K. 2022/641 Sayılı Kararı”, Karar İncelemeleri Dergisi, 2(2), 2024, s.76.

³⁸ AKBULUT, Zincirleme Suç, s.2726.

³⁹ YCGK, 02.10.2024, E. 2024/280, K. 2024/279.

⁴⁰ UĞUR/ELİBOL, s.429.

işleme kararının icrası kapsamında farklı takvim yıllarında, farklı tarihlerde, farklı mükellefler için düzenlenmiş olması önemli değildir⁴¹. Aynı suç işleme kararı kapsamında ilgili nitelikteki belgeler birden fazla kez düzenlenmiş ve/veya kullanılmışsa, her bir suç tipi için kendi içinde zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır.

Farklı vergi türleri için, aynı suç işleme kastı olmadan farklı zamanlarda VUK 359. maddedeki fiiller işlendiğinde farklı suçlar oluştuğu düşünülmektedir⁴². Bu durumda zincirleme suç hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Örneğin, bir sahte fatura hem KDV beyannamesinde hem de kurumlar vergisi beyannamesinde kullanıldığında iki farklı kullanım söz konusudur. Bu durumda farklı vergi kanunlarına aykırı davranılmış olduğundan iki farklı suç meydana gelmektedir.

Türk ceza hukukunda, aynı sahte belgenin birden fazla kez kullanılmış olması halinde, kullanma fiilinin birden fazla kez gerçekleşmiş olmasına rağmen suçun konusu aynı olduğu için resmi belgede sahtecilik suçunun bir defa işlendiği kabul edilmektedir. Kullanma fiilini vergi hukuku açısından değerlendirdiğimizde ise, aynı sahte belgenin farklı vergi türlerinde kullanılmasına ilişkin olarak öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin birden fazla vergi türünde kullanılmasında suçun konusunun aynı olması, suç olarak tanımlanan fiillerin aynı mükellefiyet çerçevesinde ve aynı kuruma karşı gerçekleştirilmesi sebebiyle tek bir vergi kaçakçılığı suçunun oluşacağı savunulmaktadır⁴³.

Vergi ödevlerinin ve sorumluluğunun mükellefiyet temelli olmasından yola çıkarak suç oluşumunda da mükellefiyet temelli bir yaklaşım kabul edilmektedir. Yaklaşımımız örnekler üzerinden açıklanacaktır. Örneğin, aynı kanuni temsilcinin farklı tüzel kişilik bünyesinde aynı sahte faturanın aynı ve/veya farklı vergi türleri için kullanması durumunda; ayrı suçlar söz konusu olup ilgili yöneticinin her bir tüzel kişilik bünyesindeki fiili bağımsız değerlendirilmelidir⁴⁴. Özetle; mükellefiyet, diğer bir anlatımla şirket sayısınca suç oluşacağının kabulü gerekir⁴⁵.

Mükellef, bir gerçek kişi olsa da farklı vergi türleri için ödev ve sorumlulukların da değişmesi göz önünde bulundurulduğunda farklı mükellefiyetlerin söz konusu olduğu düşünülmektedir. Bu görüş doğrultusunda, farklı vergi türlerinde farklı mükellefiyetler doğrultusunda suç sayılan hareketleri gerçekleştirmiş olacağından vergi sayısınca suç oluşacağı düşünülmektedir. Mükellef tüzel kişi açısından baktığımızda durum değişmemektedir.

Ancak “kişiliğin” aynı olması nedeniyle “mükellefiyetin” de aynı olduğu kabul edilse dahi, her vergi türü için beyanname verme dönemlerinin farklı olması ve kullanmanın farklı zamanlarda gerçekleşmesi nedeniyle, her vergi türü için daha az vergi ödeme/vergi kaçırma/matrak aşındırma kastının aynı suç işleme kararının icrası kapsamında değerlendirilemeyeceği düşüncesindeyiz. Örneğin; X limited şirketi, aynı sahte faturayı hem kurumlar vergisi hem de KDV beyannamelerinde kullandığında iki suçun varlığından bahsedilecektir. Söz konusu şirket hem kurumlar vergisi hem de KDV mükellefiyetleri kapsamında beyannamelerini vermiştir. Bu vergilerin beyannamelerinin içerikleri ve vergi dairesine verilme tarihleri farklıdır.

