

**TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİ SUÇLARININ
YARGILANMA SÜRECİ VE EVRENSEL YARGILAMA İLKELERİ
BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı**

Cansu SEVİNÇ CEYHAN

Danışman: Prof. Dr. Ersan ÖZ

Ekim 2022

Denizli

DOKTORA TEZİ ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı doktora programı öğrencisi Cansu Sevinç Ceyhan tarafından Prof. Dr. Ersan Öz yönetiminde hazırlanan “**Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçlarının Yargılama Süreci ve Evrensel Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi**” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 07/10/2022 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı
Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Jüri-Danışman
Prof. Dr. Ersan ÖZ

Jüri
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Jüri
Prof. Dr. Sevinç YARAŞIR TÜLÜMCE

Jüri
Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
.....tarih ve sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof. Dr. Nurten SARICA

Müdür

BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguları, verilerinde ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

Cansu SEVİNÇ CEYHAN

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanmasında, ilk fikrin oluşmasından itibaren çok büyük katkısı olan, gerektiğinde uygulamacılarla bizzat görüşerek çalışmanın uygulamaya faydalı olması için tüm imkân ve desteklerini benden esirgemeyen danışmanım Prof. Dr. Ersan ÖZ'e çok teşekkür ederim.

Tez çalışmasının yürütüldüğü uzun bir süreç boyunca yaptığımız hukuki konuşmalar sırasında değerli fikirleri ile teze yön veren, zorlandığım zamanlarda beni cesaretlendiren ve motive eden Prof. Dr. İbrahim ORGAN'a ve tez izleme komitesinde ve jürisinde yer alan ve değerli katkı ve önerileri ile çalışmaya destek ve katkıları için Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN'e, Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ'e ve Prof. Dr. Sevinç YARAŞIR TULUMCE'ye teşekkür ederim.

Çalışmanın uygulamaya yönelik konularının belirlenmesinde verdikleri destek ve katkıları için Yargıtay 11. Ceza Dairesi Üyesi Sayın Hanefi KESKİN ve Anayasa Mahkemesi Raportörü Sayın Dr. Abdullah TEKBAŞ'a ve yine uygulamaya yönelik konularda ve mevzuat değişikliklerinde fikir alışverişlerinde bulunduğumuz, çalışmaya katkısı ve desteği büyük olan değerli dostum Asliye Ceza Mahkemesi Hâkimi Sayın Nida Nur SOYTÜRK'e teşekkür ederim.

Ayrıca, 2211-A Genel Yurt İçi Doktora Bursu ile beni destekleyen TÜBİTAK'a teşekkür ederim.

Son olarak, hem bir hukukçu olarak görüş ve önerileriyle yaptığı katkılar için, hem de bu sürecin manevi yükünü paylaştığı için eşim Av. Şükrü CEYHAN'a ve hayatım boyunca bana her zaman destek olan aileme teşekkür ederim.

Cansu SEVİNÇ CEYHAN

Denizli, 2022

ÖZET
TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİ SUÇLARININ
YARGILANMA SÜRECİ VE EVRENSEL YARGILAMA İLKELERİ
BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Sevinç Ceyhan, Cansu
Doktora Tezi
Maliye ABD
Tez Yöneticisi: Prof. Dr. Ersan Öz

Ekim 2022, xii+388 sayfa

Vergi kanunlarına aykırı davranışlar, ihlale vücut veren davranışın niteliğine göre kabahat veya suç olarak adlandırılmaktadır. Hafif ihlal olarak nitelendirilen kabahatlerin yaptırımı, vergi idaresi tarafından kesilen para cezası olmaktadır. Vergi suçu olarak nitelendirilen ağır ihlaller ise hem para cezasına hem de hürriyeti bağlayıcı yaptırıma tabi tutulmaktadır. Vergi suçlarının maddi ve manevi unsurları 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiş olmasına rağmen soruşturma ve kovuşturma usulü, temel yargılama kural ve ilkeleri, zamanaşımı ile cezaların infazına ilişkin kurallarda Türk Ceza Kanunu, Ceza Muhakemeleri Kanunu ile Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun hükümleri geçerlidir. Bu nedenle, çalışmanın ilk bölümünde, vergi suçu kavramı yakın kavramlardan ayırt edilerek adı geçen kanunlar arasındaki ilişki ele alınacaktır.

Verginin teknik bir mesele olması kimi zaman vergi yargısında görevli olan hâkim ve savcılar bakımından nitelendirilmesini güçleştirmektedir. Bu bağlamda, vergi idaresinin soruşturma ve kovuşturma evrelerine etkisi, vergi suçlarının yargılanma sürecinde delillerin toplanması ve suçun nitelendirilmesi bakımından yaşanan zorluklar, soruşturma ve kovuşturma evrelerinde vergi suçları özelinde yapılması gereken işlemler incelenecektir.

Öte yandan, çalışmada bahsedilen bu zorlukların temel yargılama ilkelerini ihlal edip etmediğinin değerlendirilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Temel yargılama ilkelerinin vergi suçlarındaki görünümü ve uygulaması, Anayasa Mahkemesi ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ışığında değerlendirilecektir. Son bölümde, seçilen ülkelerde vergi suçlarının neler olduğu ve yargılama süreçleri araştırılıp çeşitli karşılaştırmalara yer verilerek sorunlar ve çözüm önerileri ortaya konulacaktır.

Anahtar Kelimeler: vergi suçları, vergi kaçakçılığı, vergi suçlarının yargılanması, vergi suçlarında adil yargılanma hakkı

ABSTRACT

JUDGEMENT PROCESS OF TAX CRIMES AND EVOLUATION OF UNIVERSAL JUDICIAL PRINCIPLES IN TURKEY AND SELECTED COUNTRIES

Sevinç Ceyhan, Cansu
Doctoral Thesis
Department of Public Finance
Adviser of Thesis: Prof. Dr. Ersan Öz

October 2022, xii+388 pages

Behaviors contrary to tax laws are called misdemeanors or crimes according to legibility of behavior that caused the violation. Sanction of slight violation defined as misdemeanors is administrative fine. But grave violations, defined as tax crimes are subject to both administrative fine and punishment restricting freedom. Although the material and moral elements of tax offenses are determination in the Tax Procedure Law No. 213, the provisions of the Turkish Criminal Code, the Code of Criminal Procedures and the Law on the Execution of Criminal and Security Measures shall applies in the rules of investigation and prosecution, the basic rules and principles of trial, the statute of limitations and the execution of sentence. Therefore, in the first part of the study, the concept of tax crime will be distinguished from close concepts and the relationship between the said codes will be discussed.

The fact that the tax is a technical issue sometimes makes it difficult for the judges and prosecutors to be qualified in the tax jurisdiction. In this context, the impact of tax administration on investigation and prosecution phases, the difficulties experienced in the collection of evidence and the qualification of crime, and the actions that should be in the investigation and prosecution phases will be examined.

On the other hand, it was necessary to whether in consequence of these difficulties violate the fundamental principles of criminal procedure. Appearance and application of fundamental principles in tax crimes will be examined in the light of decisions by European Court of Human Right and Turkey Constitutional Court. In the last chapter, what are the tax crimes and criminal process will be explored and comparisons revealed. The study will be completed by identified problems and offer solutions.

Keywords: tax crimes, tax evasion, prosecution of tax crimes, right to a fair trial for tax crimes

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	ix
TABLolar DİZİNİ.....	x
GRAFİKLER DİZİNİ.....	xi
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR İLE VERGİ SUÇLARININ YARGILAMA HUKUKU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Ceza Hukukunda Suç Kavramı.....	5
1.2. Vergi Hukukunda Suç Kavramı.....	10
1.2.1. Vergi Suçunun Yakın Kavramlarla Olan İlişisinin Değerlendirilmesi.....	18
1.2.1.1. Vergi Uyuşmazlığı ve Vergi Suçu Kavramları	19
1.2.1.2. Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Kavramları	23
1.3. Seçili Ülkelerde Vergi Suçları	30
1.3.1. İngiltere’de Vergi Suçları	31
1.3.2. ABD’de Vergi Suçları	34
1.3.3. Almanya’da Vergi Suçları	38
1.3.4. Fransa’da Vergi Suçları	42
1.3.5. Rusya’da Vergi Suçları.....	44
1.3.6. Çin’de Vergi Suçları.....	48
1.4. Türkiye’de Vergi Suçları.....	51
1.4.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu.....	52
1.4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu.....	63
1.4.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu.....	68
1.5. Vergi Suçlarının Yargılanması	71
1.5.1. Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu Arasındaki İlişki	72
1.5.2. Vergi Usul Kanunu ile Ceza Muhakemesi Kanunu Arasındaki İlişki.....	74

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINDA SORUŞTURMA EVRESİ

2.1. Soruşturmaya Hazırlık İşlemleri	79
2.1.1. Vergi İdaresinin Soruşturmaya Hazırlık İşlemleri	79
2.1.1.1. Yoklama.....	81
2.1.1.2. İnceleme	88
2.1.1.3. Arama.....	96
2.1.1.4. Bilgi Toplama.....	104
2.1.2. Kolluğun Soruşturmaya Hazırlık İşlemleri.....	111

2.2. Soruşturma Evresi	117
2.2.1. Seçilen Ülkelerde Soruşturma Evresi	118
2.2.1.1. İngiltere’de Soruşturma Evresi	118
2.2.1.2. ABD’de Soruşturma Evresi	121
2.2.1.3. Almanya’da Soruşturma Evresi	125
2.2.1.4. Fransa’da Soruşturma Evresi	127
2.2.1.5. Rusya’da Soruşturma Evresi	129
2.2.1.6. Çin’de Soruşturma Evresi	133
2.2.2. Türkiye’de Soruşturma Evresi	136
2.2.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Soruşturma Evresi	140
2.2.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlâl Suçunda Soruşturma Evresi	157
2.2.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunda Soruşturma Evresi	161
2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık	162
2.4. Soruşturma Evresinin Sonuçları	166

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINDA KOVUŞTURMA EVRESİ

3.1. Kovuşturma Evresi İşlemleri	171
3.1.1. Seçilen Ülkelerde Kovuşturma Evresi	172
3.1.1.1. İngiltere’de Kovuşturma Evresi	173
3.1.1.2. ABD’de Kovuşturma Evresi	176
3.1.1.3. Almanya’da Kovuşturma Evresi	181
3.1.1.4. Fransa’da Kovuşturma Evresi	184
3.1.1.5. Rusya’da Kovuşturma Evresi	189
3.1.1.6. Çin’de Kovuşturma Evresi	191
3.1.2. Türkiye’de Kovuşturma Evresi	195
3.1.2.1. Duruşmaya Hazırlık Devresi	197
3.1.2.2. Duruşma Devresi	202
3.1.2.2.1. Duruşmada Hazır Bulunması Gerekenler	205
3.1.2.2.1. Delillerin Ortaya Konması	210
3.1.2.2.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Delillerin Ortaya Konması	212
3.1.2.2.1.2. Vergi Mahremiyetini İhlâl Suçunda Delillerin Ortaya Konması	228
3.1.2.2.1.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçunda Delillerin Ortaya Konması	230
3.1.2.2.2. Duruşma Devresinin Sona Ermesi	231
3.1.2.3. Hüküm Devresi	232
3.1.2.3.1. Beraat	237
3.1.2.3.2. Ceza Verilmesine Yer Olmadığı	240
3.1.2.3.3. Mahkûmiyet	241
3.1.2.3.4. Davanın Reddi ve Davanın Düşmesi	246
3.1.2.4. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	251
3.1.2.5. Cezanın Ertelenmesi	253
3.1.2.6. Vergi Suçlarında Basit Yargılama Usulü	254
3.1.2.7. Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi	255
3.1.2.8. Kanun Yolları	260
3.1.2.8.1. Olağan Kanun Yolları	262

3.1.2.8.1.1. İtiraz	266
3.1.2.4.8.2. İstinaf.....	269
3.1.2.8.1.3. Temyiz.....	277
3.1.2.8.2. Olağanüstü Kanun Yolları.....	287
3.1.2.8.2.1. Cumhuriyet Başsavcısının İtirazı.....	287
3.1.2.8.2.2. Kanun Yararına Bozma	288
3.1.2.8.2.3. Yargılamanın Yenilenmesi.....	289
3.1.2.9. Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru	293
3.1.2.10. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Başvuru	299

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

EVRENSEL CEZA YARGILAMASI İLKELERİNİN VERGİ SUÇLARININ YARGILAMA SÜRECİNDE UYGULANMASI

4.1. Soruşturma Evresinde Evrensel Yargılama İlkelerinin Uygulanması	305
4.1.1. Silahların Eşitliği İlkesi	307
4.1.2. Susma Hakkı	310
4.1.3. Masumiyet Karinesi	314
4.1.4. Yazılılık İlkesi.....	319
4.1.5. Gizlilik İlkesi.....	320
4.2. Kovuşturma Evresinde Evrensel Yargılama İlkelerinin Uygulanması.....	322
4.2.1. Çelişmeli Yargı İlkesi.....	323
4.2.2. Sözlü Yargılama İlkesi	325
4.2.3. Non Bis In Idem İlkesi.....	327
4.2.4. Susma Hakkı	335
4.2.5. Masumiyet Karinesi	336
SONUÇ.....	340
KAYNAKLAR.....	358
EKLER.....	380
ÖZGEÇMİŞ.....	388

ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 1. Vergi Suç ve Cezalarının Yargılamasını Düzenleyen Kanunlar.....	72
Şekil 2. Vergi Suçlarında Soruşturmaya Hazırlık İşlemlerini Yürüten Birimler.....	79
Şekil 3. Yer Bakımından Yetkili Savcılık.....	139
Şekil 4. Soruşturma Evresinin Sonuçları.....	167
Şekil 5. Çin Halk Cumhuriyeti Mahkeme Sistemi.....	192
Şekil 6. Kovuşturma Evresinin Aşamaları.....	197
Şekil 7. Hüküm Unsurları.....	233
Şekil 8. Hüküm Çeşitleri.....	236

TABLolar DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 1. Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında Duruşma.....	203
Tablo 2. Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Uygulama Örnekleri.....	243
Tablo 3. Bölge Adliye Mahkemelerinin Yargı Çevresi.....	271
Tablo 4. Vergi Suçlarının Soruşturulmasına Yönelik Genel Organizasyon Modelleri..	306
Tablo 5. Non Bis In Idem İlkesiyle İlgili AİHM Kararları.....	331

GRAFİKLER DİZİNİ

Sayfa

Grafik 1. Vergi Suçlarında Kolluk Birimlerinin Sonuçlandırdığı Dosya Sayıları.....	115
Grafik 2. Vergi Suçlarında Verilen Karar Türlerinin Yüzdalık Dağılımı.....	237

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
age.	adı geçen eser
agm.	adı geçen makale
AIHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AO	Alman Mali Kanunu
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	Anayasa Mahkemesi
bkz	Bakınız
CCRC	İngiltere Ceza Davaları İnceleme Komisyonu
CDF	Sözleşmeye Dayalı Açıklama Kolaylığı
CGI	Fransız Genel Vergi Kanunu
CI	Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi Ceza Soruşturması Birimi
CMK	5271 Sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu
CMUK	1412 Sayılı Mülga Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
CPP	Fransız Ceza Muhakemesi Kanunu
CPRCL	Çin Halk Cumhuriyeti Ceza Kanunu
CPRCPL	Çin Halk Cumhuriyeti Ceza Muhakemesi Kanunu
DEÜHFD	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
E.	Esas
FTS	Rusya Federasyonu Vergi İdaresi
GSÜHFD	Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GVG	Alman Mahkemelerin Kuruluş Kanunu
HAGB	Hükmün açıklanmasının geri bırakılması
HMRC	Birleşik Krallık Gelir İdaresi
HSK	Hâkimler ve Savcılar Kurulu
IRC	Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir Kanunu
IRM	Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir Kılavuzu
IRS	Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir İdaresi
İBK	İçtihadı Birleştirme Kurulu
İnfaz Kanunu	5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
İÜHFM	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK	2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KK	5326 Sayılı Kabahatler Kanunu
KVKK	6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
MASAK	Mali Suçları Araştırma Kurulu
MHD	Mali Hukuk Dergisi
Mülga TCK	765 Sayılı Mülga Türk Ceza Kanunu
M.Ö.	Milattan önce
M.S.	Milattan sonra

MÜHF – HAD	Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
RDK	Rapor Değerlendirme Komisyonu
RFCK	Rusya Federasyonu Ceza Kanunu
RFCMK	Rusya Federasyonu Ceza Muhakemesi Kanunu
RFVK	Rusya Federasyonu Vergi Kanunu
S.	Sayı
S.K.	Sayı Kanun
SDÜHFD	Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
StPO	Alman Ceza Muhakemesi Kanunu
STA	Çin Halk Cumhuriyeti Devlet Vergi İdaresi
SÜHFD	Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
T.	Tarih
TAAD	Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBB	Türkiye Barolar Birliği
TDK	Türk Dil Kurumu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu
vd.	ve diğerleri
VUK	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
Vergi Kimlik Kanunu	4358 Sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve Noterlik Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu ile Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
YBHD	Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi

GİRİŞ

Demokrasinin ve sosyal devletlerin devamı için devletin ihtiyaç duyduğu gelirin en önemli payı olan vergi, hem tarihsel süreçte hem de günümüzde sürekli tartışma konusu olmaktadır. Bireylerden ve kurumlardan alınacak vergilerin hem adaletli hem de ülke çıkarlarını ve ekonomik büyümeyi destekleyici yönde nasıl alınabileceği her zaman tartışma konusu olmaktadır. Adalet-etkinlik çatışması, sürekli değişim ve gelişim içinde olan ülkesel ve küresel düzeydeki politikalar çerçevesinde dengede tutulmaya çalışılmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte değişim hızının her geçen gün arttığı dünyada, vergi ile ilgili en önemli tartışma konularından birisi de vergi yaptırımları olmaktadır. Vergi tahsil eden her devlet, zamanında ve doğru ödenmeyen vergiler için çeşitli yaptırımlar belirlemektedir. Verginin ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde idari para cezası, hileli ve kasıtlı ağır hareketlerle ödenmemesi halinde ise hapis cezası, vergi kanunlarının ihlâli halinde öngörülen yaptırımlardandır. Özellikle vergi kaçakçılığı, vergisini düzenli olarak ödeyen tüm kişilerde güveni sarsan ve devletlerin ekonomik büyümesine önemli ölçüde ket vuran ve bu nedenle hapis cezası ile cezalandırılan ekonomik bir suç olarak kabul edilmektedir.

Vergi suçlarına konu olan davranışlar ve bu davranışlar hakkında öngörülen cezalar, öğretilerde pek çok yazar tarafından incelenmiş ve tartışılmıştır. Ancak vergi suçlarının cezalandırılmasına ilişkin süreç, yani vergi ceza usul hukuku hakkındaki çalışmalar kısıtlıdır. Bu nedenle, çalışmada vergi suçlarının esasına yönelik maddi unsurlardan ziyade, usul hukuku kuralları ışığında suçların yargılanma sürecine odaklanılmıştır. Çünkü vergi suçlarının takibi, tespiti ve cezalandırılmasındaki süreç üzerinde son yıllarda önemli gelişmeler olmaktadır. Özellikle ülkeler arasında artan iletişim ve ticaret, uluslararası vergi kaçakçılığı ile mücadelenin önemini de arttırmış ve bu süreçte bir takım uluslararası ölçütlerin varlığını gerektirmiştir. OECD, 2017 yılında Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele: On Küresel Ülke raporunu yayınlamış ve vergi suçları ile mücadelede bu ölçütlerin belirlenmesi için bir adım atılmıştır.

Bu gelişmelerin yanında, vergi kaçakçılığına öngörülen hapis cezasının varlığı ise ekonomik suça ekonomik ceza ilkesinin karşısında tartışılmakta ve ülkeler vergi

kaçakçılığı için öngörülen ödeme indirimi, etkin pişmanlık, pazarlık gibi yöntemlerle hapis cezalarını ekonomik cezaya dönüştürmekte veya yakınlaştırmaktadır. Bu bakımdan vergi suçlarının soruşturma ve kovuşturma usulü hakkında güncel ve kapsayıcı bir çalışmaya ihtiyaç duyulduğu belirlenmiştir. Çalışma süreci devam ederken vergi inceleme usulünü düzenleyen VUK 139. maddesinde 14.10.2021 Tarih ve 7338 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler; 29.04.2021 Tarih ve 7318 Sayılı Kanun ile ve 15.04.2022 Tarih ve 7394 Sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen VUK 359. maddesinde ve vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırma usulünü düzenleyen VUK 367. maddesinde yapılan değişiklikler ve AYM'nin 4/11/2021 Tarih 2019/4 Esas ve 2021/78 Karar sayılı iptal kararı, bu ihtiyacın tespitini doğrulamıştır.

Çalışmada, esas olarak vergi suçları ele alınmış, vergi kabahatleri çalışma kapsamı dışında tutulmuştur. Vergi kabahatleri ve yargılama süreci, yalnızca vergi suçlarının yargılama süreci açısından karşılaştırma yapılması ve iki süreç arasındaki ilişki ve etkileşimin değerlendirilmesine imkân verecek şekilde sınırlı olarak incelenmiştir. Çalışma kapsamı vergi suçlarının yargılama usulü ile sınırlandırılmış, suça konu fiillerin maddi ceza hukuku anlamında unsurlarına yalnızca usulü etkileyen belli kısımları ile sınırlı olarak değinilmiştir.

Çalışmada kullanılan temel yöntem literatür taramasıdır. Literatür taraması kapsamında, bilimsel kitap ve makalelerin yanı sıra kanun metinleri, mahkeme kararları ve kurum raporlarından faydalanılmıştır. Literatür taramasına ek olarak, uygulayıcılar ile yüz yüze görüşmeler yapılmıştır. Bu kapsamda asliye ceza mahkemesi kalem personeli, vergi müfettişleri, savcılar, asliye ceza mahkemesi hâkimleri ile Yargıtay ve Anayasa Mahkemesi üyeleri ile görüşmeler yapılmıştır. Bu görüşmelerin amacı, çalışma ile salt teorik olarak değil pratik olarak da katkı sağlayabilmektir. Aynı amaçla çalışma ekinde, mevzuat değişiklikleri dikkate alınarak uygulamaya yönelik olarak iddianame, mütalaa, tensip zaptı ve çeşitli müzekkere örneklerine yer verilmiştir.

Vergi suçlarının tespit ve yargılama sürecinin daha objektif olarak değerlendirilmesi ve farklı ülkelerde sürecin nasıl işlendiğinin anlaşılabilmesi amacıyla Türkiye'nin yanı sıra diğer ülkelerde vergi suçlarının neler olduğu, bu suçlar için öngörülen cezaların neler olduğu, suçların tespit ve soruşturmasının nasıl yürütüldüğü,

vergi idaresinin soruşturmadaki rolü, vergi suçlarının yargılama süreci araştırılmıştır. Çalışma kapsamına alınacak ülkelerin seçiminde, farklı ekonomi ve hukuk düzenlerine sahip olmaları gözetilmiştir. Bu nedenle, Anglosakson hukuk sistemine dâhil İngiltere ve ABD, Kıta Avrupası hukuk sistemine dâhil Almanya ve Fransa, kendine özgü hukuk sistemi olan Rusya ve sosyalist düzene sahip Çin seçilmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanmasındaki amaçları dört grupta sınıflandırmak mümkündür. Çalışma ile hedeflenen dört amaç doğrultusunda, çalışmada dört farklı bölüme yer verilmiştir. İlk amaç, vergi kanunlarının ihlâli halinde öngörülen adli ve idari yaptırımların farklarının tespit edilmesi ve vergi ve ceza kanunları arasındaki ilişkinin irdelenmesidir. Vergi kanunlarının ihlâl eden davranışların kanun koyucu tarafından hafif ve ağır olarak ayrılmasının ve yaptırımların neden yalnızca niceliksel olarak değil; niteliksel olarak da farklılaştırıldığı sorusu, bu amacı belirlemiştir.

Bu amaçlar doğrultusundaki diğer çalışma soruları, verginin devlet ve kişiler arasındaki bir borç ilişkisinden farklarının neler olduğu, vergi kanunlarına aykırı davranışlar için ne zaman ve nasıl hapis cezası uygulanmaya başlandığı ile vergi suçları için öngörülen hapis cezalarının ekonomik suça ekonomik ceza ilkesine ve anayasaya uygun olup olmadığıdır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için, ilk bölümde vergi kanunlarına hapis cezası öngörülmesinin sebebi ile vergi kanunları ve ceza kanunları arasındaki ilişkinin geçmişten günümüze nasıl yorumlandığı ve geliştiği incelenmiştir.

Çalışma ile hedeflenen ikinci amaç, vergi cezalarının tespiti ve soruşturma evresinin aydınlatılması, bu evrede yaşanan sorunların tespit edilmesi ve çözüm önerileri sunulmasıdır. Bu doğrultuda, ikinci bölümde vergi suçlarının tespit ve usulünde VUK ve CMK arasındaki ilişki, vergi idaresi ile savcı/kolluk arasındaki ilişki, tespit ve soruşturma evresinde vergi suçlarına özgü yöntemler incelenmiştir. Özellikle mütalaa şartı ile ilgili sorunlar, güncel yargı kararları ve 29.4.2021 Tarih ve 7318 Sayılı Kanun ile 08.04.2022 Tarih ve 7394 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler kapsamında değerlendirilmiş ve çözüm önerileri sunulmuştur.

Üçüncü amaç ise vergi suçlarının kovuşturma evresinin incelenmesi ve ceza usul hukuku yönünden değerlendirilmesidir. Bu kapsamda, kovuşturma evresi ceza usul hukuku öğretisinde ele alındığı şekliyle 4 devreye bölünerek incelenmiş ve her bir devre

vergi suçlarının yargılanması özelinde incelenmiştir. İddianamenin kabulünden kararın kesinleşmesine dek geçen süreç, Yargıtay, AYM ve AİHM kararları ışığında ve hem teorik tartışmalara hem de uygulamaya yönelik örneklere yer verilerek çalışılmıştır.

Çalışma ile hedeflenen son amaç ise vergi suçlarının yargılama sürecinin adil yargılama hakkı ve bazı yargılama ilkeleri bakımından değerlendirilmesidir. Çalışma vergi denetimi, soruşturma ve kovuşturma evresinde vergi suçları bakımından özellik gösteren ilkelerle sınırlandırılmıştır. Ceza yargılamasına ilişkin pek çok ilke bulunmakta olup her birinin değerlendirilmesi bu çalışmanın kapsamını aşacağından, çalışma vergi suçlarında incelenmesi gerekli görülen ilkelerle sınırlandırılmıştır. Soruşturma evresinde silahların eşitliği, susma hakkı, masumiyet karinesi, yazılılık ilkesi, gizlilik ilkesi; kovuşturma evresinde ise çelişmeli yargı ilkesi, sözlü yargılama ilkesi, non bis in idem ilkesi, susma hakkı, masumiyet karinesi çalışma kapsamına alınmıştır. Bu bölümde, AİHM'nin bu hak ve ilkelere genel bakışı ve vergi suçları özelindeki bakışı beraber değerlendirilmiştir. Seçilen ilkelerin vergi suçlarının yargılama sürecinde nasıl uygulandığı, yargılama sürecinde bu ilkelerin ve hakların ihlâline yol açabilecek haller ve bu hallerin nasıl giderilebileceği konusunda görüşlere yer verilmiştir.

Son olarak, çalışma kapsamında ele alınan konular ve çalışma sonucunda elde edilen bulgular bir bütün şeklinde değerlendirilmiş, ülkeler arasındaki farklar ve benzerlikler saptanmış, Türkiye'de vergi suçlarının yargılama sürecine ilişkin çözüm öneriler ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR İLE VERGİ SUÇLARININ YARGILAMA HUKUKU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi kanunlarına aykırı davranışlar, niteliklerine göre farklı türde yaptırıma tabi tutulmaktadır. Kanun koyucunun hafif olarak nitelendirdiği davranışlar, vergi kabahati olarak nitelendirilmekte ve yaptırım olarak idari para cezası öngörülmektedir. Ağır ihlal olarak kabul edilen davranışlar ise suç olarak nitelendirilmekte ve hem idari para cezası hem de adli para cezası ve/veya hürriyeti bağlayıcı ceza aynı anda uygulanmaktadır.