B. Suçun Farklı Zamanlarda ve Aynı Kararın İcrası Kapsamında İşlenmesi

Yukarıda değinilen 05.03.2002 tarihli YCGK kararında vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması konusunda hesap dönemi-takvim yılının esas alındığı belirtilmiştir. Bu uygulama doğrultusunda, aynı takvim yılında işlenen suçlar bakımından tek suç işleme iradesi olduğunu kabul ederek zincirleme suç hükümleri uygulanabilir iken; farklı takvim yıllarında işlenen suçlar bakımından zincirleme suç hükümleri uygulanmamaktaydı. Yargıtay, takvim yılını hukuki kesinti olarak kabul etmekteydi. 2022 tarihli değişiklikle Yargıtay’ın yerleşik içtihadı hükümsüz kalmıştır. Mevcut düzenleme uyarınca; birden fazla takvim yılı/vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenen aynı suçlar için zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır.

Zincirleme suçun şartlarından olan suçların farklı zamanlarda işlenip işlenmediği değerlendirmelerinin yapılabilmesi için hesap dönemi ve vergilendirme dönemi kavramlarını ele almak gerekmektedir.

Hesap dönemi VUK’un 174. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede,

“Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticarî ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır”

sekindedir. Madde hükmü uyarınca, kural olarak hesap döneminden bir takvim yılı anlaşılabilir. Makalede mükelleflere özel olarak dönemler de belirlenebilmektedir.

Vergilendirme dönemi ise, vergiye tabi unsurların hangi aralıklarla vergilendirilmesi gerektiğini ifade eden bir terim olup VUK’da tanımlanmamıştır. Vergi türlerini düzenleyen özel kanunlarda vergilendirme

⁴¹ 15.04.2022 tarihli 7394 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme öncesi döneme ilişkin kararlarda aynı takvim yılına ait olma şartı aranmaktadır.

⁴² KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku (Genel Vergi 2014), 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s. 565.

⁴³ ÖZCAN, s.268.; s. ŞENYÜZ, s.384; TAŞTAN, s.434.

⁴⁴ ÖZCAN, s.268-269.;

⁴⁵ ELİBOL/UGUR, s.429, dn.716; ŞENYÜZ, s.384.

dönemleri belirtilmiştir. Örneğin; GVK 108. maddede, “*Gelir Vergisinde vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır...*”, KVK 16. maddede “*Kurumlar Vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir. ...*”, KDVK 39. maddede

“1. *Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir. ...*”, ÖTVK 14. maddede

“... *Vergilendirme dönemi; bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. ...*”

şeklinde belirlemeler yapılmıştır.

KDV 'de vergilendirme dönemi bir ay olduğu için bir takvim yılında on iki vergilendirme dönemi bulunmaktadır. İlgili kanun değişikliği öncesindeki zincirleme suç uygulamasına baktığımızda, vergilendirme döneminin hukuki kesinti kabul edilmesiyle, bir takvim yılı içerisinde her ay verilen beyannameler bir suç işleme kararının parçası kabul edilememekteydi. Bu kabul, KDV açısından ölçsüz, adaletsiz sonuçlara neden olmaktaydı⁴⁶.

VUK'ta ya da başka herhangi bir kanunda, vergi kaçakçılığı suçları için her takvim yılının zincirleme suç bakımından ayrı değerlendirilmesi gerektiğini öngören, takvim yılının hukuki kesinti olarak kabul edilmesine yönelik bir düzenleme de bulunmamaktaydı⁴⁷. Yargıtay içtihadı ile şekillenen uygulamanın adaletsiz sonuçlara neden olması ve bu kabule ilişkin yasal düzenleme bulunmaması nedeniyle VUK 359. maddede “*Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesi uygulanır.*” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

2022 tarihli ilgili kanun değişikliğiyle soru ve sorunlar ortadan kaldırılmaya çalışılmışsa da aynı suç işleme kararının tespit edilmesi sorunu devam etmektedir. Aynı suç işleme kararından ne anlaşılması gerektiği tartışmalı bir konudur. Failin sonraki hareketi, öncesinin devamı niteliğini taşıyorsa ve fiiller arasında subjektif bağlantı varsa aynı suç işleme kararının kabulü söz konusudur⁴⁸. Failin önüne çıkan fırsatlardan yararlanmak suretiyle fiillerini devam ettirmesi durumunda ise aynı suç işleme kararından bahsedilemez.⁴⁹ Fiillerin işlenmesindeki benzerlik, zamansal yakınlığın yanı sıra hukuki ve/veya fiili kesinti olmaması da gerekmektedir⁵⁰. Fiiller arasında hukuki ve/veya fiili kesinti bulunması, suç işleme kararındaki birliği ortadan kaldıracaktır ve zincirleme suç hükümleri uygulanamayacaktır. Kesinti sonrasındaki fiiller ayrı suçlar olarak kabul edilmektedir. Hukuki ve fiili kesinti hallerinde aynı suç işleme iradesi kesintiye uğradığından birden fazla suç söz konusu olmaktadır.