Vergi suçu olarak kabul edilen ve hürriyeti bağlayıcı yaptırıma tabi davranışlar, esas olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda düzenlenmiştir. Anılan kanun, vergi ilişkisine özgü ve ancak devlet ve birey arasındaki vergi ilişkisinden kaynaklanabilecek suç ve cezaları düzenlediğinden, özel bir ceza kanunu niteliği kazanmıştır. Bu durum, VUK'un genel ceza kanunları olan 5327 Sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK), 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) gibi ceza kanunları ile ilişki içine girmesine neden olmuştur.

Bu bölümde, öncelikle suç kavramının Genel Ceza Hukukundaki ve Vergi Hukukundaki anlam ve yeri incelenmiştir. Ardından vergi suçuna vücut veren fiiller ele alınmış ve vergi suçu bir uyuşmazlık olarak değerlendirilmiştir. Son olarak, VUK ile Ceza Kanunları arasındaki ilişki incelenmiştir.

1.1. Ceza Hukukunda Suç Kavramı

Suç, günlük hayatta “*törelere ve ahlak kurallarına aykırı davranış*” olarak tanımlanmaktadır¹. Görüldüğü üzere suç aslında toplumda kabul edilen davranış normlarına aykırı hareket etmektir. Modern toplumlarda; toplumun yanı sıra devlet tarafından da uyulması zorunlu kılınan davranış normları bulunmaktadır. Hukuk kuralı

¹ Türk Dil Kurumu, *Güncel Türkçe Sözlük*, <https://sozluk.gov.tr/>, (16.08.2022).

olarak nitelendirilen bu davranış normlarına aykırılık ise cezai yaptırıma bağlanmıştır ve hukuki anlamda suç olarak ifade edilmektedir².

Birtakım fiillerin suç olarak kabul edilip cezalandırılması, insanların topluluk halinde yaşaması ile başlamıştır. Bir grup insanın bir arada yaşayabilmesi için, antik çağlardan beri bazı kurallar kabul edilmiş ve bu kurallara aykırı davrananların cezalandırılması yoluna gidilmiştir. İlkel kabilelerde dahi günümüzdeki anlamda olmasa bile, suç ve cezaya rastlamak mümkündür. Örneğin, M.Ö 2000’li yıllarda kabile kurallarına aykırı hareket edenler dışlanma, sürgün veya ölüm ile cezalandırılmaktaydı. İlkel dönemlerde suç ve günah aynı kavram olarak değerlendirilmekte, suçun kabileye değil; tanrılara karşı işlendiği kabul edilmekteydi.

Tarım devrimi ile birlikte yerleşik yaşama geçilmiş, bunun sonucu olarak daha organize bir topluma ihtiyaç duyulmuştur. Krallıkların kurulmaya başlamasıyla, suçun dini nitelikleri azalmaya başlamış, suçun bu dönemlerde kralın şahsına işlendiği kabul edilmiştir. Cezalar suçluyu ve toplumu korkutmaya yönelik olup şiddetli cezalar uygulanmıştır³.

Aydınlanma Çağı düşünürleri, insana sırf insan olması sebebiyle değer atfetmiş ve temel insan hakları kabul edilmiştir⁴. Toplumun modernizasyonu sonucunda devletin krala değil, topluma ait olduğu kabul görmüştür. Böylece suçların da krala değil topluma ve toplum düzenine karşı işlendiği kabul edilmiştir. Ölüm ve sürgün gibi cezalar ise büyük ölçüde hapis cezasına evrilmiştir.

Modern anlamda suç kavramının temeli, 18. yüzyılda klasik ekolün öncülerinden Cesare Beccaria tarafından atılmış ve suçlar sınıflandırılarak incelenmiştir. Yazar, suçu bireysel bile olsa toplumun düzenini ihlal eden, topluma zarar veren davranışlar olarak

² Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara 2006, s. 630.

³ Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2003, s.39-40.

⁴ D. Soyaslan, *age.*, s. 40.

görmektedir⁵. Suçun tanımlanması, suç ve ceza ile ilgili kanunilik, ölçülülük gibi evrensel ilkelerin belirlenmesi ilk olarak bu dönemde karşımıza çıkmaktadır.

Aydınlanma dönemi boyunca, farklı hukuk okullarının ve düşünürlerin gelişi, ceza hukukuna teknik ve sistematik görünümünü kazandırmıştır. Yaşanan gelişmeler, 19. yüzyılda pozitif hukuka yansımış ve 1813 tarihli Bavyera Ceza Kanunu ile birlikte temel ceza hukuku kurumları düzenlenmiş ve tanımlar verilerek ceza hukuku subjektif bir yön kazanmıştır⁶.

Günümüzde ise suç, “toplumsal düzenin devamı açısından korunması gereken hukuki değerlerin açık ve bilinçli bir ihlâli veya en azından bu değerleri korumaya matuf kurallara özensizlik niteliği taşıyan insan davranışları” olarak tanımlanmaktadır⁷. Bir davranışın cezalandırılabilmesi için yalnızca hukuka aykırı olması yeterli değildir. Bu davranışın aynı zamanda kamu düzenini bozan, toplumda endişe uyandıran yahut toplum ahlakına ciddi zarar veren bir davranış olması gereklidir.

Bir davranışın toplumsal gereklilik ve değerleri ihlâl etmesi, o davranışın suç kabul edilmesi için tek başına yeterli görülmemektedir. Böyle bir davranışın suç olarak kabul edilip cezalandırılması için birtakım unsurları taşıması gereklidir. Kıta Avrupası hukukunda üçlü veya dörtlü ayırım kabul edilmekte ve suçun unsurları fiil, hukuka aykırılık, kusur ve varsa özel cezalandırma şartları olarak sayılmaktadır⁸. Türk ceza hukuku doktrininde ise genellikle dörtlü ayırım kabul edilmekte ve suçun unsurları fiil, kanunilik, hukuka aykırılık ve kusurluluk olarak sayılmaktadır⁹.

⁵ Cesare Beccaria, *Suçlar ve Cezalar Hakkında*, Çeviren: Sami Selçuk, Ankara 2019, s. 57.

⁶ Kayıhan İçel ve Süheyl Donay, *Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku*, İstanbul 2005, s. 47.

⁷ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2019, s. 174.

⁸ Volker Helmert, “Avrupa Mukayeseli Hukuku’nda Suç Kavramı”, Çeviren: Özden Özkaya Ferendeci, *MÜHF – HAD*, Yıl 2012, Cilt 18, Sayı 1, s. 42.; Aynı yönde bkz: D. Soyaslan, *age.*, s. 177.

⁹ D. Soyaslan, *age.*, s.179; İ. Özgenç, *age.*, s.178; Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2020, s. 211; Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2020, s. 207.

Fiil, suç oluşturacak bir hareketin bir insan tarafından gerçekleştirilmesi, dış dünyada değişiklik yaratan bir davranışın mevcudiyeti olarak ifade edilmektedir¹⁰. Bu davranışın genellikle icrai bir hareketle gerçekleştirildiği görülmektedir. Ancak bazı istisnai hallerde (örneğin mesleki veya medeni bir sebeple sorumluluk sahibi olması halinde) ihmalî hareketle de suçun işlenmesi söz konusu olabilmektedir.

Kanunilik, hangi davranışın suç olduğunun kanunlar tarafından gösterilmesidir¹¹. Kanunilik, suçun bir unsuru olmasının yanı sıra temel bir ceza hukuku ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Montesquieu tarafından ortaya konulup Aydınlanma Çağı düşünürleri tarafından geliştirilen ve “*nullum crimen, nulla poena sine lege*” şeklinde ifade edilen kanunilik ilkesi kanunsuz suç ve ceza olmayacağı kabulüne dayanmaktadır¹². Bu ilke günümüzde ceza kanunların geriye yürümemesi, açık ve anlaşılır olması gibi pek çok ceza hukuku kuralının temel kaynağıdır.

Hukuka aykırılık unsuru ise fiilin tüm hukuk sistemine aykırı olmasını ifade etmektedir¹³. Hukuk sistemi farklı dallar ve disiplinlere ayrılrsa dahi bir bütün arz etmektedir. Dolayısıyla, suç olarak kabul edilen ve ceza kanunlarını ihlal eden bir davranış, esasında tüm hukuk sistemi ile çelişmektedir. Bu bağlamda, bir kanuna göre suç olan bir fiil, hukuk sistemindeki başka bir kanuna göre veya aynı kanundaki başka bir hükme göre hukuk sınırları içerisindeyse, bu bir hukuka uygunluk sebebi olarak değerlendirilecek ve fiil suç olmaktan çıkacaktır. TCK’da genel hukuka uygunluk halleri olarak kanun hükmü ve amirin emri, meşru savunma ve zorunluluk hali ile hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası sayılmaktadır.

¹⁰ T. Demirbaş, *age.*, s. 225, D. Soyaslan, *age.* s. 178; V. Özbek vd., *age.*, s. 218, İ. Özgenç, *age.*, s. 179; Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2020, s. 88; Berrin Akbulut, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2019, s. 256.

¹¹ T. Demirbaş, *age.*, s.225, D. Soyaslan, *age.* s. 179; V. Özbek vd., *age.*, s. 210, İ. Özgenç, *age.*, s. 121; M. Koca ve İ. Üzülmöz, *age.*, s. 53; B. Akbulut, *age.*, 234.

¹² C. Beccaria, *age.*, s. 31.

¹³ T. Demirbaş, *age.*, s.271; D. Soyaslan, *age.* s. 358; V. Özbek vd., *age.*, s. 276, İ. Özgenç, *age.*, s. 313; M. Koca ve İ. Üzülmöz, *age.*, s. 264; B. Akbulut, *age.*, 466.

Kusurluluk ise suç teşkil eden fiilin özelliği değil; failin iç dünyasına, iradesine yönelik bir unsurdur¹⁴. Bu nedenle manevi unsur olarak da adlandırılmaktadır. Bu unsur, failin cezalandırılması için suça konu fiili iradi olarak gerçekleştirmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Bu unsur hem failin hareketinin sonuçlarını idrak etme yeteneğine sahip olmasını, hem de fiili bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesini ifade etmektedir.

Suçların kanunlarla belirlenmesi prensibine göre, hangi fiillerin suç olacağı, suç olarak belirlenen fiillere ilişkin temel hususlar yasama organları tarafından yasama erki çerçevesinde belirlenmektedir. Türk Ceza Hukukunun temel kaynağı olan TCK da, TBMM tarafından 26.09.2004 tarihinde kabul edilerek 12.10.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmış ve 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunun ilk kitabında suç ve cezaya ilişkin temel tanımlar yapılmış ve esaslar belirlenmiştir. İkinci kitapta ise suçlar ve cezalar belirlenmiştir. Kanunda suçlar; Uluslararası Suçlar, Kişilere Karşı Suçlar, Topluma Karşı Suçlar ile Millet ve Devlete Karşı Suçlar olarak dört temel kısımda belirlenmiştir. Ancak, suç olarak belirlenen fiillerin tamamı TCK’da yer almamaktadır. Bazı fiiller ve öngörülen cezaların özel kanunlarda yer aldığı görülmektedir. Bu tür kanunlara Terörle Mücadele Kanunu, Orman Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nu örnek vermek mümkündür.

Görüldüğü üzere, günümüzde birtakım fiiller suç kabul edilerek devlet tarafından cezalandırılmasına izin verilmiştir. Bunun temel sebebi toplumdaki düzenin korunması ve kargaşanın önlenmesidir. Bu ise ancak adaletin gerçekleştirilmesi ile mümkün olmaktadır. Adaletin gerçekleştirilmesi, devletler için yalnızca idealist bir amaçtan ibaret değildir; adalet bugün toplum refahı için vazgeçilmez bir kamu hizmetidir¹⁵.

Adaletin bir kamu hizmeti olarak gerçekleştirilmesi için de devletin parasal kaynağa ihtiyacı olduğu şüphesizdir. Bu yaklaşım, adalet ve vergi arasındaki bağın kurulmasını sağlamaktadır. Devlet bir yandan adaleti gerçekleştirmek ve bir kamu hizmeti olarak yerine getirebilmek için vergi toplamakta iken; diğer yandan verginin

¹⁴ T. Demirbaş, *age.*, s.350; D. Soyaslan, *age.* s. 415; V. Özbek vd, *age.*, s. 348, İ. Özgenç, *age.*, s. 400; M. Koca ve İ. Üzülmöz, *age.*, s. 311; B. Akbulut, *age.*, 540.

¹⁵ Wilhelm Gallas, “Cezalandırılabilirliğin Temelleri ve Sınırları, Suç Kavramı Üzerine Düşünceler”, Çeviren: İzzet Özgenç, *SÜHFD*, Yıl 1994, Cilt 4, Sayı 1-2, s.308.

toplanması için belirlediği davranış normlarının ihlalini cezalandırarak adaleti gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla vergi, devlet tarafından uyulması zorunlu bir ödev olarak belirlenmiştir. Bu ödevin eksiksiz ve zamanında yerine getirilmesi için ise birtakım davranış normları belirlemiştir. Bu normların kamu düzenini bozacak şekilde ağır ihlalini de suç olarak kabul etmiş ve hürriyeti bağlayıcı yaptırıma tabi tutmuştur.

1.2. Vergi Hukukunda Suç Kavramı

Vergi hukukunda, vergi kanunlarına aykırı birtakım hareketler suç olarak kabul edilmiş ve yaptırıma tabi tutulmuştur. Vergi ilişkisi temelinde devlet ve birey arasındaki bir borç-alacak ilişkisidir. O halde bu kanunların ihlali halinde neden hapis cezası öngörülmektedir? Hapis cezası öngören kanun hükümleri, Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan "Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz." hükmüne aykırılık teşkil etmekte midir? Bu soruların cevabını, vergi ilişkisinin temelini açıklayan görüşlerde bulmak mümkündür.

Devletten beklenen hizmetlerin artması ve toplumların kalabalıklaşması ile birlikte vergi devletler için bir ihtiyaç, bireyler içinse bir zorunluluk haline gelmiştir. Vergiyi açıklamaya çalışan birtakım görüşler mevcuttur. Rousseau ve Hobbes gibi düşünürler, devleti bir toplumsal sözleşmeye dayandırmakta ve vergi ilişkisini bireylerin devlete devrettikleri adliye, savunma gibi kamusal hizmetlerin sunumu için gerekli ve buna karşılık olarak ödenen para olarak ifade etmektedirler¹⁶. Vergiyi değişim görüşüne göre açıklayan Locke gibi düşünürler ise vergiyi kamunun sunduğu mal ve hizmetlerin fiyatı olarak ifade etmektedir¹⁷. Verginin bu şekilde kamu mal ve hizmetlerinin bedeli olarak değerlendiren görüşler modern vergi anlayışı ile çelişmektedir.

Günümüzde verginin karşılıksız olduğu kabul edilmektedir. Bunun anlamı, verginin özel bir karşılığının olmamasıdır. Devlet, aldığı vergilerle kamusal mal ve hizmet sunsa da vergiler bunun doğrudan bir karşılığı değildir. Günümüzde verginin

¹⁶ Jean Jacques Rousseau, *Toplum Sözleşmesi*, Çeviren: Vedat Günyol, İstanbul 2019, s. 72; Thomas Hobbes, *De Cive Yurttaşlığın Felsefi Temelleri*, Çeviren: Deniz Zarakolu, İstanbul 2014, s. 145.

¹⁷ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2020, s. 139.

karşılığı, devletin egemenlik gücü olarak kabul edilmektedir¹⁸. Verginin alınması için ise kişinin mali güce sahip olması ve bu gücün bir göstergesi olarak gelir veya servete sahip olması ya da harcama yapması gerekli ve yeterlidir. Bu ilişki vergi ilişkisi olarak adlandırılmakta ve devlet tarafından tek taraflı olarak, egemenlik gücüne dayanarak kurulmaktadır. Devlet, bu egemenlik gücünü kanunlar aracılığı ile kullanmaktadır. Dolayısıyla, günümüzde devlet ve birey arasındaki ilişki sözleşmesel bir ilişki yahut yükümlülük olarak değerlendirilememektedir. Vergi ilişkisi, devletin egemenlik gücünden kaynaklanan ve kanundan doğan bir ödevdir. Dolayısıyla kişiler bakımından sözleşmeden değil kanundan doğan bir borç olan vergi borcu, Anayasanın 38. maddesinin koruması kapsamına girmemektedir¹⁹.

Verginin karşılıksız olması, aynı zamanda verginin tüm kamu mal ve hizmetlerinin sunumunun genel bir karşılığı olduğu şeklinde de yorumlanabilir. Günümüzde ise devletlerin sosyal devlet vasfını kazanması ile beraber geçmişten bu yana hiç olmadığı kadar fazla kamusal mal ve hizmeti sunduğu görülmektedir. Bunun sebebi, devletin artık yalnızca bireylerin can ve mal güvenliğini sağlayan bir yapı olarak değil; bunun yanında egemenliği altındaki bireylerin insanca yaşaması için gerekenleri yapmakla da yükümlü bir yapı olarak kabul edilmesidir. Pek çok AYM kararında da bu husus önemle vurgulanmaktadır²⁰. Vergi, bugün devletin sunmakla yükümlü olduğu bu mal ve hizmetlerin en önemli kaynağı ve teminatıdır. Bu nedenle vergisini ödemeyen bireyler için yaptırım öngörülmüştür.

Vergi kaçakçılığı suçları ile devletin kayıtlı ve belgeli ekonomik düzeni dışında bir ticaret düzeni oluşturmak hedeflenmektedir. Bu durumun iki temel sebebi vardır: ilki devletin ticaretini yasakladığı eşyanın ticaretinin yapılması, ikincisi ise devlete ödenmesi

¹⁸ A. Akdoğan, *age.*, s. 138; Asuman Altay, *Kamu Maliyesi Teorisi, Gelişimi ve Kapsamı*, Ankara 2019, s. 139.

¹⁹ Mualla Buket Soygüt, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 2006, Sayı 10, s.259; İbrahim Nihat Bayar, *Vergi Kaçakçılığı*, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2013, s. 89.

²⁰ "Çağdaş devlet anlayışı sosyal devletin tüm kurum ve kurallarıyla Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun biçimde kurularak işletilmesini, bu yolla bireylerin refah, huzur ve mutluluğunun sağlanmasını gerekli kılar" (AYM, E.2015/105, K.2016/133, 14/07/2016 T., § 18). "Böylelikle sosyal devletin herkes için insan haysiyetine yaraşır asgari bir hayat düzeyini gerçekleştirmesi gerekmektedir." (AYM, E.2022/51, K.2022/94, 20/07/2022 T., § 17).

gereken vergi ve benzeri yükümlülüklerin ödenmemesidir. Her hâlikârda, özellikle kaçakçılık fiilleri ile devletin ekonomik sınırlarının aşılması söz konusudur. Bu durum, kayıt dışı ekonomi olarak adlandırılan yasa dışı ekonomik düzenin oluşması ile neticelenmektedir. Vergi ödememenin hazineye ve diğer mükelleflere verdiği zarardan hareketle, vergi suçları ekonomik suç olarak kabul edilmektedir. Bu nedenlerle kaçakçılık suçu, ekonomik bir suç tipi olarak kabul edilmektedir²¹.

Ülkemizde de vergi suçları ekonomik suç olarak kabul görmüştür²². Vergi suçları ekonomik bir suç olarak kabul edildiğine göre, ekonomik suçta ekonomik ceza ilkesinin bu suçlara uygulanması gerekir. Örneğin, vergi kaçakçılığının yaptırımına baktığımızda ise 3 kat vergi ziyayı cezası ile hürriyeti bağlayıcı cezanın bir arada uygulandığı görülmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının yaptırımında bu ilkenin aşıldığını ifade etmek yanlış olmayacaktır. Peki, bu uygulamanın sebepleri nelerdir?

Ekonomik suç, Dönmezer tarafından “ülkede geçerli ekonomi alt sisteminin kuralları çerçevesinde işlemlerini ihlal edici nitelikte olan ve kanunların cezalandırdığı fiiller” olarak tanımlanmıştır²³. Güvel ise, ekonomik suçu “özel, profesyonel ya da teknik becerileri olan kişiler tarafından kişisel veya örgütsel kazanç ya da diğer birey veya birimler aleyhine haksız kazanç sağlama amacıyla genellikle aldatma ya da yalan beyanda bulunma yoluyla işlenen yasadışı bir eylem” olarak tanımlamıştır²⁴. Güner ise,

²¹ Ekonomik suçlar, Büyük Buhran ve İkinci Dünya Savaşı ile dikkat çekmeye başlamıştır. Teorik olarak ilk defa 1940'ta Sutherland tarafından “Beyaz Yaka Suçları” olarak literatüre girmiştir. *Edwin H. Sutherland, White collar crime: The uncut version, Yale University Press, 1940*. Daha sonra Meslek Suçları, Nüfuzlu Suçlar gibi çeşitli kavramlar üzerinde çalışılmıştır; ancak ekonomik suçların genişliği ve tasniflenmesindeki zorluklar sebebiyle günümüzde ekonomik suç üst başlığı kullanılmaktadır. *Mustafa Erkan Üyümez, Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2004, s. 46-49*.

²² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara 2015, s. 209; Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul 2008, s. 40. Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, *AÜHFD*, Yıl 2000, Cilt 49, Sayı 1-4, s.88 (Kısaca: *Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi*).

²³ Sulhi Dönmezer, “Ekonomik Suçlar”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Yıl 1985, Sayı 7, s.20.

²⁴ Alper Güvel, “Ekonomik Suç Kavramı ve Ekonomik Suçlar” *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Ankara, 2005, s. 29.

korunan hukuki değeri öne çıkaran bir ifade ile ekonomik suçtu “bir bütün olarak ya da tek tek mevcut ekonomik düzenin kurumlarına zarar veren ve bu yolla ekonomik düzenin bütünlüğünü, çalışma yöntemini zarara uğratan veya tehlikeye sokan, toplumsal ilişkilerdeki güven ilişkisini sarsan her türlü davranışlar” şeklinde tanımlamıştır²⁵.

Tanımlardan ve kapsamdan anlaşılacağı üzere, devletin ekonomik düzenine karşı işlenen vergi suçlarının da ekonomik suçlar arasında yer aldığı şüphesizdir. Keza, 1981 yılında Avrupa Konseyi’ne sunulan “Ekonomik Suçlar Hakkında Rapor” da ekonomik suç olarak tasniflenen 16 grup fiilin arasında bilanço hilesi, muhasebe yükümlülüklerinin ihlali gibi fiiller de yer almaktadır. Raporda çok sayıda insanın ve hatta bir bütün olarak topluma ağır bir mali yük bindiren ve ekonomik sisteme duyulan güveni sarsan ekonomik suçlar için yalnızca para cezasının yeterli olmadığı; hapis cezasının da uygulanması gerektiği vurgulanmıştır²⁶.

Ülkemizde de ekonomik suçta ekonomik ceza ilkesinin hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte uygulandığı görülmektedir. Yalnızca vergi kaybı yaratan yahut vergi kaybı yaratmadığı halde vergi düzenine aykırı olan davranışlar kabahat olarak nitelendirilmiş ve yaptırım olarak idari para cezası öngörülmüştür. Vergi kaybının hileli hareketlerle yaratılması yahut sahtecilik gibi hareketlerle vergi düzeninin suiistimal edilmesi halinde ise mali yaptırımla yetinilmemiş; hapis cezası da öngörülmüştür²⁷.

Öğretide bazı yazarlar, ekonomik suçlara yalnızca idari para cezası uygulanması görüşünü savunmaktadırlar²⁸. Ancak bu görüşü kabul etmeyerek adli yaptırımların

²⁵ Uğur Güner, “Ekonomik Suçlar ve Ekonomi Ceza Hukukuna İlişkin Yasal Düzenlemeler”, *DEÜHFD*, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan Özel Sayı, Yıl 2019, Cilt 21, s. 1419.

²⁶ Council of Europe Committee of Ministers, *Recommendation No. R (81) 12*, Of The Committee Of Ministers To Member States On Economic Crime, Yıl 1981, s. 3.

²⁷ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa 2017, s. 349.

²⁸ Tercan Tiryaki ve Türker Gürsoy, “Ekonomik Suç Kavramı ve Sigortacılık Suçlarının Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, Yıl 2004, Sayı 55, s.56; Faruk Erem, Akın Altıok, Haluk Tandoğan, *Bankalar Kanunu Şerhi*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1989, s. 295. Aytakin İnceoğlu, ekonomik suçlarla öncelikle ve olabildiğince iktisadi ve mali tedbirlerle mücadele edilmesi gerektiğini, bütün bu tedbirlerin yetersiz geldiği anlarda cezai yaptırımın son çare olarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir (*Asuman Aytakin İnceoğlu, “Ekonomik Suçlar”, GSÜHFD, Yıl 2020, Sayı 1, s.135-137*).

gerekliliğini savunan yazarlar da bulunmaktadır. Dönmezer, vergi suçlarının mağdurlarının tüm vatandaşlar olduğunu belirterek, vergi ödeyen mükelleflerin, ödemeyenlerle rekabet edemeyeceğini ve böylece ekonomide bir yozlaşma yaşanacağını ileri sürmüştür²⁹. Çomaklı ise, vergi kaçakçılığı fiillerinde failin vergiden kaçmasının yanı sıra toplumda ve devlette huzursuzluk yarattığını; bu durumda devletin verginin tahsilini amacını ikinci plana atarak kamu otoritesi sıfatı ile yaptırım uyguladığını ifade etmiştir³⁰.

Gerçekten de, ekonomik suçlara yalnızca para cezası verilmesi gerektiği yönündeki yaklaşım pek çok ekonomik suç yönünden olduğu gibi, vergi suçları yönünden de yetersiz kalmaktadır. Keza bu suçlar ekonomik saikle işlendiğinden tespit edilme riski ve tespit edildiğinde ödenecek bedel suçun icrası kararında oldukça etkili olmaktadır³¹. Bu sebeple bu suçlarda uygulanacak yaptırımlar, hem nitelik hem nicelik bakımından caydırıcı olmalıdır.

Vergi suçlarında cezanın caydırıcılığı; diğer suçlara göre fail tarafından daha fazla dikkate alınmaktadır. Özellikle vergi kaçakçılığı fiilleri bakımından hedeflenen vergi ödememe yoluyla fazla kâr elde etmek, piyasada rekabet gücünü arttırmaktır³². Dolayısıyla bu fiillere yalnızca idari para cezası kesilmesi durumunda –özellikle finansal yapısı güçlü olan tüzel kişi mükellefler ad ve hesabına bu suçun işlenmesi hali de göz önüne alınacak olursa- yeterli caydırıcılık sağlanamaz. Finansal açıdan iyi durumda olmayan şirketlerde ise para cezası hâlihazırda borca batık olan şirkette bir etki yaratmayacak, vergi ve cezaların ödenmesi mümkün olmayacaktır.

Sahtecilik ve hileli hareketler gibi kamu düzenini ağır derecede sarsan fiillerle işlenen bu suçların sadece para cezasına tabi olması cezadan beklenen önleme ve

²⁹ S. Dönmezer, *agm.*, s.20-29.

³⁰ Şafak Ertan Çomaklı, “Adli Nitelikteki Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu”, *AÜHFĐ*, Yıl 2008, Mualla Öncel’e Armağan Özel Sayı, s. 624.

³¹ Kimberly N.Varma ve Anthony N. Doob, “Deterring economic crimes: The case of tax evasion”, *Canadian Journal of Criminology*, Yıl 1998, Sayı 40(2), s.168.