Suç işleme kararının ayrılığı açısından, işlenen suçlar arasında ne kadar zaman geçmesi gerektiği konusunda genel ve mutlak bir kural bulunmamaktadır. Kural olarak, ilk eylemle ikinci eylem arasında makul sayılamayacak kadar uzun bir sürenin geçmesi, ikinci eylemin önceki eylemin devamı olmadığını, bir plan doğrultusunda hareket edilmediğini, fırsattan yararlanmak amacıyla suç işlediğini gösterir. Ancak işlenen suçlar arasındaki zamanın kısa ya da uzun olması, bu suçların aynı ya da farklı suç işleme kararının etkisi altında işlendiğini veya işlenmediğini her zaman göstermemektedir⁵¹. Bu nedenle, somut olaylarda ilk suç zamanındaki genel niyete ve suç işleme konusundaki tek bir kararın olup olmadığına bakmak gerekir.

Suç işleme kararını kesintiye uğratan haller; fiiller arasında uzun zaman aralığının olmasının yanında failin fiiline ara vermesi, yakalanması, tutuklanması, askere gitmesi, uzun süreli tedavi görmesi gibi fiillerini devam ettirmesini engelleyecek durumlar olarak ifade edilebilir⁵². Hukuki kesinti halleri ise; iddianamenin kabul edilmesi, mahkûmiyet hükmü kurulması, af kanunu çıkması, şikâyetten vazgeçme üzerine verilen düşme kararı olarak belirtilmektedir⁵³. Ayrıca 15.04.2022 tarihli 7394 sayılı Kanun ile yapılan VUK 359. madde değişikliği öncesi dönemde vergi kaçakçılığı suçlarında takvim yılının geçmesi de hukuki kesinti olarak kabul edilmekteydi⁵⁴.

⁴⁶ TAŞTAN, s. 432. Cezaların ölçülülüğü açısından getirilen eleştiriler ve çözüm önerileri için bkz. KARAKOÇ, Yusuf: “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme” (Değerlendirme), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12, 2012, s.16-17.; KARAKOÇ, Yusuf: “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler” (Öneriler), Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan, Ankara 2020, Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, s.341-342.

⁴⁷ ÜNAL, Ertuğrul, “Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, MÜHF-HAD, 27(2), 2021, s.1286.

⁴⁸ KOCA/ÜZÜLMEZ, s.542-544; ÖZGENÇ s.685-687, dn.1255.

⁴⁹ ÖZGENÇ s.685-687, dn.1255.

⁵⁰ YCGK, 03.12.2013, E.2012/1475, K.2013/577.

⁵¹ ÖZGENÇ, s.687, dn.1255.

⁵² YCGK, 19.03.2019, E.2016/347, K.2019/228.

⁵³ YCGK, 12.03.1996, E.1996/24, K.1996/34.; “Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun ve Özel Dairelerin yerleşmiş kararlarında belirtildiği üzere iddianamenin düzenlenmesi, mahkûmiyet hükmü, şikâyetten vazgeçme üzerine verilen düşme kararı, Af Yasası hukuki kesinti oluşturmaktadır. Mütemadi (süreklili) suçlarda hukuki kesintiden sonra fiile devam edilmesi, müteselsil suçlarda ise fiilin tekrarlanması, yeni ve müstakil bir suçu oluşturmaktadır. Yargıtay'ın duraksamasız ve kararlılık gösteren içtihatları da bu doğrultudadır.”, YCGK, 19.03.2019, E.2016/930 K.2019/227.

01.06.2025 tarihi sonrasında kamu davasının açılması iddianamenin kabulü koşuluna bağlandığından iddianamelerin hukuki kesinti oluşturabilmesi için mahkemece kabul edilmiş olması gerekmektedir.

⁵⁴ Yargıtay “vergi döneminin hukuki kesinti olduğu” kabulü vergi kaçakçılığı suçları dışında hiçbir suçta uygulamamıştır. Bkz.