³² Ersan Öz ve Sevinç Yaraşır Tülümce, “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Yıl 2010, Sayı 52, s. 21.

caydırma fonksiyonlarını işlevsiz hale getirecektir³³. Hapis cezası ise vergi kaçakçılığının engellenmesinde pek çok yönden oldukça etkilidir. Modern hukuk sistemine sahip pek çok ülkede, hapis cezası ceza sistemlerinde görülen en ağır yaptırım türüdür. Vergi kaçakçılığı faillerinin pek çoğu iş yaşamında profesyonel, saygı duyulan kişilerdir; bu kişiler için hapis cezası itibar kaybı anlamına gelecektir. Bu nedenle hapis cezası pek çok durumda ağır bir para cezasından daha caydırıcı olacaktır.

Öğretide vergi cezalarının bir diğer amacının da tek taraflı olarak uygulanan vergi ve ceza uygulamaları karşısında mükellefe onu koruyacak yetkilerin verilmesi ve hakların tanınması olduğu ifade edilmiştir³⁴. Örneğin, sadece vergi idaresi ve yargısında görevli olanlar tarafından işlenebilen vergi mahremiyetini ihlâl suçu bu şekildedir. Bu suç, idarenin tarafsız davranma yükümlülüğünü ihlâl ederek mükellefe zarar vermektedir.

Sonuç olarak vergi suçlarının varlık sebebi, verginin ödenmemesi yaygınlaştığı ölçüde kamu düzeninin bozulması, bu nedenle de kanun koyucu tarafından hem önleyici hem de cezalandırıcı tedbirlere başvurulmak istenmesi olarak özetlenebilecektir.

Vergi hukukunda suç kavramı, çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Öncel, Kumrulu ve Çağan, vergi suçunu “*Devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar*” olarak tanımlamaktadır³⁵. Şenyüz tanımı “*vergi suçu, vergi kanunlarında tanımı yapılan hareketlere aykırı davranılarak bu hükümlerin ihdas edilmesi*” olarak ifade etmiştir³⁶. Donay ise, “*ceza yaptırımının öngörüldüğü vergi hukuku alanındaki ve de ceza yargılaması sonucu saptanan ihlaller vergi suçudur*” şeklinde tanım yapmıştır³⁷. Bayraklı, daha geniş bir tanıma yer vererek “*Vergi suçu, sorumlu kişiler tarafından, vergi kanunlarına aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybı tehlikesine uğratan, kamu düzenini bozan ve yaptırım öngörülen ve ceza mahkemeleri tarafından cezaya hükmedilen kanuni*

³³ Nazlı Kübra Çelik, “Ceza Hukuku Boyutu ile Vergi Kaçakçılığı Suçu”, *V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Bursa 2015, s. 61.

³⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyonkarahisar 1996, s. 8.

³⁵ M. Öncel vd., *age.*, s. 209.

³⁶ D. Şenyüz, *age.*, s. 349.

³⁷ S. Donay, *age.*, s. 40.

tarife uygun fiiller” olarak ifade etmiştir³⁸. Kızılot ve Taş ise tanımı, “*Vergi suçu, vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması nedeniyle devletin vergi kaybına uğratılmasına veya kamu düzeninin bozulmasına sebep olan ve ceza öngörülen fiillerdir*” şeklinde yapmıştır³⁹.

Vergi suçunun tanımı ve tasnifinde kanuni gelişimi de dikkate almak gereklidir. 765 S. Mülga Türk Ceza Kanunu’nda idari para cezaları kabahat, hürriyeti bağlayıcı suçlar ise cürüm olarak adlandırılarak kanuna aykırı olan fiillerin tamamı suç olarak kabul edilmekteydi. Ancak 5237 S. TCK’nın kabulü ve yürürlüğe girmesi ile beraber kabahatler kanun kapsamı dışına çıkarılmıştır. Kabahatlere karşı kesilen cezalar idari para cezası olarak değerlendirilmiş ve ceza mahkemelerinin görevi dışına çıkartılmıştır. Bu değişimin bir sonucu olarak, vergi ceza hukukunda da vergi kanunlarına aykırı fiiller vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak ikiye ayrılmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi hafif sayılan fiiller kabahat olarak adlandırılmış ve yaptırım olarak idari para cezası öngörülmüş; buna karşılık ağır sayılan fiiller vergi suçu olarak adlandırılmış ve yaptırım olarak hapis cezası öngörülmüştür⁴⁰.

Bu gelişmeler ışığında, vergi suçu kavramını geniş anlamda ve dar anlamda ele almak mümkündür. Geniş anlamda vergi suçunu, vergi ödevi ilişkisini düzenleyen kanunlara aykırılık oluşturan fiiller olarak tanımlamak mümkündür. Geniş anlamda vergi suçu, hem idari para cezası gerektiren vergi kabahatlerini hem de hapis cezası gerektiren vergi suçlarını içine alacak şekilde ifade edilebilir. Dar anlamda vergi suçu ise vergi ödevi ilişkisini düzenleyen kanunlara aykırılık teşkil eden ve hürriyeti bağlayıcı yaptırıma veya adli para cezasına tabi tutulan hareketler olarak tanımlanabilir.

Dar anlamda vergi suçu, yalnızca ceza hukuku ile aynı anlamda “suç” teşkil eden; dolayısıyla bir fiilin suç olabilmesi için gerekli unsurları bünyesinde barındırması gerekli

³⁸ H.H. Bayraklı, *age.*, s. 15.

³⁹ Şükrü Kızılot ve Metin Taş, *Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları ve Yaptırımları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 124.

⁴⁰ D. Şenyüz, *age.*, s. 3.

olan hareketlerdir. Ceza hukukundaki suç teorisi, vergi suçları yönünden de uygulanmaktadır⁴¹. Bunun sonucu olarak vergi suçunun varlığı için fiil, kanunilik, hukuka aykırılık ve kusurluluk unsurlarının bir arada var olması şarttır.

Vergi suçları fiil unsuru yönünden incelendiğinde, vergi suçlarının icrai ve ihmali hareketle işlenebileceği görülmektedir. Kanunilik unsuru bakımından ise, vergi suçlarının temel olarak VUK 359 ve devamı maddelerinde düzenlendiği görülmektedir. VUK dışında da bazı kanunlarda vergi suçlarının düzenlendiği görülmektedir. Vergi Kimlik Numarası Kanunu'nun 5. maddesi, AATUHK'nın 107-114. maddeleri bu tür suçlara örnek gösterilebilecektir⁴². Kanunda sayılan fiiller dışında vergi ödevinin ihlali sonucunu doğuracak bir harekete hapis cezası verilmesi mümkün değildir. Örneğin verginin ödenmemesi tek başına bir suç oluşturmamaktadır. Öte yandan, kanunun suç olarak kabul ettiği fiillerin cezalandırılabilmesi için verginin ödenmemesi sonucu gerekli değildir.

Vergi suçlarında hukuka aykırılık ise vergi suçu oluşturan bir fiilin tüm hukuk düzeni ile çatışması şeklinde görülmektedir. Kanunda suç olarak kabul edilmekle beraber diğer normlarda fiilin hukuka aykırı olmaktan çıkarılması söz konusu ise, fiil hukuk sistemine uygun hale gelecektir⁴³. Örneğin, defter ve belgeleri gizleme VUK m. 359/2'de suç olarak kabul edilmiştir. Ancak deprem veya başka bir doğal afet sonucunda defter ve belgelerin yok olması sebebiyle ibraz edememe durumu söz konusu burada fiil artık gizleme suçunun varlığından söz edilemeyecektir.

Vergi suçlarında kusurluluk unsuru ise, failin vergi ödevini idrak edebilmesi ile vergi ödevini kasten yerine getirmemesinden ibarettir. Failin isnat yeteneği, vergi

⁴¹ E. Üyümez, *age.*, s. 53.

⁴² D. Şenyüz, *age.*, s. 451, 452. Vergi Kimlik Numarası Kanunu'nun 5. Maddesi: “*Özel kanunlar veya bu Kanun hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarında göstermek zorunluluğuna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 7 nci bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir ve ayrıca, özel kanunlarında daha ağır bir ceza öngörülmediği takdirde, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası hükmolünür.*” şeklinde cezai hüküm içermektedir. AATUHK 107-114. maddeleri arasında ise sırrın ifşası, yasaklı olduğu halde artırmaya katılma ve mal satın almak, amme alacağının tahsiline engel olmak, gerçeğe aykırı mal beyanında bulunmak, mal edinme ve artırmaları bildirmemek, amme borçlusuna ait elinde bulundurulmuş malı bildirmemek ve istenilen bilgileri vermemek fiilleri suç olarak düzenlenmiş ve bu fiiller hakkında adli para cezası ve/veya hapis cezası öngörülmüştür.

⁴³ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Trabzon 2017, s. 7.

hukukunda özellikle tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların vergi ödevlisi olması durumunda karşımıza çıkmaktadır. Bu sayılanların isnat yeteneği olmadığından bunların cezalandırılması söz konusu değildir; bunlar adına vergi ödevini yerine getiren kanuni temsilciler yaptırma tabidir.

Öte yandan, vergi suçunun oluşabilmesi için kanunda suç sayılan fiillerin kasten yerine getirilmesi gereklidir. Burada “kast” vergi ziyayı oluşması anlamına gelmemektedir. Vergi ziyayı oluşmasa dahi bu tehlikenin yaratılması suçun oluşması için yeterlidir. Devletin vergi kaybı tehlikesinin doğması suçun oluşması için yeterlidir⁴⁴. Ancak vergi suçunun oluşması için suça vücut veren fiilin bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmiş olması gereklidir. Çünkü bir fiilin taksirli olarak gerçekleştirilmesinin suç kabul edilmesi için bunun açıkça kanunda yazılması gereklidir. Bu nedenle vergi suçlarının taksirle işlenemeyeceği kabul edilmelidir. Vergi suçları ancak kastla işlenebilen suçlardır.

Özetle, vergi suçunun oluşabilmesi, hem vergi hem ceza kanunlarındaki suç tanımına ve koşullarına uygun olmasına bağlıdır. Bu koşullara uygun olmayan fiiller suç olarak kabul edilemez; ancak vergi uyuşmazlığı yahut vergi kabahati olarak nitelendirilmesi mümkün olacaktır.

1.2.1. Vergi Suçunun Yakın Kavramlarla Olan İlişkinin Değerlendirilmesi

Daha önce açıklandığı üzere, vergi ilişkisi birey ve devlet arasında özünde maddi bir ilişkidir. Dolayısıyla, bu ilişkinin bozulmasına neden olan her davranış vergi suçu kabul edilmemektedir. Mükellefin suç niteliği taşımayan bazı ihlalleri kabahat olarak nitelendirilmektedir. Bir fiilin vergi kabahati olarak kabul edilmesi durumunda ise mükellef hakkında vergi ziyayı veya usulsüzlük adı verilen vergi hukukuna özgü para cezası yaptırımları uygulanacaktır. Para cezası, vergi idaresi tarafından kesilmekte ve dolayısıyla bir idari işlem niteliği taşımaktadır. Mükellef, hem kendisine kesilen para cezasına hem de yapılan tarhiyata itiraz etme hakkına sahiptir. Bu durumda ise vergi uyuşmazlığı kavramı karşımıza çıkmaktadır.

⁴⁴ H.H. Bayraklı, *age.*, s. 16.

Vergi suçu kavramı, hem vergi uyuşmazlığı hem de vergi kabahati kavramları ile yakın ilişki içindedir. Bu nedenle çalışmada bu kavramlar arasındaki benzerlik ve farklılıklar ile kavramların kapsamaları üzerinde durulacaktır.

1.2.1.1. Vergi Uyuşmazlığı ve Vergi Suçu Kavramları

Uyuşmazlık, karşılıklı olan iki tarafın farklı hak ve iddiaları nedeniyle ortaya çıkan çatışma, hukuki anlaşmazlık şeklinde tanımlanmaktadır⁴⁵. Vergi uyuşmazlığı ise, vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında vergisel işlemlerden dolayı ortaya çıkan anlaşmazlıklar olarak tanımlanmaktadır⁴⁶.

Vergi uyuşmazlığının kaynağının vergisel işlemler olduğu göz önünde bulundurularak vergi uyuşmazlığının idari uyuşmazlık olduğu kabul edilmektedir⁴⁷. Vergi uyuşmazlıklarını özel uyuşmazlıklardan en büyük farkı, özel uyuşmazlıkların temelinde bireysel bir zarar veya tazminat istemi varken vergi uyuşmazlıklarının temelinde yasanın doğru uygulanıp uygulanmadığı olmasıdır⁴⁸.

Vergi uyuşmazlıklarının en önemli sebebi, vergi hukukunun karmaşık yapısı, yasalarda kullanılan teknik dil ile dağınık ve sürekli değiştirilen hükümlerin varlığıdır⁴⁹. Bu durum, idare ve mükellef arasında vergiyi doğuran olaya ilişkin yorum farklılıklarına

⁴⁵ Henry Campbell Black, *Black's Law Dictionary 4. Edition*, West Publishing Co, Eagan 1968, s.558; Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s. 51; Turgut Candan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü", <https://turgutcandan.com/2016/03/30/vergi-uyusmazliklarinin-yargi-yoluyla-cozumu/>, (07.01.2021).

⁴⁶ T. Candan, *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü*, Mehmet Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s. 81 (kısaca: *Vergi Yargılama Hukuku*), Mine Biniş, "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Yıl 2013, Cilt 5, Sayı 2, s. 17.

⁴⁷ T. Candan, *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü*.

⁴⁸ Kent W. Smith ve Loretta J. Stalans, "Negotiating strategies for tax disputes: Preferences of taxpayers and auditors". *Law & Social Inquiry*, Yıl 1994, Sayı 19 (2), s. 353.

⁴⁹ Michelle J. White, *Why are Taxes So Complex and Who Benefits?*, University of Michigan, Department of Economics, Center for Research on Economic and Social Theory CREST Working Paper, January 1990, N. 90-7, s. 3.

veya verginin belirlenmesinde yapılan vergilendirme ya da hesap hatalarına yol açarak vergi uyuşmazlığını doğurmaktadır⁵⁰.

Vergi uyuşmazlığı, mükellef ve vergi idaresi arasında çıkabilecek tüm anlaşmazlıkları ifade ettiğinden, vergi suçunu da kapsayan bir üst kavramdır⁵¹. Vergi uyuşmazlığının doğmasının temelinde bir hukuka aykırılık iddiası bulunmaktadır. Vergi uyuşmazlığı bir üst kavram olarak hem vergi kabahati hem de vergi suçunu kapsamaktadır. Ancak vergi kabahati veya vergi suçunun meydana gelmemiş olduğu hallerde dahi vergi uyuşmazlığı söz konusu olabilir. Örneğin kendisine verilen özelve uygun işlem yapan mükellef hakkında vergi cezası kesilmez, ancak vergi aslı tarh edilir. Böyle bir durumda idarenin hukuka aykırı olarak vergi aslına ilişkin tarhiyat yapması halinde vergi uyuşmazlığı doğacaktır; ancak ortada bir vergi kabahati yahut suçu söz konusu değildir. Verginin ziyaa uğraması şartı ise ne vergi uyuşmazlığının ne de vergi suçunun meydana gelmesi için aranmaktadır.

Vergi uyuşmazlığının doğması için vergi kabahati veya vergi suçunun varlığı şart değilken bunun tam tersi geçerli değildir. Yani vergi kabahati veya vergi suçu mevcutsa vergi uyuşmazlığı da mevcuttur.

Uyuşmazlık ve suç arasında doğumları bakımından bir diğer fark da kanuni çerçevede bulunmaktadır. Uyuşmazlığın doğumuna sebep olan hukuka aykırı hareket mükellef tarafından da idare tarafından da yapılmış olabilir. Vergi uyuşmazlığı idarenin yaptığı tarh veya tahsil işlemindeki sakatlıklardan; vergiyi doğuran olayın yanlış yorumlanmasından; idare ile mükellef arasındaki yorum farklılıklarından veya mükellefin vergi ödevini ihlal etmesinden kaynaklanabilir. Ancak uyuşmazlığın hangi durumlarda veya hangi fiillerle doğacağı kanuni bir çerçevede belirtilmemiştir ki zaten böyle bir çerçeve çizilmesi de mümkün değildir. Uyuşmazlığın doğması veya sona ermesi için bir

⁵⁰ Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği”, *YBHD* Yıl 2016, Sayı 1, s. 50.

⁵¹ Yüce, vergi uyuşmazlığını taraflarca sulh olmak suretiyle veya diğer barışçıl yollarla çözülemeyen anlaşmazlıklar kabul etmekte ve bu nedenle vergi sorunları ile vergi uyuşmazlıklarını birbirinden ayırarak ikisini de içeren vergi anlaşmazlıkları kavramının kullanılmasını önermektedir. Bkz. M. Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 81.

yargı kararı şart değildir. Hâlbuki vergi suçunun hangi fiillerle doğacağı, failinin kimler olabileceği, kanunilik ilkesi gereği detaylı olarak düzenlenmiştir.

İki kavram arasında kaynakları bakımından da farklılık bulunmaktadır. Vergi uyuşmazlığı mükelleften veya idareden kaynaklanabilir. Mükelleften kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarında ise mükellefin kötü niyetli olması koşul değildir. Örneğin kanunu yanlış yorumlayarak kazancının vergiden istisna olduğunu düşünen mükellef kötü niyetli değildir; ancak sonuç olarak vergi uyuşmazlığı doğabilir. Oysa vergi suçunun söz konusu olması için mükellefin veya memurun kastının olması, yani fiilin bilerek ve isteyerek işlenmesi şarttır. Kast unsurunun yokluğu halinde vergi suçundan söz edilemez.

Yaptırım yönünden ise vergi uyuşmazlığı, üst kavram olarak maddi ve şekli tüm vergi ödevleri ile birlikte vergi aslı ile idari ve adli yaptırımları da kapsamaktadır. Bu nedenle vergi uyuşmazlığı bir yaptırıma tabi tutulan davranışları kapsasa bile onlardan ibaret değildir. Kısaca her vergi uyuşmazlığı yaptırıma tabi tutulmaz. Vergi suçu ise idari ve adli yaptırıma tabidir.

Vergi uyuşmazlığının yaptırıma tabi olması halinde bu yaptırımlar da vergi uyuşmazlığının bir parçası olacaktır. Bu durumda, ikili bir ayrıma gitmek gerekir. Eğer vergi uyuşmazlığında idari bir yaptırım söz konusu ise vergi uyuşmazlığının hem barışçıl (idari) hem de yargısal çözüm yolları olduğu kabul edilmektedir⁵². Vergi uyuşmazlığının çözülmesiyle, birey ve devlet arasında vergi işlemleri nedeniyle bozulan menfaat ilişkisinin ve dolayısıyla sosyal barışın yeniden kurulması amaçlanmaktadır⁵³. Barışçıl çözüm yollarından kasıt idari başvuru süreci işletilerek uyuşmazlığın sona erdirilmesidir. Cezalarda indirim, uzlaşma, hata düzeltme, izaha davet bu çözüm yolları arasında sayılmaktadır. Yargısal çözüm yolu ise vergi mahkemelerinde dava açılmasıdır.

⁵² T. Candan, *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü*; M. Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 82; Fatih Savaşan vd., “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, *Maliye Dergisi* Yıl 2012, Sayı 162, s. 127; Baki Yeğen, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri”, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 2019 Sayı 7 (2), s. 138.

⁵³ M. Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.82 ve dipnot 148.

Vergi uyuşmazlığında adli bir yaptırım söz konusu ise bu uyuşmazlıkta bir vergi suçu mevcut demektir⁵⁴. Vergi suçunun oluşup oluşmadığı, oluştuysa uygulanacak yaptırımın niteliği ve niceliği ceza mahkemeleri tarafından saptanacaktır. Vergi suçu, eğer VUK md 359 vd. sayılan kaçakçılık suçu ise, mükellef hakkında hem idari hem adli yaptırım aynı anda uygulanacağından bir yandan barışçıl çözüm yolları yahut idari dava süreci görülürken diğer yandan ceza yargılaması süreci söz konusu olacaktır.

Vergi uyuşmazlığında iki taraf vardır. Uyuşmazlığın bir tarafı vergi toplama yetkisine ve dolayısıyla kamu gücüne sahip olan vergi idaresidir. Diğer taraf ise vergi ödevlisidir. Elbette vergi ödevlisi mükellef olabileceği gibi sorumlu veya mükellef ad ve hesabına hareket eden temsilci de olabilecektir. Öte yandan mükellef olmamasına rağmen şekli ödevi bulunan üçüncü kişilerin de bu ödevler bakımından vergi uyuşmazlığına taraf olması mümkündür. Uyuşmazlığa konu idari işlemi veya hazırlık işlemi yapan vergi idaresi olmasına karşın bu işlemi kabul etmeyerek idari yahut yargısal yollara başvurarak işlemde bir uyuşmazlık çıkararak ise vergi ödevlisidir⁵⁵. Bu iki taraf arasında çoğu zaman maddi bir menfaat çatışması bulunmaktadır.

Vergi suçunda ise taraflar fail ve mağdur olarak karşımıza çıkmaktadır. Suça konu fiilleri işleyen kişi mükellef yahut sorumlu sıfatı taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın suçun faili olarak kabul edilmektedir. Vergiye ilişkin herhangi bir ödevi olmayan bir kişinin de vergi suçunun faili olması mümkündür. Suçun mağduru ise kamudur. Burada kamunun bir parçası olan vergi idaresinin özel olarak mağdur veya müşteki olarak kabul edilmediği görülmektedir.

Vergi uyuşmazlığının sona ermesi, uyuşmazlık konusu hakkında başvurulacak idari veya yargısal bir yol kalmamasını ifade eder. Vergi uyuşmazlığının doğmadan sona ermesi söz konusu olabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, izaha davet ve pişmanlık ve ıslah

⁵⁴ B. Yeğen, *agm.*, s. 134; Mahmut Yardımcıoğlu ve Mehmet Kütükçü, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Yıl 2014, Sayı 11, s. 3.

⁵⁵ M. Yardımcıoğlu ve M. Kütükçü, *agm.*, s. 4.

kurumlarında durum böyledir⁵⁶. Vergi suçu ise fiilin tamamlanmasıyla işlenmiş kabul edilmektedir. Suç fiilin tamamlanmasıyla gerçekleşmiş olup fiilin ve failin niteliğine ilişkin değerlendirme hâkim tarafından yapılmaktadır. Vergi suçları, ceza hukukuna özgü bir kavram olduğundan suçun sona ermesi gibi bir durum söz konusu değildir. Ancak, yapılacak ceza yargılaması sonucunda maddi gerçeğin saptanması ve suç için öngörülen cezanın kesinleşmesi ile infazı söz konusu olabilir⁵⁷.

1.2.1.2. Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Kavramları

Kabahat, günlük anlamda “*uygunsuz hareket, çirkin, yakışıksız davranış, suç, kusur, töhmet*” olarak kullanılmaktadır⁵⁸. Hukukta ise kabahat “*ağır suçlardan (cürüm) farklı olarak hafif para veya hapis cezası ile cezalandırılan fiil*” olarak tanımlanmaktadır⁵⁹. 5326 S. Kabahatler Kanunu (KK)’nun 2. maddesinde ise kabahat “*kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” olarak tanımlanmıştır.

Kabahatler de tıpkı suçlar gibi toplumun bir arada yaşaması için öngörülen kurallara aykırı davranışlar olup yaptırıma tabi tutulmaktadır. Geçmişte Mülga TCK, kaynak İtalyan Ceza Kanunu ve Alman Ceza Kanunu dâhil pek çok kanunda kabahatler ve suçlar ceza kanunlarının kapsamında tutulmakta idi. Ancak 18. yüzyılda Alman hukukçuları kabahat ve suç ayrımını ileri sürmüşlerdir⁶⁰.

⁵⁶ “... *Uzlaşmanın, vergi isteyen idare ile vergiyi ödeyecek olan yükümlüyü uyumsuzluk çıkarmadan önce bir kez düşündürmek ve mümkün olursa anlaşabilmelerini sağlamak amacıyla yasaya konulduğu göz önüne alındığında, yasa koyucunun uzlaşma çağrısına katılan ancak uzlaşmayan yükümlü ile toplantıya katılmayan, tutanağı imzalamayan yükümlü arasında dava yoluna başvurmak bakımından bir farklılık yaratmak istediği düşünülemez*” DVDDK, 24.01.1986 T., 1986/1 E., 1986/4 K. Sayılı Kararı; Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl 2008, Cilt 15, Sayı 2, s. 329 dipnot 80.

⁵⁷ Suç için öngörülen cezanın infaz edilmediği cezanın ertelenmesi, hükmün açıklanmasının geri bırakılması gibi uygulamalar, üçüncü bölümde detaylı olarak incelenmiştir.

⁵⁸ TDK, *age*, <https://sozluk.gov.tr/>, (18.02.2022).

⁵⁹ H.C. Black, *age.*, s. 1150.; TDK, *age*, <https://sozluk.gov.tr/>, (18.02.2022).

⁶⁰ Kayıhan İçel, “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, *İÜHFM*, Yıl 1984, Cilt 50, Sayı 1-4, s. 117; K. İçel ve S. Donay, *age.*, s. 31; D. Soyaslan *age.*, s. 192.

Kabahatlerin de hukuka aykırı ve düzeni bozan davranışlar olmasına rağmen suçlardan ayrılmasının bazı sebepleri bulunmaktadır. Gerek TCK'da gerekse ceza hükümleri içeren diğer kanunlarda pek çok farklı suç tipi düzenlenmiştir. Ancak bu suçların hepsi aynı ağırlıkta değildir. Burada ağırlıktan kasıt, bazı suçlar kamu düzenini daha derinden sarsması, kamu vicdanını daha fazla rahatsız etmesidir. Örneğin, kasten öldürme suçu ile fiyatları etkileme suçunun insanda ve dolayısıyla toplumda yarattığı etkiler farklıdır. Bu nedenle kanun koyucu da bu fiillerin için öngörülen cezaları da farklı belirlemiştir.

Buna benzer olarak, bazı fiiller de hukuka aykırı ve toplumsal düzeni bozucu nitelikte olmasına rağmen suçlardan daha hafif kabul edilirler. Gürültü yapmak, çevreyi kirletmek, izinsiz afiş ve ilân asılması bu fiillere örnek verilebilir. İşte kanun koyucu, fiiller arasındaki bu nicelik farkı sebebiyle birtakım fiilleri 'kabahat' olarak kabul etmiş ve bunları suç olmaktan çıkarmıştır^{61,62}.

Ayrıca, kentleşme ve modernleşme süreci ve sosyal devlet anlayışının yerleşmesi; ekonomi ve vergi sistemlerinin karmaşıklığı; çevre dengesinin bozulması gibi nedenler de toplum yaşamı için daha fazla kural koyulmasını ve dolayısıyla daha fazla yaptırım uygulanmasını gerektirmiştir⁶³. Trafik kuralları ve geri dönüşümle ilgili kurallar buna örnek gösterilebilir. Böyle basit pek çok fiilin cezasız kalması durumunda toplum yaşamının zarar göreceği kesindir; ancak hepsinin ceza mahkemelerinde yargılanması yargının iş yükünde yığılmaya yol açacaktır.

Öte yandan, tüzel kişiliklerin arttığı ve ticaretin yoğunlaştığı dönemde, infaz yasalarının da etkisiyle hafif hapis cezalarının çoğu zaman yeterli olmadığı; ayrıca cezaların şahsiliği ilkesi gereğince tüzel kişiliklerin ceza hukuku anlamında yaptırıma tabi

⁶¹ Kabahatler Kanunu Gerekçesi.

⁶² Kanun koyucu, kabahat ve suç arasındaki farkı nicelik farkı olarak kabul etmektedir. Ancak kabahat ve suçlar arasındaki farkın nitelik farkı olduğuna yönelik görüşlerin yanı sıra bu ikisi arasında hem nicelik hem de nitelik farkı olduğuna yönelik görüşler de mevcuttur. Bu konuda detaylı tartışma için bkz: D.Soyaslan, *age.*, s. 192-194; A. Ömercioğlu vd., *agm.*, s. 54; Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 27-28.

⁶³ Soyaslan, kabahatleri ayırma eğiliminin nedenini sanayileşme ile artan şehir suçluluğunun yargının iş yükünün aşırı arttırması olarak değerlendirmiştir. D. Soyaslan, *age.*, s. 195.

olmadığı da kabahatlerin suçlardan ayrılmasında etkili olmuştur. Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılmasıyla tüzel kişilere idari para cezası yaptırımını uygulanabilir hale gelmiştir. Ayrıca idari para cezalarının herhangi bir yargılama gerektirmeden idare tarafından doğrudan uygulanabilir olması, yani hızı da bu düşüncenin pozitif hukuk düzeninde yerleşmesinde etkili olmuştur.

Tüm bu nedenler, kabahatlerin suçlardan ayrılmasına sebep olmuş ve Alman hukukçuların bu yöndeki iddiası, 1952 yılında Alman Düzene Aykırılıklar Kanunu'nun çıkarılması ile uygulamaya dökülmüştür⁶⁴. Almanya'dan sonra pek çok ülke de bu akımı takip ederek kabahatleri ve suçları birbirinden ayırmıştır. Türkiye'de de Mülga TCK'da kabahatler kanunun kapsamında tutulmuş ve suçlar cürüm ve kabahat olarak iki kategoride düzenlenmişti. 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 S. TCK ile kabahatler kanundan çıkarılmış ve böylece kabahatler suç kapsamı dışında tutulmuştur. Buna karşılık 5326 S. Kabahatler Kanunu kabul edilmiş ve kabahatlerle ilgili temel düzenlemeler bu kanunda yapılmıştır. Ancak hukuk sistemimizde yer alan kabahatler bunlarla sınırlı olmayıp çeşitli kanunlarda düzenlenen kabahatler bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Enerji Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu bu tür kanunlara örnek verilebilir.

Vergi Ceza Hukukunda da vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden hareketler vergi kabahati ve vergi suçu olmak üzere ikiye ayrılmakta⁶⁵ ve kanuna aykırı hareketlerin büyük bir kısmı kabahat olarak kabul edilerek idari para cezasına tabi tutulmaktadır. Vergi kabahatleri, nitelik ve niceliklerine göre vergi ziyayı ve usulsüzlük olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi ziyayı VUK 341. maddesinde *“mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk*

⁶⁴ K. İçel ve S. Donay *age.*, s.31; D. Soyaslan *age.*, s. 193; İ. Özgenç, *age.*, s.114.

⁶⁵ 5237 S. TCK ve 5326 S. KK'nın kabulü ile birlikte kabahatlerin ceza kanunun kapsamından çıkarılması sonucunda vergi ceza hukukunda da hukuka aykırı fiiller vergi kabahati ve vergi suçu olarak iki kategoriye ayrılmıştır. Mülga TCK döneminde vergi hukukuna aykırı fiillerin tamamı vergi suçu olarak adlandırılıyor ve idari vergi suçları/kamusal vergi suçları ya da mali nitelikli suçlar/ceza hukuku anlamında suçlar gibi farklı ayrımlar kullanılıyordu. bkz: M. Öncel vd., *age.*, s. 210; H.H. Bayraklı, *age.*, s. 14.

ettirilmesi” olarak tanımlanmaktadır. Buna göre, vergi ziyaı devleti vergi kaybına uğratmaktır. Bu fiil, ağırlığına göre kaybettirilen vergi üzerinden hesaplanan oranda, yani nispi idari para cezası yaptırımına tabidir. Usulsüzlük fiilleri ise vergi kaybına neden olup olmadığına bakılmaksızın vergisel düzene aykırı hareketlerdir. Usulsüzlük fiilleri de kanunda belirlenmiş maktu ve/veya nispi idari para cezasına tabidir.

VUK 331. maddesi uyarınca vergi kanunlarına aykırı hareket edenler vergi ziyaı ve usulsüzlük cezaları ile cezalandırılacaktır. Buna göre her ne kadar vergi kabahatlerinin yaptırım türü ve uygulama usulü suçlardan farklı olsa da para cezalarının da önleyici ve cezalandırıcı fonksiyonu olduğu ve cezai yaptırım niteliği taşıdığı aşikârdır⁶⁶. Bu nedenle vergi suçları ve kabahatleri arasındaki ortak ve farklı yönlere değinmekte fayda olacaktır.

Vergi kanunlara aykırı davranışların yaptırımını düzenleyen bu iki kavram da vergi ceza hukuku alanı ile ilgilidir. Dolayısıyla hem vergi kabahatleri, hem de vergi suçları kanunilik ilkesine tabidir⁶⁷. Bu tabiiyet dayanağını Anayasanın “*Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar*” başlıklı 38. maddesinden ve “*Vergi Ödevi*” başlıklı 73. maddesinden almaktadır. Anayasa Mahkemesi de pek çok kararında bu hususu açıkça belirtmiş ve vergi kabahatlerinin de hem 38. hem de 73. maddeye uygun olması gerektiğini ifade etmiştir⁶⁸. Bu nedenle, vergi suçlarında da vergi kabahatlerinde de yaptırma tabi fiilin ne olduğu ve bu fiilin kimler tarafından işlenebileceği açıkça belirtilmelidir. Elbette suç veya kabahat olarak belirlenen davranışın cezası da açıkça kanunda belirtilmelidir.

Öte yandan KK 4. maddesi, idareye kabahat olan fiillerin belirtilmesinde bir takdir yetkisi tanımaktadır. İdare, bu takdir yetkisini genel düzenleyici işlemler aracılığı ile

⁶⁶ Billur Yaltı, “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması” *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2008, Vergi Ceza Sistemi Özel Sayı (233), s. 105. Ali Rıza Aydın, Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2008, Vergi Ceza Sistemi Özel Sayı (233), <http://www.vergisorunlari.com.tr/> (10.12.2020); D. Şenyüz, *age.*, s.11.

⁶⁷ Mustafa Akkaya, “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”; Yıl 2008, Vergi Ceza Sistemi Özel Sayı (233), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (10.12.2020); (kısaca: *Ceza Sistemi*) A.R. Aydın, *age.*; Ş.E. Çomaklı ve A. Ak, *age.* s.26; D. Şenyüz, *age.*, s. 11.

⁶⁸ “...Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari nitelikli vergi cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir.” AYM, E.2014/120, K.2015/23, 05/03/2015; Aynı yönde bkz: E.2009/51, K.2010/73, 20/05/2010; E.2001/3, K.2005/4 K, 6/1/2005 künyeli AYM kararları.

kullanabilir. İdareye tanınan bu yetki mutlaka bir kanunla verilmiş ve yetkinin sınırları çerçeve kanunda belirtilmiş olmalıdır. VUK mük. md. 257’de idareye bu şekilde bir yetki örneği olarak karşımıza çıkmaktadır. Anılan düzenlemede, Maliye Bakanlığı’na vergi ödevlerine ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. AYM, bu düzenlemeyi kanunilik ilkesine aykırı bulmamıştır⁶⁹.

Vergi kabahatlerine ilişkin idareye tanınan bir diğer takdir yetkisi de fiilin işlenip işlenmediği yönündedir. Fiilin işlenip işlenmediği idare tarafından tespit edilmektedir. Fiil, vergi denetimleri sırasında yetkili memur tarafından tespit edilebileceği gibi; ön tespit olarak izah komisyonu tarafından da tespit edilebilir. Kabahate neden olan fiil işlendiyse idare kanunda cezanın muhatabı olarak belirlenen kişilere yine kanunda belirtilen miktardaki cezayı kesmekle yükümlüdür.

Cezanın miktarı konusunda idareye takdir yetkisi tanındığı bir durum ise uzlaşmadır⁷⁰. Uzlaşma sırasında idare hem vergi aslı hem de vergi cezasını takdir ettiği oran ve miktarda indirme yetkisine sahiptir. Bu durum Anayasanın 38. ve 73. maddelerine aykırılık teşkil etmektedir. Ancak uzlaşma müessesesi, vergi ve cezaların hızlı tahsilinde etkili bir yöntem olduğu gibi yargı üzerindeki iş yükünü de hafifletmektedir. Bu nedenle idarenin hareket alanını tamamen kaldırmadan bir yasal çerçeve çizilmesi gereklidir. Uzlaşma görüşmeleri sonunda indirilebilecek vergi ve cezanın asgari ve azami hadleri oransal olarak belirtilerek aykırılık giderilebilir.

⁶⁹ AYM kararını “*Kuralda, cezalar belirlenmiş, cezaya tabi tutulan eylemler ise mükerrer 257. maddeye göre getirilen zorunluluklara uymama olarak gösterilmiştir. Mükerrer 257. maddede, Maliye Bakanlığı'nın hangi konularda düzenleme yapacağı belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı'na yetki yasayla verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak, genel nitelikte olan tebliğlerle yapılan düzenlemeler Resmi Gazetede yayımlanmakta, mükelleflere hangi zorunlulukların getirildiği duyurulmakta ve güvence sağlanmaktadır. Suç sayılan eylem ve cezası yasada gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda önlemler alınması amacıyla yürütme organına yetki vermesi, suçun idari düzenlemelerle ortaya konulması anlamına gelmez.*” şeklinde gerekçelendirmiştir. Ancak anılan düzenlemenin bazı hükümleri Maliye Bakanlığı'nın usul ve esas belirleme yetkisini aşarak Bakanlığa adeta fiilleri ve faileri belirleme yetkisi tanımaktadır. Nitekim karar 4 karşıoy ile verilmiştir. Karşıoy gerekçelerinde kabahatin mükerrer 257. maddeye uymamak olarak belirlendiği, mükerrer 257. maddede ise uyulacak zorunluluklar gösterilmeyerek Maliye Bakanlığı'na doğrudan düzenleme yetkisi verildiği ve durumun kanunilik ilkesi ile bağdaşmadığı ifade edilmiştir. AYM, E.2009/21, K.2011/16, 13/01/2011.

⁷⁰ M. Akkaya, *Ceza Sistemi*.

Vergi suçları ve kabahatleri arasındaki bir diğer ortak yön ise korudukları menfaattir. Vergi ödevinin genel amacı kamu hizmetinin finansmanına katılmak üzere hazineye katkı sağlamaktır. Dolayısıyla vergi suçları da vergi kabahatleri de temelinde hazine yararını korumaktadır. Bu durumda kamu yararı ile alacaklı çıkarı örtüştüğünden kamu düzenini bozmayan, sadece mali düzeni bozan davranışlar, ekonomik suçta ekonomik ceza anlayışına da uygun olarak idari para cezası ile cezalandırılmaktadır⁷¹. Buna karşılık, kamu düzenini bozan ağır ihlaller ise hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Vergi suçlarına hapis cezası veya adli para cezası, vergi kabahatlerine ise idari para cezası öngörüldüğünden bu iki kavram arasında pek çok fark bulunmaktadır. Vergi suçları kamu düzeninin bozulmasına sebep olmakta iken vergi kabahatleri idari ve mali düzenin bozulmasına sebep olmaktadır⁷². Öncelikle, kabahatler, idare tarafından tespit edilerek cezası da yine idare tarafından uygulanmaktadır. Ancak suçlarda suçun işlenip işlenmediği ve fiilin nitelendirmesi yargı (asliye ceza mahkemeleri) tarafından tespit edilerek cezası da yine yargı tarafından uygulanmaktadır.

Kabahatlerin yaptırımını idare tarafından verilse de Anayasanın 125. maddesi gereğince cezaya muhatap olan kişi dava açma hakkına sahiptir. Cezanın muhatabı, idari çözüm yollarına başvurabileceği gibi 30 günlük sürede dava açabilir. Vergi kabahatlerine karşı açılacak davalarda vergi mahkemeleri görevlidir. Bu davalar usule ilişkin olarak VUK ve İYUK hükümlerine tabiidir⁷³. Vergi suçları ise adli anlamda suç teşkil etmektedir; dolayısıyla suçun işlenip işlenmediği ve cezası, yapılacak kovuşturma sonucunda yargı makamı tarafından karara bağlanır. Özetle, vergi kabahatlerinde fiil ve kesilecek ceza yürütme organı olan idare tarafından belirlenirken vergi suçlarında fiil ve ceza yargı organı olan asliye ceza mahkemesi tarafından belirlenmektedir. Vergi suçlarına ilişkin yargılamalarda asliye ceza mahkemeleri görevlidir. Dolayısıyla bu

⁷¹ Neslihan Coşkun Karadağ, “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından ‘Mücbir Sebepler’ ve ‘Ödeme’ye Eleştirel Bakış”, *AÜHFD*, Yıl 2012, Sayı 61 (3), s. 1038; H.H. Bayraklı, *age.*, s.5.

⁷² İbrahim Organ ve Tülay Baran, “İdari Ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yıl 2020, Cilt 13, Sayı 4, s. 801.

⁷³ “Eğer kabahate para cezası kesilmemiş fakat ruhsat iptali gibi başka bir yaptırım uygulanmışsa idare mahkemesi; mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırım uygulanmışsa sulh ceza hâkimliği görevlidir.” D.Şenyüz, *age.*, s. 35.

davalar usule ilişkin olarak CMK hükümlerine tabiidir. Yine, vergi kabahatlerine neden olan tüm hareketler ile bunlar için öngörülen cezalar VUK kapsamında düzenlendiği halde, vergi suçlarından vergi mahremiyetini ihlâl ile mükellefin özel işlerini yapma suçlarının cezaları TCK'ya atıf yapılmaya suretiyle belirlenmiştir.

İki kavram arasındaki bir diğer önemli fark ise kast unsurundadır. Vergi kabahatlerinin cezalandırılması için kast unsuru aranmaz; kişinin fiili işlemiş olması yeterlidir⁷⁴. Oysa suçlar bakımından, kast bir suçun oluşumundaki en temel manevi unsurdur. Dolayısıyla kural olarak suçun meydana gelmesi ve cezalandırılabilmesi için kast unsuru aranmaktadır. Ayrıca suçlar şikâyete bağlı olabilir; ancak kabahatlerin şikâyete bağlı olması mümkün değildir. Bunun yanında yine suça teşebbüs mümkünken kabahate teşebbüs mümkün değildir⁷⁵.

Sorumluluk yönünden de iki kavram arasında farklılık bulunmaktadır. Kabahatlerde objektif sorumluluk mümkün olduğu halde suçlarda cezanın şahsiliği ilkesi gereğince mümkün değildir⁷⁶. Örneğin limitet şirket ortaklarından muhasebe işleriyle ilgilenen ortağı, muhasebe hilesi yapmış; bu hile neticesinde matrahı düşük göstermiştir. Diğer ortakların bu fiilden haberi olsa olmasa da şirket adına vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası kesilecek ve şirketin ödememesi durumunda ortaklar şahısları ile borçtan sorumlu olacaklardır. Ancak vergi kaçakçılığı suçu bakımından durum farklıdır. Olayın somut özellikleri dikkate alınarak işlemi kasten gerçekleştiren ortak fail kabul edilecek, diğer ortakların kaçakçılık suçundan cezalandırılması söz konusu olmayacaktır.

⁷⁴ D. Soyaslan, *age.* s.194; Ümit Süleyman Üstün, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2001, Cilt 9, Sayı 3-4, s. 298 (kısaca: *Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*); Şafak Ertan Çomaklı, “Suç Unsurları Açısından Vergi Suçlarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2003, Sayı 80, s. 179 (kısaca: *Suç Unsurları*); İ. Organ ve T. Baran, *agm.*, s. 805.

⁷⁵ D. Soyaslan, *age.*, a. 194.

⁷⁶ D. Şenyüz, *age.*, s. 24.

Bir kişinin vergi suçu işleyerek ceza alması halinde alınan hapis veya adli para cezası kişinin adli sicil kaydına işlenmektedir. Ancak kabahatlerde böyle bir durum söz konusu değildir. İdari para cezaları adli sicil kaydına işlenmez⁷⁷.

Uygulanacak zamanaşımı süresi ve zamanaşımı durduran ve kesen haller de vergi suçlar ve vergi kabahatleri için farklılık arz etmektedir. Vergi kabahatlerine ilişkin düzenleme VUK 374. maddesinde yer almaktadır. Buna göre zamanaşımı, vergi ziyanında ilgili vergi alacağına doğduğu yılı takip eden yıldan başlayarak 5 yıl; özel usulsüzlüklerde fiilin yapıldığı yılı takip eden yıldan itibaren 5 yıl; genel usulsüzlüklerde ise fiilin yapıldığı yılı takip eden yıldan itibaren 2 yıldır. Vergi suçlarında zamanaşımı düzenlemesi ise TCK hükümlerine göre gerçekleştirilecektir. Vergi suçlarında dava zamanaşımı süresi 67. maddesi, ceza zamanaşımı süresinde ise 68. madde hükümleri uygulanacaktır. Bu nedenle vergi suçlarında mücbir sebepler ceza zamanaşımını etkilemeyecektir⁷⁸.

Görüldüğü üzere her ikisi de vergi ödevinin ihlali neticesinde kanunda öngörülen yaptırımlar olsa da aralarında bu cezaların karakteristiğinden kaynaklanan önemli farklar bulunmaktadır. Bu farklar, suç ve kabahat kavramlarının uygulamasını, fiillerin işlenmesinden başlayıp sona ermesine kadar takip etmektedir. Dolayısıyla kanunla hangi fiillerin suç, hangi fiillerin kabahat olarak nitelendirildiği oldukça önemlidir. Bu nedenle, yargılama sürecine geçilmesinden önce maddi hukukta hangi fiillerin suç olarak belirlendiği irdelenecek ve çalışma için seçilen ülkelerdeki vergi suçlarına ilişkin maddi hukuk düzenlemeleri anlatılacaktır.

1.3. Seçili Ülkelerde Vergi Suçları

Modern devlet sistemlerinde verginin devletin en temel gelir kaynaklarından biri olarak vazgeçilemez nitelikte olduğu şüphesizdir. Sürekli artış içinde olan kamu harcamaları da vergilerin önemini arttırmaktadır. Ancak devletlerin vergi politikaları veya gelişmişlik düzeyleri ne olursa olsun her devlette vergi kaçırma yahut kaçırma

⁷⁷ K. İçel ve S. Donay, *age.* s. 33; H. Taştan, *age.*, s. 5; İ. Organ ve T. Baran, *agm.*, s. 806.

⁷⁸ N. Coşkun Karadağ, *agm.*, s. 1035.

girişiminde bulunan kişiler bulunmaktadır. Bunun altında kimi zaman istenen bedelin devlete ait olmadığı düşüncesi; kimi zaman devlete ödenen verginin karşılığında devletten beklendiği ölçüde kamu hizmeti alınamaması yatmaktadır⁷⁹.

Bu nedenle her devlet ihtiyaç duyduğu bu kaynağı koruyabilmek için çeşitli koruma önlemleri almıştır. Bu önlemlerin içinde önemli bir kısmını ise yaptırımlar oluşturmaktadır. Türkiye’de olduğu gibi pek çok ülkede vergi hukuku yaptırımları idari para cezası, adli para cezası ve hapis cezası şeklinde düzenlenmiştir. Çalışmanın temel amacı vergi suçlarının yargılama sürecinin aydınlatılması olduğundan kabahatlere yer verilmeyecek, yalnızca vergi suçlarına ilişkin düzenlemelere değinilecektir.

1.3.1. İngiltere’de Vergi Suçları

İngiltere, meşruti monarşi ile yönetilen ve Anglosakson hukuk sistemine sahip bir ülkedir. Bu yönleriyle, diğer Avrupa ülkelerinden ayrılan İngiltere’de vergi ceza sistemi de dağınık ve karmaşık bir yapıya sahiptir. İngiltere’de de vergi cezaları için hem idari para cezası, hem de adli ceza öngörülmüştür. Kasıtsız olarak verginin geç ödenmesi gibi ihlaller için idari para cezaları öngörülmüşken; hileli şekilde eksik ödeme yapmak gibi ihlaller için para cezası ve/veya hapis cezası öngörülmüştür⁸⁰. Ancak kabahate veya suça konu olan fiillerin tek bir kanunda değil; dağınık bir şekilde farklı kanunlarda ve teamül hukukunda yer aldığı görülmektedir.

Gelir vergisi ile ilgili olarak, vergi kabahatleri ve suçları için öngörülen cezaların bir kısmı, 1970 tarihli Vergi Yönetim Kanunu (*Taxes Management Act 1970*) ’nda yer almaktadır. Bunun dışında, 1968 Tarihli Hırsızlık Kanunu (*Theft Act 1968*) hükümlerine göre de vergi kaçırılmasından dolayı kamu gelirin dolandırılmasından dolayı cezai yaptırım uygulanması mümkündür⁸¹. Vergi Yönetim Kanunu’nun ‘Cezalar’ Başlıklı 10.

⁷⁹ Ş.E. Çomaklı, Suç Unsurları, s. 175.

⁸⁰ Rita de la Feria ve Parintira Tanawong, “Surcharges and Penalties in Tax Law UK National Report”, *European Association Of Tax Law Professors (EATLP) Congress*, 2015, s. 10; John Tiley ve Glen Loutzenhiser, *Revenue Law: Introduction to UK tax law; Income tax; Capital gains tax; Inheritance tax*. Bloomsbury Publishing, London 2012, s. 2032.

⁸¹ R. Feria ve P. Tanawong, *agm.*, s. 10; H. Üzeltürk, *agm.*, s. 219; Emre Zahid Erkol, “Türk ve İngiliz Vergi Ceza Hukuku Sistemlerinin Karşılaştırmalı İncelenmesi”, *Malî Hukuk Dergisi*, Cilt 18, Sayı

bölümünde, vergi kabahatleri için öngörülen para cezaları ile vergi suçları için öngörülen hapis cezaları yer almaktadır. Vergi Yönetim Kanunu'nun Hileli Gelir Vergisi Kaçırma Suçu başlıklı 106A Maddesi şu şekildedir⁸²:

“(1) Kişi, kendisi veya başkası tarafından gelir vergisinin hileli olarak kaçırılmasıyla kasten ilgilenmiş ise suç işlemiş olur.

(2) Bu bölüm kapsamındaki bir suçtan suçlu bulunan bir kişi aşağıdakilerden sorumludur:

(a) Jürisiz yargılama sonucunda; 12 aya kadar hapis cezası veya kanuni azami tutarı aşmayan para cezası veya her ikisi veya

(b) İddianame üzerine yapılan yargılama sonucunda; 7 yıla kadar hapis veya para cezası veya her ikisi

(3) (2)(a) bendinin uygulanmasında

(a) İngiltere ve Galler'de, 2003 tarihli Ceza Adalet Yasası'nın 282(3) bölümünün yürürlüğe girmesinden önce işlenen suçlarla ilgili olarak ve

(b) Kuzey İrlanda'da

"12 ay" yerine "6 ay" kullanılır.

Kanunun 20BB Maddesinin ilk fıkrasında ise, *“Bir kişi, bir belgeyi kasten tahrif ederse, gizlerse, yok ederse veya başka bir şekilde elden çıkarırsa veya tahrifatına, saklanmasına, imhasına veya elden çıkarılmasına neden olursa veya izin verirse bir suç işlemiş olur”* denilmiş, 4. fıkrasında ise 1. fıkrada yer alan suçtan dolayı suçlu bulunan kişinin,

“(a) Jürisiz yargılama sonucunda, yasal azami sınırı aşmayan bir para cezasından;

207, Yıl 2022, s. 652; Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2017, s. 162.

⁸² Kanun Metni için: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/contents>, Erişim Tarihi: 19.05.2022.

(b) İddianame üzerine yapılan yargılama sonucunda, iki yılı geçmemek üzere hapis veya para cezasından veya her ikisinden” sorumlu olacağı kabul edilmiştir.

KDV yönünden ise yine çeşitli yasalarda yer alan düzenlemelerde cezai hükümler bulunmaktadır. Örneğin, dolandırıcılık 2006 Tarihli Dolandırıcılık Kanunu (*Fraud Act 2006*)’na, muhasebe hilesi Hırsızlık Kanunu’na, KDV’nin hileli olarak kaçırılması, KDV’nin yanlış beyan edilmesi 1994 Tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu (*Value Added Tax Act 1994*) ’na göre cezalandırılmaktadır⁸³. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun ‘Suçlar’ Başlıklı 72. maddesinde yer alan bazı hükümler şu şekildedir:

“(1) Herhangi bir kişi, kendisi veya başka bir kişi tarafından KDV’nin hileli olarak kaçırılmasıyla kasten ilgileniyor veya buna teşebbüste bulunuyorsa, şunlardan sorumludur:

(a) Jürisiz yargılamada, kanuni azami £20,000 veya KDV tutarının üç katı (hangisi daha büyükse) veya 6 aya kadar hapis cezası veya her ikisi veya

(b) İddianame üzerine yapılan yargılamada, her ne miktarda olursa olsun para cezasına veya 7 yıla kadar hapis cezası veya her ikisi

(3) Herhangi bir kişi,

(a) bu Kanunun amaçları doğrultusunda aldatma niyetiyle, üretir, sağlar veya gönderir veya maddi açıdan yanlış olan herhangi bir belgeyi bu amaçlar için başka bir şekilde kullanır veya

(b) bu Kanunun amaçları doğrultusunda herhangi bir bilgi verirken, maddi bir hususta yanlış olduğunu bildiği herhangi bir beyanda bulunursa veya önemli bir hususta taksirle yanlış olan bir beyanda bulunursa, şunlardan sorumlu olur:

⁸³ R. FERIA ve P. TANAWONG, *agm.*, s. 11.

(i) *Jürisiz yargılamada, kanuni azami £20,000 cezası veya aşağıdaki (4) veya (5) numaralı fıkraların geçerli olduğu durumlarda, daha büyükse bu fıkralarda belirtilen alternatif cezaya⁸⁴ veya 6 aya kadar hapis cezası veya her ikisi veya*

(ii) *İddianame üzerine yapılan yargılamada, her ne miktarda olursa olsun para cezasına veya 7 yıla kadar hapis cezası veya her ikisi”*

Vergi yasalarında yer alan suçlar dışında, en ağır cezayı gerektiren suç ise kamu gelirlerinde hile yapılması suçudur⁸⁵. Bu suçun işlenmesi hâlinde, ömür boyu hapis cezası ve/veya sınırsız para cezası uygulanabilmektedir. Bu suçun temeli teamül hukuku olup dayanak kanunları 2006 Dolandırıcılık Kanunu ile 1968 Hırsızlık Kanunu’dur. İşlenen fiilin hangi kanun kapsamında suç teşkil ettiği; para cezası ve/veya hapis cezalarından hangisinin isteneceği İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (*HMRC/Her Majesties of Revenue and Customs*) tarafından yapılacak soruşturma sonucunda yargı mercii karar vermektedir. Suçun ağırlığının belirlenmesinde ne kadar süredir işlendiği, kaçırılan verginin miktarı, kasıt unsuru ve örgütlü olarak işlenip işlenmediği gibi hususlar dikkate alınmaktadır.

1.3.2. ABD’de Vergi Suçları

ABD, 50 eyalet ve bir federal bölgeden oluşan, anayasal cumhuriyet ile yönetilen bir devlettir⁸⁶. Eyalet sistemine sahip ABD’de hem eyalet vergileri hem de federal vergiler bulunmaktadır. Federal devlet, vergi gelirlerinin üçte ikisini almaktadır. Kişisel gelir vergileri şirket vergileri ve gümrük vergisi daha çok federal devlet tarafından toplanmakta iken eyaletler daha çok satış ve servet vergisinde rol oynamaktadır⁸⁷. Federal vergilerin toplanması ve denetlenmesinden sorumlu kurum, İç Gelir İdaresi (*Internal*

⁸⁴ Belirtilen alternatif ceza, yanlış olarak iadesi talep edilen tutarın ve varsa satış vergisinin yanlış olarak eksik gösterildiği tutarın üç katına eşit bir cezadır. VAT Act, s. 72 (4); (5).