Vergi kaçakçılığı suçları açısından mükellefin denetlenmesinin, işi bırakmasının, fiillerini devam ettirmesini engelleyecek durum olup olmadığı, aynı suç işleme kararını ortadan kaldırıp kaldırmadığı açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öncelikle vergi idaresinin mükellefleri denetleme yollarından olan inceleme, yoklama, arama, bilgi toplamanın suç işleme iradesini kesip kesmediğine bakmak gerekmektedir. VUK'un 143. maddesinde belirtildiği üzere; incelemenin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamaktır. Bu doğrultuda, öğretide vergi incelemesine başlanmasının ve vergi inceleme raporu hazırlanmasının suç işleme iradesini kestiği belirtilmiştir⁵⁵. Kanaatimizce vergi incelemesinin başlamasının ve inceleme raporunun hazırlanmasının fiili kesinti olduğu şeklinde kesin bir kural kabul etmek yerinde olmayacaktır. Mükelleflerin vergi incelemesi geçirmeleri ve bu inceleme doğrultusunda vergi inceleme raporunun hazırlanması mükellefler açısından öngörülebilir bir durumdur. Bu öngörülere rağmen suç işleme iradesinden vazgeçilmemiş olması da muhtemeldir. Yukarıda da belirtildiği üzere, suç işleme kararının birliği ve ilk suç zamanındaki genel niyet her somut olay açısından değerlendirilmelidir. Bu değerlendirmeler sonucunda, suç işleme kararındaki birlik mahkeme tarafından irdelenmelidir.

Öğretide kimi yazarlarca mükellefin işi bırakması da fiili kesinti olarak kabul edilmektedir⁵⁶. Bu görüşe göre; hayatın olağan akışında işi bırakan mükellefin vergi suçları bakımından suç işleme iradesi de sona ermektedir. Kanaatimizce mükellefin işi bırakması hali de diğer fiili kesinti halleri gibi somut olay nezdinde değerlendirilmelidir. Örneğin; failin, sahte belge düzenlenme amacıyla paravan bir şirket kurması ve aynı plan çerçevesinde şirketi terkin ederek sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini gerçekleştirmesi durumunda; mükellefiyetin sona ermesi de plana dayalı bir eylem olduğundan suç işleme kararının kesintiye uğradığı söylenemez.

Vergi hukukunda hukuki kesinti hali olarak kişiliğin değişmesi de değerlendirilmelidir. Örneğin, şahsı adına mükellef olan bir kişinin yürüttüğü ticari faaliyeti kapsamında sahte fatura kullanarak vergi kaçakçılığı suçu işlemesinin sonrasında ticari faaliyetini büyütürken yöneticisi olduğu bir şirket kurması ve aynı sahte faturaları şirket bünyesinde de kullanması durumunda; fail aynı sahte faturaları kullanmış, aynı suç işleme kararının icrası kapsamında hareket etmiş olsa da hukuki anlamda kişilik değişmiş ve bunun sonucunda ödev ve sorumluluklar da değişmiştir. Kanaatimizce kişilik değişikliği hukuki kesinti halidir ve bu durumda zincirleme suç hükümlerinin uygulanması mümkün değildir⁵⁷.

V. SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümleri uygulanmakla birlikte uygulamanın nasıl olacağına dair soru ve sorunlar bulunmaktadır. 2022 tarihli 7394 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde, kanunda açık bir düzenleme olmamasından dolayı uygulama, Yargıtay'ın içtihadı ile şekillendirilmiş ve takvim yılı hukuki kesinti olarak kabul edilmekteydi. Diğer bir ifade ile, farklı takvim yıllarında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının farklı suçları oluşturduğu ve ayrı ayrı cezalandırılması gerektiği uygulaması hakimdi. Söz konusu değişiklik sonrasında ise zincirleme suç uygulamasına ilişkin soru ve sorunların tamamen ortadan kalktığı söylenememektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasında soru/sorunlar, özellikle zincirleme suçun şartlarından olan, "aynı suçun, suçun farklı zamanlarda ve aynı kararın icrası kapsamında işlenmesi" koşullarının belirlenmesi noktasında ortaya çıkmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında aynı suç belirlemesinin yapılması kolay olmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli bir suç olup olmadığı, seçimlik hareketli bir suç ise bu hareketlerden birkaçının yapılması durumunda tek suç mu, yoksa hareket sayısına suç mu oluşturacağı hususlarına madde metni üzerinden açıklık getirilemediğinden bu konuda öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Bu kapsamda, maddede bentler halinde belirtilen tüm fiillerin seçimlik olduğu ve tek suçu oluşturduğunu kabul eden görüşün yanı sıra madde metninde sayılan her bir fiilin ayrı suçu oluşturduğu da ileri sürülmektedir. Kanaatimizce ise, madde başlığı ve bentler özelinde ağırlığa göre ceza belirlenmesi yapılması da dikkate alındığında, her bendin ayrı suçları oluşturduğu kabul edilmelidir. Bu doğrultuda, aynı bentte sayılan fiilleri, tek suç işleme kararı icrası kapsamında, farklı zamanlarda işleyen faile tek ceza verilmelidir. Farklı bentlerde sayılan fiillerin farklı zamanlarda ve aynı suç işleme kararı icrası kapsamında işlenmesi halinde ise farklı suçlar söz konusu olduğundan zincirleme suç hükümleri uygulanmamalıdır. Bu durumda iki suç vardır ve iki farklı ceza uygulanmalıdır.