⁸⁵ <https://www.richardsonlissack.co.uk/2021/09/01/what-are-the-penalties-for-tax-evasion-in-the-uk/>, Erişim Tarihi: 19.05.2022.

⁸⁶ <https://www.mfa.gov.tr/amerika-birlesik-devletleri-siyasi-gorunumu.tr.mfa>. (06.08.2022).

⁸⁷ Mustafa Göktuğ Kaya ve diğerleri, *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim*, Nobel Bilimsel Eserler, Ankara 2017, s. 62.

Revenue Service – IRS) ‘dir. Çalışma, federal düzeydeki vergi suç ve cezaları ile sınırlandırılmıştır.

ABD’nin vergi ihlalleri konusundaki yaklaşımı oldukça katıdır. Vergi ihlallerine karşı farklı düzeylerde hapis cezası ve para cezası öngörülmüştür. Vergi kanunlarının ihlali neticesinde öngörülen para cezası, *penalty* olarak adlandırılmakta iken hafif hapis cezaları *misdemeanor-kabahat*; ağır hapis cezaları ise *felony-cürüm* olarak adlandırılmaktadır⁸⁸. ABD Vergi Cezaları Kılavuzu (*Criminal Tax Manual*)’nda, vergi suçlarının, vergi sisteminin bütünlüğünün sağlanarak kamu yararının korunması, kanunları ihlâl edenlerin cezalandırılması, vergi kanunlarına duyulan saygının artması ve vergi kanunlarını ihlâl etmeyi düşünen diğer kişilerin caydırılması amaçlarıyla tasarlandığı ifade edilmektedir⁸⁹.

ABD’de federal vergiler İç Gelir Kanunu (*Internal Revenue Code – IRC*) ile düzenlenmektedir. Vergi suç ve cezaları, IRC’nin ‘Usul ve Yönetim’ Başlıklı F Altbaşlığının Cürümler, Diğer suçlar ve Haksızlıklar Başlıklı 75. Bölümünde düzenlenmiştir. Bu bölümde düzenlenen bazı vergi suç ve cezaları şu şekildedir⁹⁰:

Madde 7201: Vergi kaçakçılığına teşebbüs

“ *Bu kanun tarafından konulan vergilerden veya verginin tahsilinden kaçmaya herhangi bir şekilde kasten teşebbüs eden kişi, suçlu bulunması hâlinde kanunda öngörülen para cezalarına ek olarak şu cezalara çarptırılır: 100.000 \$ (şirket ise 500.000 \$) veya 5 yıla kadar hapis cezası ya da ikisi birlikte (yargılama giderleri ile birlikte)*”

Madde 7202: Verginin toplanmasından ve ödenmesinden kasten kaçmak

“*Bu kanun tarafından konulan herhangi bir vergiyi toplaması, hesabını vermesi ve ödemesi gereken herhangi bir kişi, vergiyi kasten toplamadığında veya gerçeğe uygun olarak hesaplayıp ödemediğinde, suçlu bulunması hâlinde yasaların öngördüğü diğer*

⁸⁸ A. Rençber, *age.*, s. 158. Çalışmanın sistematığına uygun olması için, çalışmada hapis cezasını gerektiren davranışlar suç olarak adlandırılacaktır.

⁸⁹ Department of Justice, *Criminal Tax Manual*, 2015, s. 2, <https://www.justice.gov/>, Erişim Tarihi: 03.07.2022.

⁹⁰ Kanunun tam metni için bkz: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf>, (23.05.2022).

cezalara ek olarak, 10.000 dolardan fazla olmayan para cezası veya 5 yıldan fazla olmayan hapis cezası veya her ikisi ile birlikte cezalandırılır (yargılama giderleri ile birlikte)”.

Madde 7203: Kasıtlı olarak beyanname vermemek, bilgi vermemek veya vergi ödememek

“Bu kanuna göre tahmini veya asıl vergiyi ödemesi, beyanname vermesi, kayıt tutması veya bilgi vermesi zorunlu kılınan kişi, bu tahmini veya asıl vergiyi kasten ödememesi, yasa veya yönetmeliklerin gerektirdiği zamanda beyanname vermemesi, tutması gereken kayıtları tutmaması veya bilgi vermemesi hâlinde, bu kabahatten dolayı suçlu bulunması hâlinde yasaların öngördüğü diğer cezalara ek olarak, en fazla 25.000 \$ (şirket ise 100.000 \$) veya 1 yıldan fazla hapis cezası veya her ikisi ile birlikte cezalandırılır (yargılama giderleri ile birlikte).

Tahmini vergiyi ödemeyen kişi hakkında, bu ihlâl ile ilgili olarak 6654 veya 6655'inci maddeler uyarınca ek tarhiyat yapılmamışsa, bu madde söz konusu kişi için bu ihlâl ile ilgili olarak uygulanmaz. 6050I maddesinin herhangi bir hükmünün kasten ihlali durumunda, bu bölümün ilk cümlesi, "kabahat" yerine "suç" ve "1 yıl" yerine "5 yıl" ifadesi konularak uygulanacaktır.”

Madde 7204: Hileli beyanname ve çalışanlara beyanname vermemek

“Yasanın öngördüğü diğer cezaların yerine (6674. maddede belirtilen para cezası hariç), 6051. madde hükümleri uyarınca kasten yanlış veya hileli bir beyanname veren veya kasten beyanname vermeyen ve 6051. madde veya bu madde uyarınca gösterilmesi gereken bilgileri kasten sahte veya yanlış gösteren kişi, suçlu bulunması halinde, her bir suç için, 1.000 \$'a kadar para cezası veya 1 yıla kadar hapis cezası veya her ikisi ile birlikte cezalandırılacaktır.”

Madde 7205: Hileli vergi tevkifatı muafiyeti sertifikası veya bilgi verilmemesi

“(a) Ücretlerde vergi tevkifatı

“3402. madde uyarınca işverenine bilgi vermesi gereken kişinin, kasten yanlış veya hileli bilgi vermesi veya 3402. madde uyarınca kesilecek vergide bir artış gerektirecek bilgileri

kasten vermemesi halinde, bu kişi, yasaların öngördüğü diğer cezalara ek olarak, 1.000 \$'a kadar para cezası veya 1 yıla kadar hapis cezası veya ile birlikte cezalandırılacaktır.

(b) Faiz ve temettüleri üzerinde yedek vergi tevkifatı

Herhangi bir kişi, 3406(d) maddesinin (1) veya (2)(C) paragrafı uyarınca kasten yanlış bir tasdik yaparsa, bu kişi, mahkûmiyeti üzerine, kanunda öngörülen diğer cezalara ek olarak, 1.000 \$'a kadar para cezası veya 1 yıla kadar hapis cezası veya ile birlikte cezalandırılacaktır.”

IRC’de düzenlenen en ağır vergi suçu ise, 7206. maddede düzenlenen sahte veya yanlış beyanname verme suçudur. Bu düzenleme kapsamında, sahte bir beyanname veya başka bir belgeyi veren, sahte olduğunu bilerek onaylayan; sahte belgenin verilmesine, kullanılmasına veya onaylanmasına iştirak eden kişiler; vergi idaresini dolandırmak amacıyla mülkünü gizleyen, sahte senet, izin veya düzenlemesi gereken başka belgeleri sahte olarak düzenleyen kişiler hakkında 100.000 \$’a (şirket ise 500.000\$) kadar veya 3 yıla kadar hapis cezası veya her ikisi birlikte öngörülmüştür.

7207. maddede, sahte olduğunu bildiği bilgi ve belgeleri Sekreterliğe veren kişi hakkında 10.000\$ (şirket ise 50.000\$)’a kadar para cezası ve/veya 1 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

ABD vergi sisteminde, yürütmenin vergi idaresine emir veya talimat vermesi de suç olarak düzenlenmiştir. 7212. maddede, IRS çalışanlarına, belirli bir mükellef hakkında soruşturma başlatılmasını veya başlamış bir soruşturmanın sona erdirilmesini talep eden kişi ve bu talebi bildirmeyen memur hakkında 5.000 \$’a kadar para cezası ve/veya 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Özetle ABD vergi sisteminde suça konu fiiller ve cezalar oldukça ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Ancak bu suçları genel olarak 3 kategoride ele almak mümkündür⁹¹:

(1) IRC’de öngörülen bazı sorumluluklardan kaçınma,

⁹¹ *Criminal Tax Manual*, s. 6.

(2) IRS'in engellenmesi ya da düzeninin bozulması veya

(3) Belgelerinin doldurulması veya vergilerin ödenmesi, tahsili veya iadesi için IRS tarafından oluşturulan mekanizmaların kullanılması yoluyla Hükümeti veya başkalarını dolandırma girişimi.

Vergi suçları için öngörülen cezalar da gerçek kişiler için para cezaları bakımından 100.000\$, şirketler için 500.000 \$'a kadar çıkabilmektedir. Vergi suçları için öngörülen en yüksek hapis cezası miktarı ise 5 yıldır. Vergi suçları için öngörülen cezalar için kanunda alt sınırların belirtilmeden yalnızca üst sınırların belirtilmesi, Anglosakson hukuk sisteminin hâkime tanıdığı geniş takdir yetkisinin bir sonucudur⁹². ABD'de vergi suçları, IRS veya büyük jüri tarafından soruşturulmakta ve ceza mahkemelerinde yargılanmaktadır.

1.3.3. Almanya'da Vergi Suçları

Alman vergi sisteminde, vergi kabahati ve suçuna sebep fiiller ile bunlar hakkında öngörülen cezalar Alman Mali Kanunu (*Abgabenordnung-AO*) 'nda düzenlenmiştir. Türk Vergi Usul Kanunu'nun kaynak kanunu olan Alman Mali Kanunu'nun yaptırım sistemi de Türk hukuku ile benzerdir. Alman vergi sisteminde de vergi kanunlarını ihlâl eden davranışlar için idari ve adli yaptırım olmak üzere iki farklı türde yaptırım öngörülmüştür⁹³. İdari yaptırım olarak idari para cezası; adli yaptırım olarak ise hapis cezası düzenlenmiştir. İdari yaptırımlar hakkında aksi öngörülmedikçe İdari Suçlar Kanunu (*Ordnungswidrigkeiten*) uygulanmaktadır. Adli yaptırımlar hakkında ise Ceza Muhakemesi Kanunu (*Strafprozeßordnung-StPO*⁹⁴), Mahkemelerin Kuruluş Kanunu

⁹² Ertürk Özer, "Vergi Suç ve Cezalarıyla Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İlişkisi - Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Örneği (Vergisini Ödemeyen Hapis Yatmalı Mı?)", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2015, Sayı 317, s. 83.

⁹³ Kabahat ve suç ayrımı da ilk defa 18. yüzyılda Alman hukukçular tarafından yapılmış olup 1902 yılında James Goldschmidt tarafından yazılan "*Das Verwaltungsstrafrecht*" –İdari Ceza Hukuku isimli eseri ile temeli atılmıştır. Ayrıntılı Bilgi için bkz: Hans-Heiner Kühne, "Almanya'da İdari Ceza Hukuku'nun Anayasal Temelleri", Çev: Prof. Dr. Bahri Öztürk, *İdare Hukuku Sempozyumu*, Ankara, 2009, s.111-115.

⁹⁴ StPO Türkçe Çevirisi için: Feridun Yenisey ve Salih Oktar, *Alman Ceza Muhakemesi Kanunu - Strafprozeßordnung*, Beta Yayınevi, İstanbul 2020.

(*Gercihtsverwaltungsgesetz-GVG*) ve Çocuk Mahkemeleri Kanunu (*Jugendgerichtgesetz*) uygulanmaktadır.

Vergi suçları, sistematik bakımdan AO'nun 'Suçlara, İdari Para Cezalarına ve Muhakemelerine İlişkin Hükümler' başlıklı 8. Kısımının 'Suçlara İlişkin Hükümler' başlıklı Birinci Bölümünde, 369-376 maddeleri arasında düzenlenmiştir⁹⁵. Vergi suçlarını genel olarak sınıflandıran 369. madde düzenlemesi şu şekildedir:

“Madde 369 Vergi Suçları:

(1) Aşağıdakiler vergi suçlarıdır (gümrük suçları):

- 1. Vergi kanunlarına göre cezalandırılan fiiller,*
- 2. Malların yasa dışı ithalatı, ihracatı veya transit geçişi,*
- 3. Vergi pullarına ilişkin olarak, damga pullarının sahteciliği veya bunlara hazırlık işlemleri,*
- 4. Yukarıdaki 1'den 3'e kadar olan maddeler kapsamında bir fiil işleyen bir kişiye yardım ve yataklık etmek.*

(2) Vergi suçları, vergi kanunlarında suça ilişkin aksine hüküm bulunmadıkça ceza kanununun genel hükümlerine tabidir.”

Vergi kaçakçılığını düzenleyen 370. madde hükmü ise şu şekildedir:

“Madde 370 Vergi Kaçakçılığı:

(1) Şu fiilleri işleyen kişi, 5 yıla kadar hapis veya para cezası ile cezalandırılır:

- 1. Vergi ile ilgili olarak gelir idaresine veya diğer makamlara yanlış veya eksik bilgi vermek,*
- 2. Vergi ile ilgili olarak vermek zorunda olduğu bilgileri gelir idaresine bildirmemek,*
- 3. Zorunlu olduğu hâlde damga veya damga makinesi kullanmamak*

⁹⁵ Kanunun İngilizce tam metnine <https://www.gesetze-im-internet.de/> adresinden ulaşılmıştır. (30.05.2022).

neticesinde vergiyi olduğundan daha az göstermek veya kendisi ya da başkası için haksız yere vergi avantajı sağlamak.

(2) Suça teşebbüs cezalandırılır.

(3) Özellikle ağır davalarda 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası verilir. Failin şunları yaptığı durumlarda özellikle ağır dava vardır:

1. Kasten büyük ölçekli vergileri az gösterir veya haksız vergi avantajı sağlarsa

2. Bir kamu görevlisi veya Avrupa kamu görevlisi olarak yetkisini veya konumunu kötüye kullanırsa

3. Yetkisini veya konumunu kötüye kullanan bir kamu görevlisi veya Avrupa kamu görevlisinden yardım talep ederse

4. Mükerrer olarak tahrif edilmiş veya sahte belge kullanarak vergiyi az gösterir veya haksız vergi avantajı sağlarsa,

5. Birinci fıkrada yer alan fiilleri mükerrer olarak işlemek amacıyla kurulmuş bir örgütün üyesi olarak KDV ve tüketim vergilerini olduğundan az gösterir veya haksız yere vergi avantajı sağlarsa,

6. Sürekli olarak, vergilendirmeye ilgili gerçekleri gizlemek, vergiyi olduğundan az göstermek veya haksız yere vergi avantajı sağlamak amacıyla bu kanunun 138. maddenin 3. fıkrasında belirtilen şekilde üçüncü şirketi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol ederse veya Dış Vergi İlişkileri Kanunu'nun 1. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen şekilde tek başına veya ilişkili ortaklarla nüfuz ederse

(4) Vergiler, hiç, tam veya zamanında tahakkuk ettirilmediği takdirde eksik beyan edilmiş sayılır. Bu hükümler, verginin geçici olarak tahakkuk eden veya inceleme sonucu tahakkuk eden veya kendiliğinden tahakkuk eden vergi iadesinin inceleme sonucu tahakkuk etmiş sayıldığı hâllerde de uygulanır. Vergi avantajları ayrıca vergi indirimlerini de içerecektir; haksız vergi avantajları, haksız bir şekilde verilmesi veya alıkonulması ile elde edilmiş sayılacaktır. Fiilin ilgili olduğu verginin başka nedenlerle azaltılması veya vergi avantajının başka nedenlerle talep edilmesi durumunda da yukarıdaki birinci ve ikinci cümlelerdeki koşullar yerine getirilir.

(5) Fiil, ithalatı, ihracatı veya transit geçişi yasak olan eşya hakkında da işlenebilir.

(6) Yukarıda (1)'den (5)'e kadar fıkra hükümleri Avrupa Topluluklarına veya Avrupa Serbest Ticaret Birliği'ne üye ülkeler tarafından uygulanan ihracat vergileri hakkında da uygulanır.

(7) Nerede işlenirse işlensin, (1)-(6). fıkra hükümleri bu kanunun uygulama alanı dışında işlenen fiiller bakımından da uygulanır.”

AO 372. maddesinde, vergi kaçakçılığı hakkındaki hükümlerin gümrük kaçakçılığı bakımından da uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, gümrük kaçakçılığına ilişkin fiiller, AO 373. maddesinde ayrıca düzenlenmiş ve 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Ciddi olmayan davalarda hapis cezası 5 yıla kadar indirilebilecektir.

Vergi suçlarının zamanaşımı, AO 376. maddesinde 10 yıl olarak belirlenmiştir. Sanığa idari para cezası uygulandığında da suç için öngörülen zamanaşımı kesilmektedir.

Vergi suçu şüphesinin gelir idaresi tarafından öğrenilmesi ile vergi suçunun yargılama süreci başlayacaktır. Ancak, Almanya'da da vergi suçlarından kurtulmak için pişmanlık benzeri bir kurumu öngörülmüştür. Vergi kaçakçılığının gönüllü açıklanması (*voluntary disclosure of tax evasion*) olarak ifade edilebilecek bu uygulama, AO 371. maddesinde düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye göre, geçmiş 10 takvim yılında işlediği vergi suçlarını gelir idaresine gönüllü olarak kendisi bildiren kişi hakkında 370. maddede öngörülen cezalar uygulanmayacaktır. Eğer birden fazla vergi türü bakımından suç işlenmişse, her bir vergi türü için işlenen tüm suçların açıklanması gerekmektedir. Bu durumda, birden fazla vergi türünden suç işlenmesi rağmen tek bir tür için suç açıklanırsa, yalnızca açıklanan vergi bakımından ceza verilmez. Açıklamanın, vergi kaçakçılığının vergi idaresi tarafından öğrenilmeden önce yapılması gerekmektedir. Vergi idaresindeki veya başka bir makamdaki kamu görevlisinin suçu öğrenmesi halinde veya mükellef hakkında vergi denetimine başlanacağına bildirilmesi hâlinde gönüllü açıklama yapılamaz. Ayrıca, her bir fiil neticesinde 25.000 Euro'dan fazla vergi kaçırılması veya özellikle ciddi vergi davasının var olduğu durumlarda da gönüllü açıklama yapılması kabul edilmemiştir.

25.000 Euro'dan fazla tutar söz konusu ise, gönüllü açıklamadan yararlanmak için ekstra ödeme yapılması gereklidir⁹⁶. Gönüllü açıklama yapılması halinde, idari para cezası da dâhil olmak üzere hiçbir ceza alınmaz, yalnızca %6 faiz ile birlikte kaçırılan vergi ödenmelidir⁹⁷.

1.3.4. Fransa'da Vergi Suçları

Fransız vergi ceza sisteminde de vergi yükümlülüğünü ihlâl eden davranışlar, ağırlıklarına göre idari ve adli yaptırıma tabi tutulmaktadır. Vergi yükümlülüklerini ihlâl eden fiiller ve bunlar hakkında öngörülen yaptırımlar, Genel Vergi Kanunu (*Code Général des Impôts-CGI*) 'nda düzenlenmiştir. İdari yaptırımlar, vergi idaresi tarafından; cezai yaptırımlar ise mahkemeler tarafından uygulanmaktadır⁹⁸. Bazı hukuka aykırılıklar hakkında hem adli hem de idari yaptırım uygulanması mümkündür.

Fransız Vergi Konseyi, vergi kaçakçılığını “*ödenmesi gereken vergiyi azaltmaya ve giderleri arttırmaya yönelik kesin bir suç teşkil eden bir eylemin gerçekleştirilmesi durumunda vergi kaçakçılığında bahsedilebilmektedir*” olarak tanımlamıştır⁹⁹. Vergi kaçakçılığı suçu, CGI 1741. maddesinde düzenlenmiştir. 1741. maddede, hem vergi suçunun tanımına, hem de suçun unsurlarına ve yaptırımlarına yer verilmiştir. Düzenlemeye göre, beyannamenin kasten verilmemesi, matrahın gizlenmesi, verginin

⁹⁶ 25.000-99.999 arası için %10; 100.000-999.999 için %15; 1.000.000 'dan fazlası için %20. PROTAX “Case studies of tax crimes in the European union”, (787098 PROTAX – D1.2 Deliverable Report) PROTAX, 2018-2021, EU Horizon 2020 Project, s. 257 (kısaca: *Case Studies of Tax Crimes*).

⁹⁷ Dominika Langenmayr, "Voluntary disclosure of evaded taxes—Increasing revenue, or increasing incentives to evade?." *Journal of Public Economics*, Vol. 151, Year 2017, s. 111; Richard Thompson Ainsworth, "German VAT Compliance-Moving One Step Closer to Automated Third-Party Solutions." *Boston University School of Law Working Paper No. 11-37* (August 26, 2011), s. 14.

⁹⁸ Hakan Üzeltürk, “Ekonomik Suçlar ve Vergiler”, *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu*, s. 220 (kısaca: *Ekonomik Suçlar*); Ludovic Ayrault ve Alexandre Maitrot De La Motte, “Surcharges and Penalties in Tax Law”, French National Report, *EALTP Annual Congress Milan*, 28-30 May 2015, s. 3; A. Rençber, *age.*, s. 124; Balca Çelener, “Vergi Cezalarında Non Bis In Idem İlkesinin Uygulanmasında Fransız ve Türk Hukukundaki Son Gelişmeler”, *MHD*, Yıl 2019, Cilt 15, Sayı 177, s. 1988.

⁹⁹ Michel Bouvier, *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*, LGDJ, Paris 2003, s. 155; Aktaran Elif Pürsünlerli Çakar ve Fatih Saraçoğlu, “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2014, Cilt 5, Sayı 2, s. 55 (kısaca *Vergi Polisi Müessesesi*).

tahsilini engellemek için kasten kendini aciz halinde göstermek, muhasebe hilesi ve diğer hileli hareketlerle vergi kaçırmak suçuna konu fiiller olarak düzenlenmiştir¹⁰⁰.

Vergi kaçakçılığı suçu hakkında, 5 yıl hapis ve 500.000 Euro para cezası öngörülmüştür. Suçun organize şekilde işlenmesi veya 1741. maddede belirtildiği üzere yabancı banka hesapları kullanarak, yurtdışında bulunan ve şeffaf olmayan kuruluşlarla sözleşme yapılarak, sahte kimlik ve belge kullanarak işlenmesi halinde, yaptırım 7 yıl hapis ve 3.000.000 Euro para cezasına yükselmektedir¹⁰¹. Vergi kaçakçılığı için öngörülen yaptırımın yanı sıra, 1741. maddenin dördüncü fıkrası kapsamında herhangi bir faaliyette bulunma yasağı veya sürücü belgesinin askıya alınması, medeni haklardan, medeni ve ailevi haklardan yoksun bırakma gibi ek cezalar veya Fransız Ceza Kanunu'nun 131-21. maddesi uyarınca müsadere cezası da verilebilir¹⁰². Suça teşebbüs de cezalandırılmaktadır. Tekerrür halinde yaptırım iki katına çıkmaktadır¹⁰³. Tüzel kişiler için verilen para cezası gerçek kişiye verilen cezanın beş katıdır.

Vergi kaçakçılığının nitelendirilmesi için iki koşulun varlığı gerekmektedir. İlk koşul, mükellefin kastıdır. İkinci koşul ise kasten yanlış beyan edilen veya gizlenen vergi tutarının vergi matrahının %10'unu veya 153 Euro'yu aşmasıdır¹⁰⁴. Satışların eksik gösterilmesi, muhasebe kayıtlarının karışık tutulması, paravan şirket kurulması gibi hileli hareketlerin varlığı, kaçakçılık kastının varlığına ilişkin belirti olarak kabul edilmektedir¹⁰⁵.

CGI 1741. maddesinde bir de indirim sebebi düzenlenmiştir. Buna göre, fail veya suç ortağının idari veya adli makamlarla işbirliği yaparak diğer suç ortaklarının kimliklerinin tespit edilmesinde yardımcı olduğu takdirde hapis cezası yarı yarıya indirilmektedir.

¹⁰⁰ H. Üzeltürk, *Ekonomik Suçlar*, s. 224; B. Çelener, *agm.*, s. 1989; *Case Studies of Tax Crimes*, s. 200.

¹⁰¹ *Case Studies of Tax Crimes*, s. 200.

¹⁰² L. Ayrault ve A. M. De La Motte, *agm.*, s. 7.

¹⁰³ H. Üzeltürk, *Ekonomik Suçlar*, s. 224; A. Rençber, *age.*, s. 125, L. Ayrault ve M. De La Motte, *agm.*, s. 7.

¹⁰⁴ L. Ayrault ve M. De La Motte, *agm.*, s. 7.

¹⁰⁵ H. Üzeltürk, *Ekonomik Suçlar*, s. 225.

Vergi kaçakçılığı yanında, CGI 1746. maddesinde vergi denetimine veya vergi tahsilatına bireysel veya toplu olarak direnmek de suç olarak kabul edilmiştir. Bu suçların temel cezası, 6 ay hapis ve 7.500 veya 25.000 Euro para cezası olarak belirlenmiştir. Suçun organize şekilde işlenmesi halinde yaptırım 9.000 Euro ve 2 yıl hapis cezasına yükselmekte; işbirliği yapılması hâlinde ise 3.750 Euro ve 6 ay hapis cezasına düşmektedir.

1.3.5. Rusya’da Vergi Suçları

Rusya’da da vergi davranışı ihlâl eden davranışlar, hem idari hem de cezai yaptırıma tabi olabilmektedir. İdari yaptırımlar, Rusya Federasyonu Vergi Kanunu (RFVK)¹⁰⁶,nda, cezai yaptırımlar ise Rusya Federasyonu Ceza Kanunu (RFCK)¹⁰⁷,nda düzenlenmiştir¹⁰⁸. Vergi kabahatlerine ilişkin uygulama ilkeleri ve vergi kabahatleri ve suçları arasındaki ilişki ise RFVK 1. Kitabının 6. Kısımının 15. bölümünde düzenlenmiştir. Rusya’daki yaptırım sistemi, diğer ülkelere göre daha farklı düzenlenmiştir. RFVK’da düzenlenen yaptırımlar da mahkeme tarafından uygulanmaktadır. Dolayısıyla kanunda yer alan yaptırımların uygulanması için vergi idaresi mükellefe dava açmaktadır.

Öncelikle, RFVK 107. maddesinde, vergi kabahatlerinden sorumlu tutulmak için cezai ehliyet yaşı 16 olarak belirlenmiştir. Ayrıca, hem gerçek hem de tüzel kişiler veya organizasyonların vergi cezalarından sorumlu olabilmektedir. Vergi kabahatlerinin suçlarla olan ilişkisi ise 108. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, vergi kabahatleri bakımından da kanunilik ilkesi geçerlidir. Ayrıca, vergi kabahatlerine sebep olan bir davranış hakkında RFVK’da yer alan hükümlerin uygulanması, fiilin RFCK’da öngörülen suç unsurlarını içermemesine bağlanmıştır. Dolayısıyla Rusya’da bir vergi suçunun söz konusu olduğu hâllerde RFVK değil RFCK uygulanacaktır. Ancak hem kabahate hem de suça konu olabilecek bir davranışın bir kurum çatısında işlenmesi

¹⁰⁶ Kanunun İngilizce tam metnine https://www.nalog.gov.ru/eng/tax_legislation/tax_code_of_russia/ adresinden erişilmiştir. (08.06.2022).

¹⁰⁷ Kanunun İngilizce tam metnine <https://www.legislationline.org/> adresinden erişilmiştir. (08.06.2022).

¹⁰⁸ Anna V. Serebrennikova ve diğerleri, “Legal Comparative Analysis Of Main Specific Features of Tax Crimes in Russia And Germany”, *The Turkish Online Journal of Design, Art and Communication – TOJDAC*, March 2018 Special Edition, s. 452.

halinde ise bu ilke uygulanmamaktadır. 108. maddenin 4. fıkrasına göre, bir kurumun vergi kabahatinden sorumlu olması, kurum yetkililerini idari veya cezai sorumluluktan kurtarmaz.

Rusya’da vergi kabahatleri bakımından da masumiyet karinesi uygulanmaktadır. 108. maddenin 6. fıkrası hükmüne göre, bir kişi, suçluluğu etkili bir mahkeme kararı ile kanıtlanıncaya kadar masum sayılacaktır. Kişiden suçsuzluğunu ispat etmesi istenemez. Vergi suçu işlendiğini ve bu suçun kişi tarafından işlendiğini kanıtlama yükü vergi dairesine verilmiştir.

Hapis cezası gerektiren vergi suçları ise RFCK’nın Özel hükümlerini düzenleyen 2. Kitabının ‘Ekonomik Alandaki Suçlar’ başlıklı 8. Kısımının ‘Ekonomik Faaliyet Alanındaki Suçlar’ başlıklı 22. bölümünde, 198. ve 199. maddelerinde düzenlenmiştir. Rusya’da vergi kaçakçılığı suçu en çok haksız KDV iadesi, vurguncu şirketler ve çalışan ücretlerinin düşük gösterilmesi şeklinde işlenmektedir¹⁰⁹. Anılan madde düzenlemeleri şu şekildedir:

Madde 198: “*Gerçek Kişilerin Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Kaçırması:*

1. Gerçek kişinin beyanname vermenin zorunlu olduğu hallerde gelir beyanname vermemesi veya beyanname yanlıı gelir ve giderler verileri göstermek veya diğer herhangi bir yolla vergi kaçırması ve diğer yükümlülükleri büyük ölçekte kaçırması halinde, kişi,-

100.000 ilâ 300.000 ruble veya kendi ücreti ile diğer gelirleri toplamının bir ilâ iki yıllık süresi kadar miktarda para cezası veya bir yıla kadar zorunlu çalışma veya altı aya kadar hapis veya iki yıla kadar özgürlükten yoksun bırakma cezası ile cezalandırılabilir.

2. Kişinin özellikle büyük ölçekte vergi kaçırması veya bu madde veya 194. veya 199. maddelerde belirtilen suçları işlemekten daha önce hüküm giymiş olması hâlinde, kişi,

¹⁰⁹ Kaya vd., *age.*, s. 148; Anna P. Kireenko ve diğerleri, "Sector-specific characteristics of tax crime in Russia." *Journal of Tax Reform* Yıl 2019, Sayı 5.3, s. 260.

200.000 ilâ 500.000 ruble veya kendi ücreti ile diğer gelirleri toplamının on sekiz ay ilâ üç yıllık süresi kadar miktarda para cezası veya üç yıla kadar zorunlu çalışma veya özgürlükten yoksun bırakma cezası ile cezalandırılabilir.

1. Not: Kaçırılan vergi miktarının art arda 3 yıl 600.000 rubleyi veya ödenmesi gereken vergilerin %10'unu veya 1.800.000 rubleyi aşması hâlinde suç büyük ölçekte; art arda 3 yıl 3.000.000 rubleyi veya ödenmesi gereken vergilerin %20'sini veya 9.000.000 rubleyi aşması hâlinde özellikle büyük ölçekte işlenmiş sayılır.

2. Bu maddede öngörülen suçu ilk kez işleyen kişi, gecikmiş tutarı, cezaları ve Vergi Kanunu'nda öngörülen para cezasının toplamını tam olarak ödemediği takdirde cezai sorumluluktan kurtulur.”

Madde 199: “Kurumların Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Kaçırması:

1. Kurumun sahte gelir ve giderler verileri veya başka muhasebe belgeleri göstererek veya başka bir yolla vergi kaçırması ve ayrıca diğer yükümlülükleri büyük ölçekte kaçırması halinde,

100.000 ilâ 300.000 ruble veya kendi ücreti ile diğer gelirleri toplamının bir ilâ iki yıllık süresi kadar miktarda para cezası veya iki yıla kadar zorunlu çalışma veya üç yıla kadar belirli faaliyetlerden yoksun bırakma veya altı aya kadar hapis cezası veya iki yıla kadar özgürlükten yoksun bırakma cezası ile cezalandırılabilir.

2. Aynı fiilin

a) gizli bir anlaşma ile bir grup kişi tarafından;

b) özellikle büyük ölçekte işlenmesi halinde,

200.000 ilâ 500.000 ruble veya kendi ücreti ile diğer gelirleri toplamının bir yıl ilâ üç yıllık süresi kadar miktarda para cezası veya beş yıla kadar zorunlu çalışma veya üç yıla kadar belirli faaliyetlerden yoksun bırakma veya altı yıla kadar özgürlükten yoksun bırakma cezası ile cezalandırılabilir.

1. Bu madde ve 199.1 maddesinde büyük ölçek, kaçırılan vergi miktarının art arda 3 yıl 2.000.000 rubleyi veya ödenmesi gereken vergilerin %10'unu veya 6.000.000 rubleyi aşması hâlinde suç büyük ölçekte; art arda 3 yıl 10.000.000 rubleyi veya ödenmesi

gereken vergilerin %20'sini veya 30.000.000 rubleyi aşması hâlinde özellikle büyük ölçekte işlenmiş sayılır.

2. Bu maddede ve 199.1 maddesinde öngörülen suçu ilk kez işleyen kişi, gecikmiş tutarı, cezaları ve Vergi Kanunu'nda öngörülen para cezasının toplamını tam olarak ödediği takdirde cezai sorumluluktan kurtulur.”

Görüldüğü üzere, Rusya vergi ceza sisteminde gerçek kişilerin yanı sıra kurumlar da fail olabilmektedir. Buna ek olarak, RFCK 199.1. maddesinde, vergi acenteleri de vergilerin hesaplanması, mahsup edilmesi veya havale edilmesine ilişkin görevlerini kişisel çıkarları doğrultusunda yerine getirmemesi durumunda kurumlar gibi vergi kaçırma suçundan sorumlu tutulmaktadır.

RFCK 199.2. maddesinde ise vergi ve diğer yükümlülüklerden kurtulmak için tacir ve kurumların sermaye ve mülklerinin gizlenmesi suç olarak düzenlenmiştir. Anılan madde düzenlemesi şu şekildedir:

Madde 199.2: “Vergi ve diğer yükümlülüklerden kurtulma amacıyla tacir ve kurumların sermaye ve malvarlığının gizlenmesi

Rusya Federasyonu vergi ve harçlarla ilgili yasalarına göre ödenmesi gereken vergi ve diğer yükümlülüklerinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi amacıyla, bir kurumun veya tacirin sermayesinin veya malvarlığının, kurumun sahibi, başkanı veya yönetim işlerini yürüten başka biri tarafından büyük ölçüde gizlenmesi,

200.000 ilâ 500.000 ruble veya kendi ücreti ile diğer gelirleri toplamının on sekiz ay ilâ üç yıllık süresi kadar miktarda para cezası veya beş yıla kadar zorunlu çalışma veya üç yıla kadar belirli faaliyetlerden yoksun bırakma veya beş yıla kadar özgürlükten yoksun bırakma cezası ile cezalandırılabilir.”

Rusya'da vergi suçları ile ilgili son düzenleme ise ticari sır ve vergi ile bankacılık sırlarının açıklanmasıdır. Sahibinin izni olmadan bu bilgilerin açıklanması hâlinde 200.000 rubleye kadar veya kişinin gelirlerinin 18 aylık tutarı kadar para cezası, 5 yıla kadar zorunlu çalışma veya hapis cezası öngörülmüştür.

Rusya’da vergi gelirlerinin yaklaşık %30’unun vergi kaçakçılığı nedeniyle tahsil edilemediği tahmin edilmektedir¹¹⁰. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı ile mücadelede yer alan hapis cezası düzenlemeleri aktif olarak kullanılmaktadır. Kanun koyucu, savcılık ve vergi idaresi, vergi kaçakçılığı ile mücadelede etkin bir rol üstlenmiştir.

1.3.6. Çin’de Vergi Suçları

Çin’de vergi kurallarının ihlâl edilmesi halinde, hem idari hem de cezai yaptırımlar söz konusu olabilmektedir. İdari yaptırımlar para cezası olarak uygulanmaktadır. Örneğin, ödenmeyen veya geç ödenen vergiler için, ödenmeyen verginin günlük %0,05’i tutarında gecikme cezasına ek olarak ödenmeyen verginin %50’sinden 5 katına kadar para cezası kesilmesi söz konusu olmaktadır¹¹¹. Cezai yaptırımlar ise suç olarak kabul edilen davranışlar neticesinde uygulanmaktadır. Çin Halk Cumhuriyeti’nde vergi suçları, Çin Halk Cumhuriyeti Ceza Kanunu (*Criminal Law of the People's Republic of China – CPRCL*) ‘nda düzenlenmiştir¹¹². Suç olarak kabul edilen fiilin işlenmesi halinde idari ve cezai yaptırımlar beraber uygulanmaktadır.

Sistematik bakımdan vergi suçları, CPRCL’nin ‘Sosyalist Piyasa Ekonomisine Karşı Suçlar’ başlıklı 3. Kısımının, ‘Vergi Tahsilatı ve Yönetimine Karşı Suçlar’ başlıklı 6. bölümünde 201-212. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Türkiye’deki kaçakçılık suçuna benzer suçları düzenleyen hükümlerden bazıları şu şekildedir:

Madde 201: “*Hesap defterlerinin veya muhasebe kayıtlarının sahtesini yapma, değiştirme, gizleme, tahrif etme; asılsız harcama yapma, kayıt yapmamak veya geliri düşük kaydetmek, vergi idaresi tarafından yapılan tebligattan sonra sonra vergi beyannamesini ibraz etmemek veya yanlış ibraz etmek, ödenmesi gereken verginin %10’u*

¹¹⁰ Sergey Anofrikov ve Vera Afonchikova, “Tax Crimes As Threat To Economic Security of the State”, *48th International Scientific Conference on Economic and Social Development – "Managerial Issues in Modern Business"* - Warsaw, 25-26 November 2019, Book of Proceedings, s. 335.

¹¹¹ Vivian Yao, Need to Know – Tax Evasion in China, <https://www.roedl.com/insights/newsletter-china/2021-09/tax-evasion-in-china>, (11.06.2022); Erdem İzzet Külçür ve Yiliyaer Abudureyimu, “Çin Halk Cumhuriyeti Ekonomik Düzeninin Ceza ve İdari Ceza Hukuku Aracılığıyla Korunması”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Yıl 2018, Cilt 13, Sayı 146, s. 78.

¹¹² Kanunun İngilizce tam metnine <https://www.fmprc.gov.cn/ce/cgvienna/eng/dbtyw/jdwt/crimelaw/t209043.htm> adresinden erişilmiştir. (11.06.2022).

ila %30'u arasındaki tutarda vergiyi ödememek, az ödemek veya kaçırmak veya vergi kaçakçılığından iki idari yaptırım uygulandıktan sonra tekrar vergi kaçırmak fiillerinden dolayı suçlu bulunan mükellefler, 3 yıla kadar hapis veya tutukluluk ile kaçırılan verginin %100'ü ilâ %500'ü tutarında para cezası ile cezalandırılır. Kaçırılan miktarın ödenmesi gereken verginin %30'unu veya 100.000 yuani aşması halinde, suçun cezası, 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezası ve kaçırılan verginin %100'ü ilâ %500'ü tutarında para cezası olacaktır.

Ödenmesi gereken verginin %10'unu veya 10.000 yuani aşan tevkifat veya tahsilatı az ödemek veya ödememek amacıyla üst fıkradaki yollardan birini kullanan vergi sorumluları hakkında üst fıkra da yer alan cezalar uygulanır.

Yukarıdaki iki fıkra hükmü tespit edilmeden önce fiillerin birden fazla kez yapılması durumunda, kaçırılan verginin toplam tutarı dikkate alınır.”

Madde 202: “Vergi ödemeyi reddetmek amacıyla şiddet ve tehdit yollarına başvurmak, 3 yıla kadar hapis veya tutukluluk ile reddedilen verginin %100'ü ilâ %500'ü arasında para cezası ile; ciddi davalarda 3 yıldan 7 yıla kadar hapis ve reddedilen verginin %100'ü ilâ %500'ü arasında para cezası ile cezalandırılır.”

Madde 203: “10.000 ilâ 100.000 yuan tutarında, ödenmesi gereken vergileri tahakkuk ettirmeyen veya vergi organlarının borçlu olunan vergiyi tahsil etmesini engellemek amacıyla malvarlığını gizleyen ve devreden mükellefler, 3 yıla kadar hapis veya tutukluluk ile ayrıca tahakkuk ettirilmeyen verginin %100'ü ilâ %500'ü arasında para cezası ile cezalandırılır. Tutarın 100.000 yuani aşması hâlinde ceza, 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezası ile tahakkuk ettirilmeyen verginin %100'ü ilâ %500'ü arasında para cezasıdır.”

Madde 204: “Büyük miktartlı ihracat vergi iadelerinde dolandırıcılık amacıyla sahte ihracat raporu veya hileli yollar kullanılması, 5 yıla kadar hapis veya tutukluluk ile dolandırılan vergi iadesinin %100'ü ilâ %500'ü arasında para cezası ile cezalandırılır. Ciddi mahiyette büyük miktartlı davalarda ceza, 5 yıldan 10 yıla kadar hapis veya tutukluluk ile dolandırılan vergi iadesinin %100'ü ilâ %500'ü arasında para cezası; fevkalade büyük miktartlı davalarda ve özellikle ciddi mahiyetteki davalarda ceza, 10

yıldan müebbet kadar hapis ile dolandırılan vergi iadesinin %100'ü ilâ %500'ü arasında para cezası veya müsadere cezasıdır.

Ödediği verginin iadesini almak için yukarıdaki fıkradaki hileleri kullanan mükellefler, 201. madde hükmüne göre cezalandırılır. Hileli yollarla ödediğinden daha fazlasını talep eden mükellefler ise yukarıdaki fıkra hükümlerine göre cezalandırılır.”

Bu hükümler dışında, 205. maddede ihracat vergilerinin mahsup veya iadelerinde dolandırıcılık amacıyla KDV ve diğer faturaların yanlış düzenlenmesi; 206. maddede ise sahte KDV faturası basmak veya basıp satmak suç olarak kabul edilmiştir. Bu suçların temel cezası, 20.000 ilâ 200.000 yuan arasında para cezası ile üç yıla kadar hapis olarak belirlenmiştir. Nispeten büyük miktarda ve ciddi davalarda 50.000 ilâ 500.000 yuan arasında para cezası ile 10 yıla hapis; büyük nitelikteki ve özellikle ciddi mahiyetteki davalarda 10 yıldan müebbet kadar hapis ile 50.000 ilâ 500.000 yuan arasında para cezası veya müsadere; fevkalade büyük ve devlette ağır bir kayba sebep olan davalarda müebbet hapis veya ölüm ve müsadere cezası öngörülmüştür¹¹³.

Sahte faturaların satışını taahhüt etmenin cezası ise 207. maddede belirlenmiştir. Suçun temel cezası 3 yıla kadar hapis ve 20.000 ilâ 200.000 yuan para cezasıdır. Nispeten büyük miktarda davalarda ceza 3 yıldan 10 yıla kadar hapis ve 50.000 ilâ 500.000 yuan arasında para cezası; büyük nitelikteki davalarda ise ceza 10 yıldan müebbet kadar hapis ile 50.000 ilâ 500.000 yuan arasında para cezası veya müsadere olarak belirlenmiştir.

Bu hükümler, faturaları sahte olarak basan, düzenleyen ve kullananlar hakkında düzenlenmiş hükümlerdir. Faturaları satın alan kişiler hakkındaki ceza ise 208. maddede belirlenmiştir. Anılan maddeye göre, sahte faturayı alan kişiler 5 yıla kadar hapis ve 20.000 ilâ 200.000 yuan arasında para cezası ile cezalandırılacaktır. Satın alınan sahte faturaların kullanılması veya yeniden satılması halinde ise ceza 205., 206. ve 207. maddelere göre belirlenecektir.

¹¹³ Ekonomik suçlar için öngörülen ölüm cezaları, ceza kanununda ölüm cezasına tabi toplam altmış sekiz suçun % 27,94'ünü ve ölüm cezasına tabi kırk dört şiddet içermeyen suçun %43,18'ini oluşturmaktadır. Zhao Bingzhi, ve Yunfeng Wan, "On limiting and abolishing the death penalty for economic crimes in China", *Chinese Sociology & Anthropology* Yıl 2009, Sayı 41.4, s. 18.

Çin’de yalnızca gerçek kişiler değil; kurumlar da cezai sorumluluğa sahiptir. CPRCL 30. maddesinde kurumların ceza sorumluluğu düzenlenmiş, devamında ise gerçek kişilerin ceza sorumluluğu saklı kalmak üzere kurumlar hakkında adli para cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır¹¹⁴.

Bu bağlamda, vergi suçlarının kurum lehine işlenmesi halinde hem kurum hem de gerçek kişiler cezalandırılacaktır. Kurum, hükümde yer alan para cezasına tabi iken suçun işlenmesi ile bağlantılı olan veya doğrudan sorumlu olan personel hakkında da suçun ağırlığına göre 3 yıldan müebbeteye kadar değişen sürede hapis cezası uygulanacaktır. Cezadan sorumlu tutulan personel genellikle genel müdür, mali müdür, müdür veya mali muhasebeci olmaktadır¹¹⁵.

Çin’de vergi suçları hakkında öngörülen cezalar oldukça ağırdır. Ayrıca, kasıtlı olarak işlenen suçlarda zamanaşımı yoktur; süresiz olarak takibi mümkündür¹¹⁶. Ancak vergi suçunun tespit edilmesinden sonra, vergi dairesi tarafından hesaplanarak mükellefe bildirilen vergi aslı, gecikme cezası ile diğer para cezalarının zamanında ödenmesi hâlinde kişi veya kurum hakkında ceza soruşturmasına başlanmaz.

1.4. Türkiye’de Vergi Suçları

Vergi suçları, kamu düzenini bozduğu için hürriyeti bağlayıcı yaptırıma tabi tutulmuştur. Kamu düzenini bozarak vergi suçuna yol açan hareketler, VUK 359 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi suçları temel olarak kaçakçılık, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetini ihlâl olarak sayılmaktadır¹¹⁷. Kaçakçılık suçu

¹¹⁴ E. İ. Külçür ve Y. Abudureyimu, *agm.*, s. 78.

¹¹⁵ V. Yao, *agm.*

¹¹⁶ V. Yao, *agm.*

¹¹⁷ Öğretide, vergi suçları olarak sayılan bu üçü dışında haysiyet ve şerefe tecavüz suçları ile ekim sayım beyanlarını denetlememe suçları da sayılmaktadır (bkz: D. Şenyüz, *age.*, s. 446-449; Ş.E. Çomaklı ve A. Ak, *age.*, s. 89-92). Ancak VUK’un, Suçlar ve Cezaları başlıklı Üçüncü Bölümü’nde kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapan memurlar olmak üzere üç temel suç düzenlenmiştir. Çalışmada, kanunun sistematigi göz önünde bulundurularak bu üç suç çalışma kapsamına alınmış, haysiyet ve şerefe tecavüz ile ekim sayım beyanlarını denetlememe suçları kapsam dışında bırakılmıştır. (Vergi Suçlarının kapsamını bu şekilde tutan çalışmalar için bkz: Öncel vd., *age.*, s.212 vd, Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Ankara 2014, s.106 vd., N. Saban, *age.*, s. 468, dipnot 3)

mükellefin vergi ödevini ağır şekilde ihlal etmesi nedeniyle kabul edilmiş olup temel amaç vergi ödevinin yerine getirilmesini sağlamak ve vergi kaybını engellemektir. Mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetini ihlal suçlarında ise vergi düzeninin memur tarafından bozulması söz konusudur. Bu suçlar, idarenin vergi alacağı konusundaki uygulamalarının sınırını oluşturmakta, idareye verilen birtakım ödevlerin ihlal edilmesi halinde ilgili memura uygulanacak yaptırımları düzenlemektedir.

1.4.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu

Kaçakçılık, kelime anlamı olarak “*devletin yasalarına karşı gelinerek yapılan ticaret*” olarak tanımlanmaktadır¹¹⁸. Kaçakçılık fiilinin Türk Ceza mevzuatında yalnızca vergi kaçakçılığından ibaret olmadığı görülmektedir. 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nda, suça konu kaçakçılık fiilinin tanımına yer verilmemiş; ancak bu suça konu fiiller kanunun üçüncü maddesinde münferiden sayılmıştır. Bu kanunda gümrük vergisine ilişkin olarak kaçakçılık fiillerinin VUK’tan farklı olarak düzenlendiği görülmektedir. Anılan kanunda, kaçakçılık suçunun genel olarak eşyanın ülkeye sokulması sırasında gümrük işlemlerinin tam veya gereği gibi uygulanmaması olduğu ifade edilebilecektir. Fiillerin yanı sıra, gümrük kaçakçılığına konu olan fiillerin yargılama usulü de özel olarak bu kanunla düzenlenmiş olup bu çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Vergi mevzuatımızda düzenlenmiş olan kaçakçılık fiili de yine kanunda tanımlanmamış, kaçakçılık olarak kabul edilen fiiller münferiden sayılmıştır. İster vergi mevzuatında ister gümrük mevzuatında düzenlenmiş olsun; kaçakçılık fiillerinin devletin ekonomik düzeninden ciddi bir sapmaya neden olduğu görülmektedir.

Vergi kaçakçılığının suç olarak kabul edilerek ağır yaptırıma tabi tutulması, antik çağlara dek uzanmaktadır. Vergi kaçakçılığı fiilinin verginin uygulanması ile beraber başlaması gibi; suç kabul edilip cezalandırılması da yine vergi alınması ile beraber başlamıştır. Tarihte bilinen ilk vergi ayaklanmasının sonucunda seçilen hükümdar Urukagina’nın koyduğu kurallar olarak yine tarihte ilk yazılı kanun olarak kabul edilen

¹¹⁸ Türk Dil Kurumu, *Güncel Türkçe Sözlük*, <https://sozluk.gov.tr/>, (02.09.2020).

“Urukagina Kanunları”nda vergiyle ilgili hükümler olduğu bilinmektedir¹¹⁹. Yine bilinen ilk yazılı kanunlardan olan Hammurabi Kanunları’nda da vergi kaçırmanın cezası ölümdür¹²⁰. Dolayısıyla vergi kanunlarına aykırı davranışların cezalandırılması ilkel dönemlere dek uzanmaktadır. İkel dönemlerde, vergi ödemeyenler sürgün veya ölüm ile cezalandırılmakta idi. Vergi ödemeyenlerin zindana atılması, işkence veya ölüme terk gibi sert uygulamaların 15. yüzyıla kadar devam ettiği bilinmektedir¹²¹.

Orta Çağ’ın sona ermesi ile beraber Yeni Çağ’da akılcılık, bireysellik ve özgürlük kavramları ön plana çıkmış, ekonomi yönünü tarımdan ticarete doğru çevirmeye başlamıştır¹²². Verginin medeniyetin kurulmasındaki önemli bir öge olduğu ve tarihi değiştiren Magna Carta, Fransız İhtilali, ABD’nin bağımsızlığı gibi toplumsal olayların sebebi ve yönetenlerle yönetilenler arasında anlaşmazlık ve çatışma nedeni olduğu bilinmektedir. Böylece vergi kaçakçılığına verilen cezalar da hafifletilerek para cezası ve hapis cezasına doğru evrilmeye başlamıştır.

Osmanlı İmparatorluğu’nda da Fatih Kanunnamesinden başlayarak İmparatorluk tarihi boyunca çıkarılan Kanunnamelerde vergi ile ilgili hükümlere detaylı bir şekilde yer verilmiştir. Bu kanunnamelerle, vergilerin miktar, çeşit ve oranlarının yanı sıra, vergisini ödemeyenlere ve vergi toplamakla görevlendirilenlerin kanunlara aykırı vergi toplaması ve halka zulmetmesi halinde görevlilere uygulanacak yaptırımlar da düzenlenmiştir¹²³. Tanzimat dönemi ile beraber, vergi suçları ve yaptırımları daha sistematik şekilde düzenlenmeye başlamıştır. Örneğin, 1840 Tarihli Kanun’da vergi ödemeyenlere hapis cezası öngörülmüş; ancak süresi belirtilmemiştir¹²⁴. 1876 Kanuni Esasi ile mali hükümler düzenlenmiş, Temettü Vergisi Nizamnamesi ile vergi kaçakçılığı benzeri suçlar

¹¹⁹ David F. Burg, *A World History of Tax Rebellions*, Routledge, Oxfordshire 2004, s.10.

¹²⁰ Susandra J. Van Wyk, “The Concealed Crime of the Naditu Priestess in § 110 of the Laws of Hammurabi”, *Journal for Semitics*, Yıl 2015, Sayı 24 (1), s. 111.

¹²¹ Ramazan Armağan, İclal Dağlıoğlu Şanlı ve Süleyman Dikmen, “İlginç Vergi Örnekleri Kapsamında Verginin Tarihsel Gelişiminin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2016, Sayı 339, s. 41.

¹²² Armağan vd., *agm.*, s. 42.

¹²³ Uriel Heyd, *Studies in Old Ottoman Criminal Law*, Edited By V.L. Menage, Oxford 1973, s. 114.

¹²⁴ Fatma Karakaş Doğan, *Cezanın Amacı ve Hapis Cezası*, İstanbul 2010, s. 118.

düzenlenmiş ve 11 Nisan 1918 Sayılı Kanun ile vergide hile ve vergi kaçakçılığı suçları düzenlenmiştir¹²⁵.

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında kanunlar benzer şekilde uygulanmaya devam etmiştir. İlerleyen yıllarda aşarın kaldırılması gibi vergide sistem değişikliklerine gidilse de genel bir vergi kanunu yürürlüğe konulmadığından kaçakçılık suçlarının yaptırımını değişik yasalarda dağınık şekilde yer almıştır¹²⁶. Örneğin, 2345 Sayılı Kanun'da hesap hilesi veya çift defter bulundurma gibi fiiller suretiyle vergi kaçırılması durumunda dört kat vergi ile beraber hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanacağı düzenlenmiştir¹²⁷

1950 yılında yürürlüğe giren 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile birlikte vergi kaçakçılığı düzenlenmiştir. Anılan Kanun'un "Kaçakçılığın Tarifi" başlıklı 324. maddesinde kaçakçılık fiilleri, "Kaçakçılıkta Ceza" başlıklı 325. maddesinde ise yaptırımını düzenlenmiştir¹²⁸. Bu kanunda, 213 Sayılı VUK'tan farklı olarak kaçakçılık fiilinin gerçekleşmesi için vergi ziyayı şartı arandığı ve yaptırım olarak sadece idari para cezası verildiği, hapis cezasına yer verilmediği görülmektedir.

Mülga 5432 Sayılı Kanunda değişiklik yapan 5815 Sayılı Kanun ile ilk defa "hileli vergi suçları" kabul edilmiş ve hileli vergi suçunu işleyenler hakkında 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür¹²⁹. Böylece hukuk sistemimizde ilk defa vergi kaçakçılığı suçunun hapis cezası ile cezalandırılması söz konusu olmuştur.

01.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ise bugün halen yürürlükte. Beş ayrı kitaptan oluşan Kanun, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları ile cezaları, "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabın, "Vergi cezaları" başlıklı ikinci kısmın "Suçlar ve Cezaları" başlıklı Üçüncü Bölümü'nde düzenlemiştir.

¹²⁵ Sevim Gülce Oslu, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2013, s. 22.

¹²⁶ S. Donay, *age.*, s. 40.