Aynı suç değerlendirmesinde özellikli bir durum olarak, sahte belge/muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme/kullanma fiilleri Yargıtay kararları üzerinden incelenmiştir. Yargıtay, ilgili maddedeki her fiili ayrı suç olarak değerlendirilmekte ve fakat sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin kendi içinde seçimlik hareketli suçlar olduğunu kabul etmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin birden fazla vergi türünde kullanılması hususunda aynıyetin belirlenmesinde ise, vergi ödev ve sorumluluklarının mükellefiyet temelli olması esas alınarak mükellefiyet temelli bir yaklaşım benimsenmelidir.

TAŞTAN, s. 432.

⁵⁵ ŞENTÜRK AKANER, Candide: "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Zincirleme Suç Problemi" in Özbek, Veli Özer/Çırak Karalı, Ezgi (ed.), Ekonomik Suçlarla Mücadele Sempozyumu-II: Vergi Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, s.69; SARİKOĞLU/ŞİŞMAN, s.646.

⁵⁶ SARİKOĞLU/ŞİŞMAN, s.651-652.

⁵⁷ Aynı yönde görüş için bkz. ÖZCAN, s.269, dn.602.

Uygulamada tartışmalara konu olan bir diğer nokta ise, vergi hukukuna has uygulaması olan hususların fiili kesinti hali olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir. Bu kapsamda; vergi incelemesine başlanmasının, vergi inceleme raporu hazırlanmasının, mükelleflerin işi bırakması ve mükellefiyet değişikliği hususları aynı suç işleme kararının icrası kapsamında hareket edilmesi şartı açısından incelenmiştir. Sonuç olarak, vergi incelemesine başlanması, vergi inceleme raporu hazırlanması ve mükellefin işi bırakması hallerinin kural olarak fiili kesinti hali olarak sayılmaması icap etmekte, diğer fiili kesinti halleri gibi somut olay nezdinde değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Ancak hukuki anlamda kişilik değişikliği durumu hukuki kesinti hali kabul edilmeli ve bu durumda zincirleme suç hükümleri uygulanmamalıdır.