¹²⁷ Adnan Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul 2016, s. 35. (Kısaca: *Vergi Kaçakçılığı Suçları*)

¹²⁸ 15 Haziran 1949 Tarih ve 7233 Sayılı Resmi Gazete.

¹²⁹ 24 Temmuz 1951 Tarih ve 7866 Sayılı Resmi Gazete.

Bu bölümün ilk maddesi olan 359. madde ise kaçakçılık suçları ve cezalarını düzenlemektedir. 359. madde şu şekildedir:

“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 kaydederler;

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 hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan 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. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

ç) 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.

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

Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

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.

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

Buna göre, düzenlemede kaçakçılık suçları üç bent şeklinde düzenlenmiştir. Her bir bentte yer alan fiiller için öngörülen hapis cezasının alt ve üst sınırı farklıdır. 7394 S.K. ile yapılan değişiklik sonrasında üst sınır 8 yıla çıkarılarak alt ve üst sınır arasındaki makas daha çok açılmıştır. Bunun nedeni olarak, kimi zaman kaçakçılığa konu edilen vergi miktarının çok düşük olması; kimi zaman ise milyon TL'leri bulması olarak açıklanmaktadır. Bu durum fiiller arasında niceliksel değil niteliksel farklılardan kaynaklanmaktadır. Zira aşağıda daha detaylı açıklanacağı üzere bu suçların gerçekleşmesi için vergi ziyayı şartı aranmamaktadır. Kaçakçılık fiilleri arasındaki bu nitelik farkı, kanun koyucunun ceza politikası ile belirlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suç teorisi açısından değerlendirildiğinde suçun tehlike suçu ve şekli bir suç olduğu görülmektedir¹³⁰. Bunun nedeni, kanunda suçun oluşması için vergi ziyayının aranmamasıdır. Esasında, düzenlemenin ilk yürürlüğe girdiği tarihte kaçakçılık suçunun oluşması için vergi ziyayı şartı aranmakta idi. Ancak maddede 22.07.1998 Tarih ve 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile birlikte suçun oluşması için verginin ziyaa uğraması şartı kaldırılmıştır. Böylece vergi kaçakçılığı suçu zarar suçu olmaktan çıkıp tehlike suçuna dönüştürülmüştür¹³¹.

Bu fiillerin işlenmesi, devletin mali sisteminin ve belge düzeninin bozulması tehlikesini doğurmaktadır¹³². Kaçakçılık fiillerinin suç kabul edilerek cezalandırılmasında korunmak istenen hukuki yarar, kamu gelirleri ve dolayısıyla kamu yararı ile belge düzeni dolayısıyla kamu güvenidir¹³³. Bu sebeple fiilin işlenmesi, suçun işlenmiş kabul edilmesi için tek başına yeterli görülmüş; vergi ziyayı oluşması aranmamıştır. Bu fiillerin aynı zamanda vergi ziyayına da neden olması halinde ise 359. maddenin son fıkrası gereği ziyaa uğratılan tutarın 3 katı tutarında vergi ziyayı cezası ayrıca kesilecektir.

¹³⁰ D. Şenyüz, *age.*, s.400; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2014, s. 517; Şafak Ertan Çomaklı ve Ahmet Ak, *Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler*, Erzurum 2013, s. 48.

¹³¹ Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*, Ankara 2015, s. 543.

¹³² N. Saban, *age.*, s. 517.

¹³³ H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 85.

Bu durumda 500 TL vergiyi ziyaa uğratan mükellef de 500.000 TL vergiyi ziyaa uğratan mükellef de aynı madde hükmüne göre yargılanacaktır. Diğer bir deyişle, kaçakçılık fiilinin neticesinde meydana gelen vergi ziyayı, verilecek cezanın niteliğinde bir değişikliğe yol açmayacaktır. Ancak bu durum hükmedilecek cezanın tayininde önem taşımaktadır. Mahkeme, kanunun belirlediği alt ve üst sınırlar arasında cezayı belirlerken bu hususları göz önünde bulunduracaktır¹³⁴. Bu durum, aynı zamanda 7394 S.K. ile vergi kaçakçılığı suçunda öngörülen cezanın üst sınırının artırılmasına karşın, alt sınırının arttırılmamasının nedeni olarak da görülmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara uygunluk göstermeyen; oluşması için bir netice öngörülen fiil ise uygulamada “çift defter kullanma” olarak da bilinen hesap veya işlemlerin başka defter veya ortamlara kaydedilmesi fiilidir. Kanun koyucu, bu fiilin suç oluşturması için “vergi matrahını azaltacak şekilde” işlenmesini öngörmüştür. Bu fiilin niteliği ile ilgili bir görüş birliği bulunmamaktadır.

Taştan, bu fiilde vergi ziyayı değil; matrahın azalma sonucunun arandığını ve bunun bir cezalandırma şartı olduğunu söylemektedir¹³⁵. Saban ise burada vergi ziyayı arandığını; dolayısıyla netice verildiğini ve bu fiil bakımından suçun maddi suç olduğunu; diğer fiiller bakımından şekli suç olduğunu ifade etmektedir¹³⁶. Çavuş ise matrahın azalması ile vergi ziyasının farklı kavramlar olduğunu; matrahın azaldığı her durumda vergi ziyasının oluşmayabileceğini; çift defter tutulması fiilinin suç olarak tamamlanması için matrahı azaltıcı nitelikte olup ayrıca vergi ziyasının aranmayacağını söylemektedir¹³⁷. Bizim de katıldığımız bu görüşe göre, fiilin suç oluşturması için vergi matrahının

¹³⁴ “...Saniğin “2008 takvim yılında sahte fatura düzenleme“ suçunu işlediğinin iddia ve kabul olunduğu olayda; düzenlenen fatura sayısı ve miktarı da dikkate alınarak, somut olarak gerekçeleri açıklanmadan bir kısım yasal ibarelerin tekrarı ile yetinilip alt sınırdan uzaklaşarak temel hapis cezasının belirlenmesi... bozmayı gerektirmiştir.” Yargıtay 11. CD, 27.02.2020 T., 2017/9930 E., 2020/1904 K. Tarihli Kararı, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, (08.09.2020); “...Suça konu belgelerin sayısı ve kaybına neden olunan vergi bedeli ancak cezanın aşağı ve yukarı hadler arasında tayini sırasında yahut hafifletici neden olarak göz önüne alınabilecek niteliktedir.” Yargıtay CGK, 09.10.2001 T., 2011/161 E., 2011/211 K. Sayılı Kararı; N. Saban, *age.*, s.522, dipnot 59.

¹³⁵ Mehmet Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara 2015, s.35.

¹³⁶ N. Saban, *age.*, s. 519.

¹³⁷ A. Çavuş, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 50.

azalması yeterlidir. Öte yandan kanunda matrahın azalması bir netice olarak öngörülmüştür; dolayısıyla kanunun bu ifadesi bu fiili diğer kaçakçılık fiillerinden ayırarak suçun netice suçu olmasına neden olmaktadır.

Suçun faili, kanunda yazılı fiili gerçekleştirenlerdir. Burada değinilmesi gereken iki husus vardır. İlki, kaçakçılık suçu bir tehlike suçu olarak düzenlendiğine göre; failin vergi mükellefi veya sorumlusu olma şartı bulunmamaktadır. Fiili işleyen üçüncü kişi de fail olabilecektir. Önemli olan failin kastının varlığıdır¹³⁸. Uygulamada bu suçun faili genellikle mükellef veya sorumlulardır. Ancak üçüncü kişilerin de somut ilişkinin varlığı halinde fail olabileceği kabul edilmektedir. Bunun sebebi, kamu düzenini ağır ihlal eden kaçakçılık fiillerinin kim tarafından işlendiğine bakılmaksızın önlenmesi düşüncesidir¹³⁹.

Kaçakçılık suçu fiil bakımından serbest hareketli suç olarak değerlendirilmektedir¹⁴⁰. Suça konu fiiller 3 bentte düzenlenmiştir. Buna göre her bir bent grubundaki hareketlerden birinin yapılması, suçun oluşması için yeterlidir. Fail aynı bent içinde yer alan birden fazla fiili gerçekleştirse dahi bu tek suç sayılacaktır; ancak farklı bentlerdeki fiilin işlenmesi durumunda farklı suçlar oluşacaktır¹⁴¹. Bu durumda failin bu maddede yer alan birden fazla suçu işlemesi durumunda kanunun sistematığının dikkate alındığı ifade edilebilir.

VUK 359. maddesinde 15.04.2022 Tarih ve 7394 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde aynı bentte yer alan fiillerin işlenmesi halinde suç sayısı hesap dönemi esasına göre belirlenmekte idi. Buna göre aynı hesap dönemi içinde işlenen fiiller tek bir suçu oluştururken birden fazla hesap dönemine ilişkin fiillerin işlenmesiyle birden fazla suç işlenmiş olmaktadır¹⁴². Mahkeme kararlarında da yerleşmiş olan bu yorum, öğretide eleştirilmekteydi.

¹³⁸ A. Çavuş, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 71.

¹³⁹ Şafak Ertan Çomaklı, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Fail ve Cezai Sorumluluk*, Ankara 2008, s. 235.

¹⁴⁰ D. Şenyüz, *age.*, s. 400; N. Saban, *age.*, s. 519.

¹⁴¹ D. Şenyüz, *age.*, s. 402.

¹⁴² D. Şenyüz, *age.*, s. 403.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun kararından önce 11. Ceza Dairesi her tarh dönemine ilişkin fiilin ayrı suç oluşturduğu yönünde kararlar vermekte idi. Ceza Genel Kurulu'nun "...suçların oluşumu bakımından vergilendirme-tarh döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara; sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı anlaşılmaktadır..." şeklindeki kararı ışığında bu uygulamadan vazgeçilerek takvim yılı uygulaması başlamıştır¹⁴³. Ancak bu karar uygulamada başka adaletsiz sonuçlara yol açmakta idi. Uğur ve Elibol, bu kararı 1 Ocak-31 Aralık döneminde yüzlerce sahte fatura kullanılsa bile bu tek bir suç olacağı; ancak Aralık ve takip eden Ocak ayında iki sahte fatura düzenlenmesi halinde bu iki ayrı suç oluşturacağı ve sonuçta vergi failleri bakımından eşitsiz ve adaletsiz uygulamaya neden olacağı yönünde eleştirmişlerdir¹⁴⁴. Donay ise, Genel Kurul'un usulsüzlük cezalarını temel alarak cezai yargulamada teselsül kurumunun yorumlanmasını doğru bulmamış; suç işleme kararındaki kesintinin her olayın somut özellikleri dikkate alınarak hâkim teselsül hükümlerinin işletilmesi gerektiğini ifade etmiştir¹⁴⁵. 7394 S.K ile yapılan değişiklik sonrasında, TCK 43. maddesinde yer alan zincirleme suç hükümlerinin birden fazla hesap dönemini kapsayan vergi suçları bakımından uygulanacağı açıkça ifade edildiğinden artık faile tek bir ceza verilerek belirlenen ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılacaktır¹⁴⁶. Uygulamada adaletsizliğe sebep olan bu görüşün kanun değişikliği ile giderilmesi olumlu bir gelişme olmuştur.

¹⁴³ Bu görüş, Yargıtay CGK 5.3.2002T, 2002/11-28E, 2002/179 K. sayılı kararı sonrasında 11. CD tarafından uygulanmaya başlamıştır. Uğur ve Elibol, *age.* s.244-245, dipnot 457. Son yıllarda verilen benzer kararlar için bkz: "Sahte fatura düzenleme suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu ve her takvim yılı ayrı ayrı belirtilerek hüküm kurulması gerektiği..." Y 11. CD, 30.09.2019 T., 2016/12459 E., 2019/6758 K. Sayılı kararı; aynı yönde Ankara BAM 10. CD, 10.03.2017 T., 2016/236 E., 2017/271 K. Sayılı Kararı; Antalya BAM 10. CD, 13.01.2017 T., 2017/32 E., 2017/75 K. Sayılı Kararı. <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, (15.09.2020).

¹⁴⁴ H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 248-249.

¹⁴⁵ "...eğer kaçakçılık suçları ikinci döneme de uzanmakta ise ve de ortada bir kesintinin bulunmadığı da saptanırsa bu durumda yine teselsül hükümleri uygulanabilir " S. Donay, *age.*, s. 52-53.

¹⁴⁶ Mustafa Erkan Üyümez, *Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme*, Eskişehir 2016, s. 86

Hukuka aykırılık bakımından; kaçakçılık suçlarının ceza hukukundan ayrıldığı bir husus bulunmamaktadır. Bu bakımdan TCK’da yer alan genel hukuka aykırılık hallerinden birinin bulunmaması VUK 359. maddesinde yer alan fiillerin hukuka aykırı kabul edilmesi için yeterlidir.

Kusurluluk ise vergi kaçakçılığında esas failin belirlenmesi yönünden önem arz etmektedir. Ceza sorumluluğunun şahsiliği, ceza hukukunun temel ilkelerinden birisidir. Ancak VUK’un “Tüzel kişilerin sorumluluğu” başlıklı 333. maddesinin cezaların kanuni temsilciler hakkında uygulanacağını öngören ilk düzenleme şekli, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesinin korunması konusunda şüphe uyandırmıştı¹⁴⁷. Ancak daha sonra 143 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile idare bu kuşkuyu gidermiştir. Anılan Genel Tebliğ ile cezada şahsilik prensibi gereğince; bu düzenlemenin esas amacının şekli sorumlu olan kanuni temsilcinin değil; suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilcileri cezalandırmak olduğu ifade edilmiştir.

4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle beraber; 333. maddenin sonuna eklenen fıkra ile beraber cezaların filleri işleyenler hakkında hükmolunacağı açıkça yazılarak bu şüpheler giderilmiştir¹⁴⁸. Zaten ceza hukukunun genel prensibi olan kusur sorumluluğu esasının bu şekilde bir yorumla aşılması pek mümkün görünmemektedir. Hem Anayasanın 38. maddesinin 7. fıkrası; hem de TCK’nın 20. maddesi cezanın şahsiliği ve kusur sorumluluğu ilkesini güvence altına almaktadır. Yaygın faaliyet gösteren ve birden fazla kanuni temsilciye sahip tüzel kişilerde bu prensibin dışına çıkılarak objektif sorumluluk esası ile tüm kanuni temsilcilerin fiilden sorumlu tutulmaları adaletle bağdaşmayacaktır¹⁴⁹.

Manevi unsur yönünden ise, kaçakçılık fiillerinin kasten işleneceği kabul edilmektedir. 4369 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede sahte belge düzenleme ve

¹⁴⁷ VUK mülga madde 333: “Bu kanunun 344 (1-6 numaralı bentlerine giren fiiller) ile 358 ve 361’inci maddelerinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ve 361’inci maddelerinde öngörülen cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunur.”

¹⁴⁸ Öncel vd., *age.*, s. 213.

¹⁴⁹ Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara 2002, s. 43.

kullanma fiili için kanun metninde yer alan “bilerek” ifadesinin kaldırılmış olması o dönemde tartışmalara yol açmış ise de; 306 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile suçun ancak kasten işlenebileceği açıkça ifade edilmiştir.

Oysa Genel Tebliğ ile bu husus açıklanmasa dahi ceza hukukunun kasta ilişkin genel hükümleri uygulanarak aynı sonuca ulaşılabilecekti¹⁵⁰. Çünkü kaçakçılık fiillerinin saptanmasında yine ceza hukukunun maddi ve sübjektif unsurlarına ilişkin ilkeleri esas tutulmalıdır¹⁵¹. Nitekim TCK’nın 5. maddesi, genel hükümlerinin ceza içeren diğer kanunlar hakkında uygulanacağını öngörmektedir. 21. maddede ise suçun oluşmasının kasta bağla olduğu, 22. maddede taksirli fiilin cezalandırılmasının kanunda açıkça belirtilmiş olmasına bağlı olduğuna hükmedilmiştir. Bu nedenle VUK’ta hapis cezasına bağlanan fiillerin de ancak kasten işlenebileceği tartışmasızdır¹⁵².

Suçun oluşumu için genel kast yeterli olup ayrıca özel kast aranmamaktadır¹⁵³. Bunun anlamı, failin madde 359’da yer alan fiillerden birini bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesinin suçun oluşumu için yeterli görüleceğidir. Failin bu fiili işlerken vergi ziyaa uğratma veya ticari kâr elde etme veya iflasın saklanması gibi özel bir saikle hareket etmesinin veya etmemesinin önemi bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar ışığında, bu fiilleri işleyen kişilerin vergi kaçakçılığı suçundan 18 aydan 8 yıla kadar hapis istemi ile yargılanacağı ifade edilebilir. Kanuni düzenlemede, vergi kaçakçılığı suçu doğrudan vergi alacaklarını koruma gayesi gütmekte ve özellikle mükelleflerin vergi ödememek için başvurabileceği hileli yöntemleri suç kabul etmektedir. VUK’ta kabul edilen vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işini yapma suçları ise vergi düzeninin devlet organizasyonu içinde vergi işleriyle görevli olanlar tarafından devletin mali düzeninin ihlal edilmemesini amaçlamaktadır.

¹⁵⁰ M. Taştan, *age.*, s.24.

¹⁵¹ Öncel vd., *age.*, s. 213.

¹⁵² Ü.S. Üstün, *Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*, s. 307.

¹⁵³ M. Taştan, *age.*, s. 24; H. Taştan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, İstanbul 2018, s. 9.

1.4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

Mahremiyet, kelime olarak “gizlilik” anlamına gelmektedir¹⁵⁴. Vergi mahremiyetinden de anlaşılması gereken, vergi gizliliğidir. Vergi mahremiyeti, kavramsal olarak vergi yükümlüsünün sırlarının gizli tutulmasını ve kamu görevlileri tarafından açıklanmamasını ifade etmektedir¹⁵⁵. Vergi mahremiyeti, *vergi memurlarının ve vergi işi ile uğraşan diğer kimselerin görevleri dolayısıyla elde ettikleri gizli bilgileri ifşa edememeleri ve kendilerinin ve üçüncü kişilerin yararına kullanamamaları* şeklinde tanımlanmaktadır¹⁵⁶.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu diğer suçlardan ayıran husus, bu suçun koruduğu hukuki değerdir. Diğer vergi suçlarında hazine yararı korunurken; vergi mahremiyeti suçunda korunan yarar mükellefe aittir¹⁵⁷. Devletin egemenlik yetkisine dayanarak eşit olmayanlar arasında kurulan vergi ilişkisinde mükellefin tek ödevi bir miktar para vermektir ibaret değildir. Mükellef, aynı zamanda vergi olarak ödemesi gereken miktarın doğru hesaplanması için gereken bilgileri de eksiksiz ve doğru şekilde vermekle zorunlu tutulmuştur. Bu amaçla mükellefin sır olarak gördüğü ve üçüncü kişilerce bilinmesini arzu etmediği birtakım bilgileri devlete vermek zorunda tutulmuştur. Mükellefin bu zorunluluğu karşısında devlete de bu sırları koruma yükümlülüğü verilmiştir.

Vergi mahremiyetinin ihlalinin suç kabul edilmesi; mükelleflerin beyan ettikleri bilgilerin korunacağına ilişkin güven vereceğinden bir yandan onları doğru beyanda bulunmaya yönlendirecek; öte yandan vergi sisteminin kurumsallaşmasını

¹⁵⁴ TDK, *age*, <https://sozluk.gov.tr/>, (10.09.2022).

¹⁵⁵ Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2000, Sayı 141, s. 119.

¹⁵⁶ Ü.S. Üstün, *Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*, s. 308.

¹⁵⁷ Erdem Ateşoğlu, “Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Yıl 2019, Cilt 5, Sayı 1, s. 24.

sağlayacaktır¹⁵⁸. Ek olarak; mükelleflerin diğer mükelleflere ait bilgilere ve denetim raporlarına ulaşamaması denetimlerin ve cezaların caydırıcılığını arttırarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu güçlendirecektir¹⁵⁹.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, VUK 362. maddesinde düzenlenmiştir. “Vergi Mahremiyetinin İhlali” başlığını taşıyan madde şu şekildedir: “*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.*¹⁶⁰”

İdarenin vergi mahremiyetini ihlal yükümlülüğü ise VUK 5. maddesinde düzenlenmiştir. Suçun failleri, suç oluşturan fiiller ve hukuka uygunluk sebepleri 5. maddede hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla suçun unsurlarını yorumlamak için 5. madde metninden yararlanmak gerekmektedir.

Maddede, suçun failinin kimler olabileceği 4 bent şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nın hizmet aldığı şirket ortakları ve yöneticileri ile hizmet alımı yoluyla

¹⁵⁸ E. Sonsuzoğlu, *agm.*, s. 116; Şafak Ertan Çomaklı, “Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 2007, Sayı 26 (312), s. 136 (Kısaca: *Mahremiyet Kavramı*).

¹⁵⁹ Joshua D. Blamk, “In Defense of Individual Tax Privacy”, *Emory Law Journal*, Yıl 2011, Cilt 61, Sayı 2, s. 271.

¹⁶⁰ TCK 239 maddesi şu şekildedir:

“*Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür.*

Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

Bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet koşulu aranmaz.

Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”

çalıştırılan kişiler için mahremiyeti koruma yükümlülüğü öngörülmüştür¹⁶¹. Bu nedenle suçun mahsus (özgü) suç olduğu kabul edilmektedir¹⁶². Ancak fail olabilecekler bu sayılanlarla sınırlı olmayıp genişletici şekilde yorumlanmalıdır¹⁶³.

Mükellefe ait sırların görev nedeniyle öğrenilmesi; suçun faili olabilmek için yeterlidir¹⁶⁴. Hatta failin memur olması zorunluluğu dahi bulunmamakta; vergi ilişkisinin işleyişinde görevli olması yeterli görülmektedir¹⁶⁵. Burada önemli olan sırrın görev nedeniyle öğrenilmiş olmasıdır. Bilgilerin üçüncü kişilerden veya görevle ilgisiz bir sebeple öğrenilmesi durumunda suç oluşmayacaktır¹⁶⁶. Bu durumda, arama sırasında görevli kolluk kuvveti; soruşturma sırasında görevli zabıt kâtabi; vekâletnamesi olmasa dahi dava dosyasını inceleyen avukat bu suçun faili olabilecektir¹⁶⁷.

Suçun mahsus suç olması nedeniyle; TCK'nın 6. maddesi gereğince vergi ilişkisinde görevi olmayan diğer kişilerin suçun faili olması mümkün değildir. Ancak TCK 40. maddesinin 2. fıkrası gereği azmettiren veya yardım eden olarak cezalandırılmaları mümkündür¹⁶⁸. Örneğin; sırrın ifşa edilmesi için görevliye menfaat teklif eden kişi azmettiren olarak cezalandırılabilir.

Suç fiil yönünden değerlendirildiğinde, suçun ifşa etme veya kullanmak olmak üzere iki farklı hareket ile işlenebileceği görülmektedir. İfşa hareketi bakımından; suçun

¹⁶¹ 14.10.2021 Tarih ve 7338 Sayılı Kanun'un 13. maddesi ile VUK 5. maddesine 5. fıkrasından sonra şu hüküm eklenmiştir:

“Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri öğrendikleri sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususlar açısından bu maddede yazılı yasaklara, bu görevlerinden ayrılışları dahi, uymak zorundadır.”

¹⁶² E. Ateşagaoglu, *agm.*, s. 28; Ş.E. Çomaklı, *Mahremiyet Kavramı*, s. 158; D. Şenyüz, *age.*, s. 430.

¹⁶³ E. Sonsuzoğlu, *agm.*, s. 121.

¹⁶⁴ S. Donay, *age.*, s. 167.

¹⁶⁵ Çetin Arslan, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2013, Sayı 3 (2), s. 19; Çomaklı, *Vergi Mahremiyeti*, s. 138; Buminhan Duman, “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi”, *AÜHFD*, 65 (4) 2016, s. 1586.

¹⁶⁶ D. Şenyüz, *age.* s. 436; S. Donay *age.*, s. 167.

¹⁶⁷ D. Şenyüz, *age.* s. 436; Seyfettin Kara, “Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, *TAAD*, Yıl 2017, Sayı 32, s. 277.

¹⁶⁸ E. Ateşagaoglu, *agm.*, s. 28.

serbest hareketli suç ve sırf hareket suçu (neticesi hareket bağılı suç) olduğu kabul edilmektedir¹⁶⁹. Sırrın kullanılması hareketi ise kanunda “kendisinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanmak” şeklinde tarif edilmiştir¹⁷⁰.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, hukuka aykırılık unsuru bakımından özellik arz etmektedir. Fiilin TCK’da yer alan genel hukuka uygunluk hallerinden birinin varlığı halinde suç oluşturmayacağı şüphesizdir. Örneğin, bilginin açıklanmasına mükellefin rıza göstermesi, ifşa fiilini hukuka uygun hale getirecektir. Buna ek olarak VUK 5. maddesinin 3., 4. ve 5. fıkralarında açıklanan haller hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilerek suç oluşturmayacaktır¹⁷¹. Bu halleri kısaca Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin bilgilerin ilânı; ödenmemiş vergi ve cezaların Bakanlık tarafından açıklanması; adli ve idari soruşturmalar; sahte veya yanıltıcı belge kullanımının meslek odalarına bildirilmesi; vergi levhası ve kamu kurumları tarafından görevleri nedeniyle talep edilen bilgi ve belgelerin sunulması olarak sıralamak mümkündür.

Manevi unsur yönünden ise ayrı bir düzenleme yapılmadığından suç ancak kastla işlenebilecektir. Kastın varlığı için sırrı açıklayan ya da kullanan kamu görevlisinin fiilini bilmesi ve istemesi yeterlidir. Bunun dışında ayrıca mükellefe zarar verme kastı olmasına gerek yoktur¹⁷². Dolayısıyla genel kast yeterli olup özel kast aranmamaktadır.

Suç için öngörülen yaptırım ise atıf yoluyla düzenlenmiştir. VUK 362. maddesinde, bu fiili işleyenlerin TCK’nın 239. maddesine göre cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. Kanun metninde kullanılan “cezalandırılır” ifadesi öğretide farklı görüşlere neden olmuştur. Bir görüşe göre, yapılan atıf sadece ceza miktarına değil; maddenin

¹⁶⁹ D. Şenyüz, *age.*, s. 438; Ç. Arslan, *agm.*, s. 19.

¹⁷⁰ Öğretide bu fiilin niteliği ile ilgili bir görüş birliği bulunmamaktadır. Şenyüz (*age.* s.440), bu fiil bakımından netice suçu niteliği taşıdığını; Duman (*agm.* s.1590), bağı hareketli suç niteliği taşıdığını söylerken Sonsuzoğlu (*agm.* s.126) fiilin niteliğini değiştirmedini; ancak manevi unsur yönünden bu fiilde özel kast arandığını savunmaktadır.

¹⁷¹ Ç. Arslan, *agm.*, s.22.

¹⁷² H.H. Bayraklı, *age.*, s. 113; D. Şenyüz *age.*, s. 440; Neslihan Karataş Durmuş, “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 2017, Sayı 31, s. 401; kullanma fiilinde kullananın veya üçüncü kişinin yararı amaçlandığı için özel kast arandığı yönündeki görüş için bkz: E. Sonsuzoğlu, *agm.*, s. 126.

tümüne ilişkindir. Dolayısıyla bu fiilin işlenmesi halinde tüm cezalandırma koşulları bakımından TCK 239 uygulanacaktır¹⁷³. Diğer görüşe göre ise yapılan atıf yalnızca cezanın miktarına ilişkin olup diğer koşullar bakımından TCK genel hükümleri ile VUK hükümleri uygulanacaktır¹⁷⁴.