KAYNAKÇA

- AKBULUT, Berrin: “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)”, *Adalet Dergisi*, (71), 2023, s. 653-702.
- AKBULUT, Berrin: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, *SÜHFD*, 32(4), 2024, s. 2703-2733.
- ARSLAN, Çetin: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima Sorunu (Vergi Takvim Yılına Yüklenen İşlev Bağlamında Bir Değerlendirme)”, *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adli Bilişim Araştırma ve Uygulama Merkezi Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-I Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı)*, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- ARSLAN, Çetin/ERDOĞAN, Yağmur Müge: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, in Özgenç, İzzet/Şahin, Cumhur/Turhan, Faruk (ed.), 5. Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Cilt 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.
- AYDOĞDU, F. İsmail Hakkı: *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2009.
- BAYAR, İbrahim Nihat: *Vergi Kaçakçılığı*, 1. Baskı, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013.
- CANDAN, Turgut: *Vergi Suçları ve Cezaları*, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- DEMİREL, Muhammed/KARTAL, Melik: “The Conditions for the Application of Successive Crime in the Turkish Criminal Code”, *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 77(1), 2019, s.451-462.
- DULDA, Ahmet Can: “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlenmesi ve İçtima Bakımından Cezanın Belirlenmesine İlişkin Yargıtay Kararı İncelemesi: Yargıtay Ceza Genel Kurulu E. 2022/153, K. 2022/641 Sayılı Kararı”, *Karar İncelemeleri Dergisi*, 2(2), 2024, s. 53-94.
- ERMAN, Sahir: *Vergi Suçları*, İstanbul Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi, İstanbul 1988.
- KARAKOÇ, Yusuf: “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 2012, s.3-26.
- KARAKOÇ, Yusuf: “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler” , Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan, Ankara 2020, Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, s.321-382.
- KARAKOÇ, Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2024.
- KARAKOÇ, Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.
- KIZILOĞLU, Şükrü/ KIZILOĞLU, Zuhal: *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- KOCA, Mahmut/ÜZÜLMEZ, İlhan: *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 17. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024
- MEMDUH, Aslan: “Vergilendirmede Sahte Belge Kullanımına Verilecek Hapis Cezasının Belirlenmesi,” *Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2015, 5(10), s. 29-50.
- MUTLUER, M. Kamil/DAYANÇ KUZAYLI, N. Nilay: *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- NARTER, Recep/SARICAĞLU, Ercan: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1-2), 2013, s. 73-99.
- ÖZCAN, Onur: *Vergi Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.
- ÖZEN, Mustafa: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, 6. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2023.
- ÖZGENÇ, İzzet: *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 20. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.
- SANCAR, Yalçın Türkan: “Yeni Türk Ceza Kanununda Zincirleme Suç,” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 20(70), 2007, s.244-259.
- SARISKOĞLU, Şenel/ŞİŞMAN, Gülden: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç” *Mali Hukuk Dergisi*, 19(220), 2023, s.627-656.
- ŞENTÜRK AKANER, Candide: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Zincirleme Suç Problemi” in Özbek, Veli Özer/Çırak Karalı, Ezgi (ed.), *Ekonomik Suçlarla Mücadele Sempozyumu-II: Vergi Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.
- ŞENYÜZ, Doğan: *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, 9. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa 2016.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya: *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, 7.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024.
- TAŞTAN, Mehmet: *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 3.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022.
- UĞUR, Hüsamettin/ELİBOL, Mert: *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2015.
- ÜMIT, Ceyda: “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Hacettepe HFD*, 11(1), 2021, s.357-393.
- ÜNAL, Ertuğrul, “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, *MÜHF-HAD*, 27(2), 2021, s. 1260-1297.
- YILDIZ, Ferhat: *Yargıtay Kararları Işığında Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2022.

Yazar Beyanı | Author's Declaration

Mali Destek | Financial Support: Yazarlar Hanne ÖZGENÇ YILMAZ ve Elif YILMAZ FURTUNA, bu çalışmanın araştırılması, yazarlığı veya yayınlanması için herhangi bir finansal destek almamıştır. | Hanne ÖZGENÇ YILMAZ ve Elif YILMAZ FURTUNA, who are the authors have not received any financial support for the research, authorship, or publication of this study.

Yazarların Katkıları | Authors's Contributions: Bu makale yazarlar tarafından birlikte hazırlanmıştır. | This article has been co-written by the authors.

Çıkar Çatışması/Ortak Çıkar Beyanı | The Declaration of Conflict of Interest/Common Interest: Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması veya ortak çıkar beyan edilmemiştir. | No conflict of interest or common interest has been declared by the authors.

Etik Kurul Onayı Beyanı | The Declaration of Ethics Committee Approval: Çalışmanın herhangi bir etik kurul onayı veya özel bir izne ihtiyacı yoktur. | The study doesn't need any ethics committee approval or any special permission.

Araştırma ve Yayın Etiği Bildirgesi | The Declaration of Research and Publication Ethics: Yazarlar, makalenin tüm süreçlerinde İnÜHFD'nin bilimsel, etik ve alıntı kurallarına uyduğunu ve verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığını, karşılaşılabilecek tüm etik ihlallerde İnÜHFD'nin ve editör kurulunun hiçbir sorumluluğunun olmadığını ve bu çalışmanın İnÜHFD'den başka hiçbir akademik yayın ortamında değerlendirilmediğini beyan etmektedir. | The authors declare that they comply with the scientific, ethical, and quotation rules of InULR in all processes of the paper and that they do not make any falsification of the data collected. In addition, they declare that Inonu University Law Review and its editorial board have no responsibility for any ethical violations that may be encountered, and that this study has not been evaluated or published in any academic publication environment other than Inonu University Law Review.