Bu farklılığın önemi, soruşturma şartı yönünden ortaya çıkmaktadır. TCK 239. maddesinde düzenlenen “*Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*” suçu şikâyete bağlı bir suç iken VUK’ta vergi mahremiyetinin ihlali halinde şikâyetle ilgili bir düzenleme yapılmamıştır. Bizim de katıldığımız görüşe göre, TCK’ya yapılan atfın 239. maddenin tamamına yapıldığından suçun şikâyete bağlı olduğu kabul edilmelidir. VUK hükümleri vergi suçlarının uygulanması bakımından özel kanun niteliğinde olsa dahi, hapis cezası içeren kanunlar bakımından genel kanun TCK’dır. Bu husus, TCK’nın 5. maddesinde “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*” şeklinde ifade edilmiştir. Dolayısıyla VUK bu konuda herhangi bir düzenleme yapmadığında yahut yapılan düzenleme yeterince açık olmadığında, ceza hukukunun genel ilkeleri ve genel ceza kanunları uygulanmalıdır.

Ceza hukukunda genel olarak şüpheli/sanık lehine yorum kuralları da bu noktaya işaret etmektedir. Bir suçun şikâyete bağlı olması şüpheli veya sanık lehine bir düzenleme olduğundan; şikâyet şartının vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından aranması gereklidir.

Öte yandan, kaçakçılık suçları bakımından kanun koyucu özel bir usul şartı öngörerek bunu VUK 367. maddesinde düzenlemiştir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından da; suç teşkil eden fiil VUK hükümlerinde tanımlandığına; suçun temel unsurları VUK hükümlerinde belirlendiğine göre şikâyet şartı konusundaki tartışmalara açıklık kazandırmak için VUK 362. maddesine “şikâyete bağlı olarak” ifadesinin eklenmesi yerinde olacaktır.

¹⁷³ D. Şenyüz, *age.*, s. 431; Funda Başaran Yavaşlar; “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Yıl 2008, Cilt 82, Sayı 6, s. 2855; B. Duman, *agm.*, s. 1582-1583.

¹⁷⁴ H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 485; Ç. Arslan, *agm.*, s. 26.

VUK 5. maddesinde, mahremiyeti koruma yükümlülüğü olanların, görevden ayrılışları dahi bu yükümlülüklerinin devam edeceği ifade edilmiştir. Suçun oluşmasında önemli olan sırrın görev sırasında ve görev nedeniyle öğrenilmiş olmasıdır. Dolayısıyla suç teşkil eden fiilin hiç işlenmemesi halinde, vergi mahremiyetini ihlal yasağının ömür boyu devam ettiği kabul edilmektedir¹⁷⁵.

Suçun temel cezası, TCK 239. maddesine yapılan atıf gereği bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır. TCK 239. maddenin 3. fıkrasında yer alan ağırlaştırıcı hâlin varlığı halinde ceza üçte biri oranında arttırılacak; 4. fıkrasında düzenlenen nitelikli halinde ise yaptırım 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezası olacaktır. Ayrıca, sırrı ifşa edilen kişinin bu nedenle uğradığı maddi ve manevi zararlarının tazminini isteme hakkı bulunmaktadır. Tazminat davası, idarenin hizmet kusuru sebebiyle tam yargı davası şeklinde idari mahkemede açılabileceği gibi; sırrı ifşa eden memura yönelik olarak asliye hukuk mahkemelerinde açılması mümkündür. İdari davalarda, tazminatı ödeyen idarenin kusurlu memura rücu etmesi mümkündür.

1.4.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu

Mükellefin özel işlerini yapma suçu, VUK 363. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'ta böyle bir suçun düzenlenmesinin nedeni, vergi idaresinde veya yargısında görevli olan kişilerin, vergi ilişkisinde hukuka aykırı olarak yükümlünün tarafında yer alarak devleti zarara uğramasına sebep olmaları endişesidir¹⁷⁶. İlgili düzenleme şu şekildedir:

“Bu Kanununun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyana

¹⁷⁵ B. Duman, *agm.*, 1585. Vergi mahremiyetini koruma yükümlülüğünün, kamu görevlisinin görevden ayrıldıktan sonra dava zamanaşımı süresinin dolması ile beraber sona ereceğine ilişkin görüş hakkında bkz: S. Donay, *age.*, s. 167.

¹⁷⁶ H.H. Bayraklı, *age.*, s. 119.

neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir.”

Buna göre, suçun temel unsurları aynı maddede değil, VUK 6. maddesinde düzenlenmiştir. Bu nedenle bu suçu suç genel teorisi bakımından değerlendirmek için 6. maddeye bakmak gereklidir. 6. maddenin son fıkrası ise şu şekildedir:

“Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar; mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.”

6. madde, vergi mahremiyeti yükümlülüğü olan kişilerin yapması yasak olan işlemleri düzenlemektedir. İlk fıkrada, 3. dereceye kadar olan yakınlarının işlerine bakması yasaklanmış; ikinci fıkrada vergi mükelleflerin özel işlerinin yapılması yasaklanmıştır. 363. madde ise sadece ikinci fıkraya aykırı davranışı cezai yaptırıma tabi tutmuş; ilk fıkraya aykırı hareket etmek suç olarak kabul edilmemiştir.

Suç, tip olarak sırf hareket suçu olarak kabul edilmektedir. Suçun oluşması için bir zarar şartı öngörülmediğinden, soyut tehlike suçu olarak kabul edilmektedir¹⁷⁷. Suçun faili, yalnızca 6. maddede sayılan memurlar olduğundan suç mahsus suç olarak nitelendirilecektir¹⁷⁸. 6. maddede, 5. maddenin aksine genişletici herhangi bir düzenlemeye yer vermemiştir. Bu nedenle bu suçu yalnızca memur olanlar işleyebilecektir. Suçun konusu hazinenin zarara uğraması tehlikesi, mağduru ise devlettir.

Suçun oluşması için aranan fiil, mükellefin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerinin yapılması olarak belirlenmiştir. Buna göre özel işin muhakkak vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olması gerekmektedir. Vergi ile ilgili olmayan başka bir özel işin yapılması durumunda suç oluşmayacaktır. Örneğin vergi müfettişinin vergi mükellefi arkadaşının ipotekli kredi sözleşmesine kefil olması suç oluşturmayacaktır.

¹⁷⁷ H.H. Bayraklı, *age.*, s. 124; H. Uğurlu ve M. Elibol, *age.*, s.490.

¹⁷⁸ H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 488; D. Şenyüz, *age.*, s. 442.

Hesap, yazı ve sair özel iş kavramı ise geniş yorumlamaya açık şekilde ucu açık bırakılmıştır. Mükellefin beyannamesini doldurma, defterlerini tutma veya mükellefe kanundaki boşlukları gösterme gibi hareketlerin özel iş kapsamında sayılacağı şüphesizdir. Ancak “sair özel iş” kavramı fiili belirsizleştirmekte olup kamu görevlilerinin hukuki güvenliğini zedelemektedir¹⁷⁹. Burada, vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili her işin özel iş olarak nitelendirilmemesi gerekir¹⁸⁰. Örneğin, vergi dairelerinde yapılandırma veya cezalarda indirimden faydalanma için maktu dilekçe koyulması, beyanname süreleri veya vergi kolaylıkları ile ilgili broşürlerin dağıtılması özel iş kapsamında değildir.

Suçta hukuka uygunluk sebepleri bakımından TCK genel hükümleri bu suç bakımından da geçerlidir. Buna ek olarak VUK 413. maddesinde “Mükelleflerin izahat talebi” başlığı ile düzenlenen Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılacak sirküler ve özelge uygulamaları bu suç için hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilmektedir¹⁸¹.

Manevi unsur bakımından ise suç ancak kasta işlenebilecektir. Failin yarar elde etmesi zorunlu değildir. Fail ücret almadığını beyan etmesi de fiili suç olmaktan çıkarmayacaktır¹⁸².

Fiile verilecek ceza için öngörülen ceza ise TCK’ya yapılan atıf gereği 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezasıdır¹⁸³. VUK 363. maddenin son cümlesi gereğince suç oluşturan fiillerin vergi ziyana sebep olması halinde kişiye ayrıca vergi ziyası cezası kesilecektir. Ancak bu hüküm, kesilecek cezanın niteliğinin belirsiz olması yönünden eleştirilmektedir. Ceza hürriyeti bağlayıcı yaptırım içermesi dolayısıyla kesilecek vergi ziyası cezasının ceza mahkemesi tarafından kesilecek adli para cezası mı yoksa vergi idaresinin keseceği idari para cezası mı olduğu belli olmamaktadır¹⁸⁴. Öngörülen vergi

¹⁷⁹ Uğur Yiğit, *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2003, s.234.

¹⁸⁰ D. Şenyüz, *age.*, s. 443.

¹⁸¹ U. Yiğit, *age.*, s. 231; D. Şenyüz, *age.*, s. 444. Aksi yönde görüş için bkz: S. Donay, *age.*, s. 175.

¹⁸² Ş.E. Çomaklı ve A. Ak, *age.*, s. 156.

¹⁸³ TCK’ya yapılan atfın kapsamı hakkındaki tartışmalar için bkz s. 23.

¹⁸⁴ S. Donay, *age.*, s. 175; D. Şenyüz, *age.*, s. 446.

ziyayı cezası, adeta adli para cezası görünümünde bir idari para cezasıdır. Ancak asliye ceza mahkemesinin idari para cezası kesmesi mümkün değildir. Ancak; mahkeme tarafından vergi ziyayı tutarında bir adli para cezası verilmesi mümkündür. Kanun koyucunun ifade şekli ise bunun tam aksine, vergi ziyayı cezasının kesilmesi yönündedir. Dolayısıyla kanunun lafzından vergi ziyasının vergi idaresi tarafından kesileceği anlaşılmaktadır.

Bu cümle ile ilgili bir diğer sorun da vergi ziyasına sebep olunması halinde, fiile azmettiren yahut iştirak eden mükellefe ve memura ayrı ayrı vergi ziyayı cezası mı kesileceği; yoksa tek bir vergi ziyayı cezası mı kesileceğidir. İlk durumda aslında tek bir hukuka aykırı hareket nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyayı iki kere tahsil edilmiş olacaktır. Dolayısıyla eğer memura ayrıca bir para cezası kesilmek isteniyorsa bu özel usulsüzlük cezası olarak düzenlenmelidir. Aksi takdirde 363. maddenin son cümlesi “Bu hareketlerle vergi ziyasına sebep olunması halinde, kişi kesilecek vergi ziyayı cezasından müteselsilen sorumludur” şeklinde değiştirilmelidir.

1.5. Vergi Suçlarının Yargılanması

Vergi suçları, vergi kanunlarında düzenlenmiş olsa da bu suçların yargılanması konusundaki tüm süreç ceza kanunlarına göre belirlenmektedir. Buna ek olarak, hapis cezası ile ilgili hükümler içeren her düzenleme gibi, VUK 359 vd. düzenlemeler, hem genel ceza hukukunun hem de ceza yargılaması hukukunun genel ilkelerine tabidir. Vergi suçlarına ilişkin olarak, VUK'ta yer almayan maddi hukuk kuralları için TCK'ya; usul kuralları için ise CMK'ya bakılmaktadır¹⁸⁵. Bu durum, VUK'un TCK ve CMK ile ilişki içine girmesine sebep olmaktadır.

¹⁸⁵ N. Saban, *age.*, s. 478.

Şekil 1: Vergi Suç ve Cezalarının Yargılmasını Düzenleyen Kanunlar



1.5.1. Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu Arasındaki İlişki

Vergi suçları, VUK 359 vd. maddelerinde hapis cezası ve/veya adli para cezası yaptırımını öngörülerek düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergi suçlarının suç olma karakteri bakımından TCK'da yer alan suçlardan bir farkı bulunmamaktadır¹⁸⁶. Bu durumda vergi suçları da ceza hukukunun genel ilke ve esaslarına sıkı sıkıya bağlıdır. Özellikle suçun oluşumu, sübutu, cezanın tayini ve muhakemesi genel ceza hukuku ve ceza muhakemesi ilkelerine tabi kılınmıştır¹⁸⁷.

TCK, ceza hukukundaki suç ve ceza düzenlemeleri bakımından temel kanundur. Bu nedenle, ceza hukukunun Anayasa ve Uluslararası Sözleşmelerden sonra gelen esas kaynağıdır¹⁸⁸. Kanun, iki kitaptan oluşmaktadır. Birinci Kitap'ta Genel Hükümler, İkinci Kitap'ta ise Özel Hükümler düzenlenmiştir. İkinci Kitap içerisinde düzenlenen özel hükümler, kanunun suç kabul ettiği fiilleri, suçun unsurlarını ve cezasını düzenlemektedir.

¹⁸⁶ H.H. Bayraklı, *age.*, s.5; F. Başaran Yavaşlar, *Suç ve Kabahatler*, s.2840; D. Şenyüz, *age.*, s.350; M. Taştan, *age.* s.3. D. Şenyüz (s.351 dipnot 424) ve F. Başaran Yavaşlar (s. 2840) vergi suçlarının TCK'da yer alan suçların özel görünüm şekli olduğunu ifade etmişlerdir.

¹⁸⁷ M. Taştan, *age.*, s. 4.

¹⁸⁸ B. Akbulut, *age.*, s. 48.

Ancak suç kabul edilen fiiller TCK'da sayılanlar ile sınırlı değildir. Suç ve ceza içerecek diğer kanunlar TCK açısından tamamlayıcı ceza kanunu olarak kabul edilmektedir¹⁸⁹.

TCK'nın Birinci Kitabı içerisinde yer alan düzenlemeler ise hem İkinci Kitap içerisindeki özel hükümlere hem de suç ve ceza hükümlerini ihtiva eden tamamlayıcı ceza kanunlarına uygulanacaktır. Zira, TCK'nın 5. maddesi “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.” demek suretiyle bu durumu hüküm altına almıştır. Bu durumda, VUK TCK bakımından tamamlayıcı ceza kanunu/özel ceza kanunu/ceza içeren özel kanun kabul edileceğinden Birinci Kitap hükümleri vergi suçları için de geçerlidir¹⁹⁰.

Buna göre, TCK'da yer alan kanunilik ilkesi, adalet ve kanun önünde eşitlik ilkesi, kanunun yer, zaman ve kişi bakımından uygulanması, cezanın şahsiliği ilkesi, ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenler teşebbüs, iştirak, içtima hükümleri ile; cezaların uygulanması, hapis cezasının ertelenmesi, güvenlik tedbirleri, dava ve cezanın düşürülmesi hükümleri vergi suçları bakımından da uygulanacaktır.

Ancak VUK ve TCK hükümleri arasında çatışma olması halinde yorum kurallarına başvurmak gereklidir. Kanunlar arasında çatışma olması halinde uygulanacak üç temel kural bulunmaktadır: üst normun önceliği (*lex superior*), sonraki normun önceliği (*lex posterior*) ve özel normun önceliği (*lex specialis*)¹⁹¹. Bu kurallara göre VUK önceki tarihli özel kanun, TCK sonraki tarihli genel kanundur. Bu durumda ikisi arasında çatışma olması halinde hangisi uygulanacaktır? Bu durumda genel kural ve kabul, önceki kanun özel, sonraki kanun genel nitelikte ise eski özel kanunun yürürlükten kalkmayacağı

¹⁸⁹ Ş.E. Çomaklı ve A. Ak, *age.*, s.19; D. Şenyüz, *age.* s.349. K. İçel ve S. Donay (*age.*, s.66) aynı anlamda ‘yan ceza kanunu’ kavramını kullanmayı tercih etmişlerdir.

¹⁹⁰ Şüphesiz TCK'nın genel hükümleri VUK'ta yer almayan ancak hapis cezası öngören diğer kanunlar (AATUHK'nın 108. ve 110. maddeleri gibi) hakkında da uygulanacaktır.

¹⁹¹ Kemal Gözler, “Yorum İlkeleri”, *Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*, Ankara 2013, s. 97; Adnan Güriz, *Hukuk Başlangıcı*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2019, s. 154; Ender Ethem Atay, *Hukuk Başlangıcı*, Gazi Kitabevi, Ankara 2020, s. 273.

yönündedir¹⁹². Ancak bu kural katı olarak uygulanmamalı, kanun koyucunun iradesi de araştırılmalıdır¹⁹³.

Buna göre, VUK ve TCK arasında çatışma olması halinde VUK hükümleri özel kanun olarak öncelikle uygulanmalıdır¹⁹⁴. Bununla yetinilmeyerek kanun koyucunun iradesi araştırıldığında da aynı sonuca varılacaktır. Nitekim TCK'nın yürürlüğe girdiği tarihten sonra VUK'ta iştirak halini düzenleyen 360. maddesi kaldırılarak vergi suçlarının TCK'nın genel hükümleri ile uyumlaştırılması amaçlanmıştır¹⁹⁵. Ancak yapılan değişiklik ile 360. maddede maddi menfaat gözetmeyerek vergi suçuna iştirak edilmesi halinde verilen cezanın dörtte birinin indirileceği öngörülmüştür. Bu düzenlemede öngörülen hal gerçekleştiğinde, VUK'un ilgili hükmü TCK'dan farklı olsa da uygulanacaktır.

1.5.2. Vergi Usul Kanunu ile Ceza Muhakemesi Kanunu Arasındaki İlişki

Ceza muhakemesi hukuku, işlendiği iddia edilen fiile uygulanacak yaptırımın tespiti için devlet tarafından yürütülen organizasyonu ve yaptırımın hukuksal yaşama geçmesi için gereken usul kurallarını düzenlemektedir¹⁹⁶. Daha teknik bir ifade ile ceza muhakemesi hukuku, kanunda tanımlanan herhangi bir suçun işlendiği şüphesinin öğrenilmesiyle başlayan ve hükmün kesinleşmesine kadar devam eden bir süreci ifade etmektedir¹⁹⁷.

Ceza muhakemesini düzenleyen temel kanun, CMK'dır. Kanunun 1. maddesinde kanunun amacı, “*ceza muhakemesinin nasıl yapılacağı hususundaki kurallar ile bu sürece katılan kişilerin hak, yetki ve yükümlülüklerini düzenlemek*” olarak belirlenmiştir. Buna

¹⁹² K. Gözler, *age.*, s. 104; A. Güriz, *age.*, s.156; Atay, *age.*, s. 276.

¹⁹³ A. Güriz, *age.*, s. 156.

¹⁹⁴ Elbette, uluslararası sözleşmeler ve Anayasa ile korunan temel ceza ilkeleri ile VUK hükümlerinin çatışması hali bu açıklamalara dâhil değildir, böyle bir çatışma durumunda üst norm hükümleri uygulanacaktır.

¹⁹⁵ H. Taştan, *age.*, s. 220.

¹⁹⁶ D. Soyaslan, *age.*, s. 36; Yener Ünver ve Hakan Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 1.

¹⁹⁷ B. Akbulut, *age.*, s. 37.

göre ceza muhakemesi gerektiren her türlü hükmün uygulanmasında CMK hükümleri geçerli olacaktır. Dolayısıyla adil yargılanma hakkının sağlanması için CMK ile benimsenin tüm ilkeler vergi suçlarının yargısında da geçerli olacaktır.

Bunun yanı sıra, vergi suçunun öğrenilmesinden cezalandırılıp infaz edilmesine kadar geçen tüm sürede uyulacak kurallar ile yetkiler ve haklar da yine CMK hükümlerince belirlenmektedir. Vergi suçlarına verilecek cezanın infazı bakımından da yine CMK ve İnfaz Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Hapis cezasının para cezasına çevrilmesi, cezanın ertelenmesi, hükmün açıklanmasının geri bırakılması, infazın ertelenmesi, koşullu salıverme buna örnek olarak gösterilebilir.

Vergi suçları, ceza mahkemelerinde yargılanması nedeniyle vergi mahkemelerinde görülen vergi davalarından oldukça farklı özellikler taşımaktadır. Örneğin, vergi mahkemelerinde belirli parasal tutarın altında duruşma yapılmaması esasken ceza mahkemesinin duruşmasız yargılama yapması düşünülemez¹⁹⁸. Yahut vergi yargısında VUK 3. maddesi gereği kural olarak tanık dinlenmezken ceza yargısında CMK 43 vd. maddeleri gereği tanık dinlenmektedir. Vergi yargısında yazılı deliller esastır; ancak ceza muhakemesinin esas amacı maddi gerçeğe ulaşmak olduğundan her türlü delil kullanılmaktadır.

Vergi suçlarının yargılanması sırasında, verginin kendine özgü teknik yapısı gereği birtakım zorluklar yaşanmaktadır. Çoğu kez vergi idaresi tarafından suçun tespiti sırasında başlayan bu zorluklar, soruşturma ve nihayetinde kovuşturma sürecinde de devam etmektedir. Bu zorlukların azaltılabilmesi için, vergi suçlarının yargısı bakımından farklı teknik ve usuller benimsenebilir. Bu durumda, VUK'ta CMK'dan farklı olarak özel yargılama hükümleri öngörülmesi halinde ise özel kanun olarak VUK öncelikle uygulanacaktır¹⁹⁹. Vergi kaçakçılığı suçunda kovuşturma şartı olarak vergi dairesinden mütalaa şartı öngören VUK 367. maddesi bunun en güzel örneğidir.

¹⁹⁸ 17.10.2019 Tarih ve 7188 S. Kanun ile getirilen Basit Yargılama Usulü ve Seri Muhakeme Usulü, duruşmasız yargı ilkesinin istisnası olup vergi suçlarında uygulanma şekline ilişkin açıklama ve değerlendirmeler Kovuşturma Evresi bölümünde yapılacaktır.

¹⁹⁹ Kanunların çatışması halinde bir önceki başlıkta yapılan açıklamalar burada da geçerli olduğundan tekrarlanmamıştır.

Elbette VUK ile getirilebilecek özel hükümlerin sınırını adil yargılanma hakkı çizmektedir. Ceza muhakemesinin amacı maddi gerçeğe ulaşmak olsa da, işin esası gerçeğe ne pahasına olursa olsun ulaşmak değil; insan haklarına saygılı ve hukuk kuralları çerçevesinde ulaşmaktır²⁰⁰. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için ceza muhakemesinde soruşturmanın yasallığı, silahların eşitliği, susma hakkı ve masumiyet karinesi gibi ilkeler kabul edilmiştir. Ceza muhakemesinin insan haklarına yönelik temel ilkelerinin VUK veya başka bir özel muhakeme kanunu ya da hükmü ile aşılabilmesi mümkün değildir.

Sonuç olarak, vergi suçlarının yargılanması CMK hükümlerine göre gerçekleştirileceğinden, yargılama suç şüphesinin savcılık tarafından öğrenilmesi ile başlayacak ve hükmün kesinleşmesi ile devam edecektir. Ceza muhakemesi, soruşturma ve kovuşturma olmak üzere iki ana evreden oluşmaktadır. Suç şüphesinin savcılık tarafından öğrenilmesi ile soruşturma evresi başlamakta ve iddianamenin kabul edilmesine kadar devam etmektedir. Vergi suçlarının yargılama süreci de çoğu kez idare tarafından suçun tespit edilmesi ve suç raporunun oluşturularak savcılığın suçtan haberdar edilmesi ile başlamaktadır.

²⁰⁰ Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 10.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINDA SORUŞTURMA EVRESİ

Ceza muhakemesi, suç şüphesinin Cumhuriyet Savcısı tarafından öğrenilmesi ile başlamaktadır. CMK 2. maddesinde soruşturma, “*Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evre*” olarak tanımlanmıştır. Soruşturma evresi, suç isnadını temellendirecek delillerin toplandığı bir evredir. Soruşturma evresinde toplanan deliller, kovuşturma evresinde mahkeme tarafından tartışılarak suç isnadı hakkında hüküm verilmektedir. Bu yönüyle, soruşturma evresinin kovuşturma evresinin hazırlığı niteliğinde olduğu ifade dilmektedir²⁰¹.

Ceza muhakemesinin ilk adımı olan soruşturma evresi, cumhuriyet savcısının emir ve talimatları altında yürütülmektedir. Bu nedende soruşturma evresinin en yetkili ve sorumlu kişisi cumhuriyet savcısı olarak kabul edilmektedir²⁰². Suçlar, genellikle suçun ihbar edilmesi yahut istihbarat ve kolluk birimlerinin çalışmaları üzerine öğrenilmekte ve savcılık haberdar edilerek ceza muhakemesi başlatılmaktadır. Cumhuriyet savcısı, soruşturma işlemlerini bizzat veya adli kolluk aracılığı ile yerine getirmektedir²⁰³. Elbette cumhuriyet savcısının tüm soruşturma işlemlerini bizzat yürütmesi mümkün olmadığından uygulamada soruşturma işlemlerinin büyük bir kısmı adli kolluk tarafından yerine getirilmektedir.

Vergi suçlarında ise soruşturma evresi diğer suçlara göre farklı özellikler arz etmektedir. Vergi suçları çoğu zaman vergi idaresi tarafından yapılan denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkmaktadır. Vergi suçlarının ihbarı da genellikle cumhuriyet savcılığına değil vergi idaresine yapılmaktadır. Bu durum, verginin teknik ve uzmanlık gerektiren bir mesele olmasının yanı sıra ekonomik bir suç olmasının da doğal bir sonucudur. Keza vergi denetiminin temel amacı suçu ortaya çıkarmak değil; vergilerin

²⁰¹ Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 541.

²⁰² Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 541; Bahri Öztürk ve diğerleri, *Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2020, s. 822; Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2020, s. 574.

²⁰³ Kolluk kuvvetleri hakkında detaylı bilgi için bkz: bölüm 2.1.2. Kolluk İşlemleri

gerçeğe ve kanuna uygun ödenmesini sağlayarak vergi kaçakçılığı ile mücadele etmektir. Bu mücadele temelinde bir ekonomik mücadeledir. Daha önce de belirtildiği gibi, vergi kanunlarını ihlâl eden davranışların ceza hukuku anlamında suç olarak nitelendirilmesi son çaredir; esas olan ekonomik suça ekonomik ceza verilmesidir.

Bir vergi suçunun işlendiğinin cumhuriyet savcılığı tarafından tespit edilmesi durumunda ise VUK 367. maddesi gereği cumhuriyet savcısı vergi idaresini durumdan haberdar ederek şüpheli hakkında inceleme yapılmasını talep etmektedir. Bu inceleme sırasında elde edilen deliller ile bu delillerin incelenmesi sonucu vergi denetim elemanları tarafından düzenlenen rapor, kovuşturma aşamasında en temel delil olarak ele alınmaktadır.

Görüldüğü üzere, vergi suçlarının tespitinde vergi idaresi oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Vergi idaresi, vergi suçlarında bir nevi kolluk görünümü kazanmaktadır²⁰⁴. Ancak mükellefin şüpheli olarak nitelendirebilmesi, soruşturma evresinin resmi olarak başlaması ile mümkündür. Bunun bir sonucu olarak, mükellefler vergi denetimi sırasında şüpheli haklarına sahip değildir. Bu bakımdan vergi denetimi sırasında vergi suçları tespit edilmiş olsa dahi soruşturma aşaması başlamamış olacak; ancak gelecekte başlayacak olan ceza muhakemesi için delil toplama işlemleri başlayacaktır. Bu bakımdan, çalışmamızda vergi suçları bakımından vergi denetim işlemleri, soruşturmaya hazırlık işlemleri olarak nitelendirilmiştir.

Vergi denetimi sırasında şüpheli haklarından yoksun mükellefin denetimi ve denetim sırasında ileride suç isnadında kullanılacak delillerin tespitini, şüphelinin soruşturma evresindeki hakları yönünden değerlendirilmesi ihtiyacına yol açmaktadır. Bu nedenle, çalışmada vergi idaresinin soruşturma evresinin öncesinde ve soruşturma işlemleri sırasındaki işlemleri daha detaylı incelenecektir.

²⁰⁴ Vergi denetiminin adli kolluk faaliyeti olduğu yönündeki değerlendirmeler için bkz: Billur Yaltı Soydan, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-II”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:144, Eylül 2000, s. 113 (kısaca *Adil Yargılanma Hakkı-II*); Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul 2020, s. 183; Adnan Çavuş, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, (Kısaca Vergi Denetim Yolları) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2006, s. 126.

2.1. Soruşturmaya Hazırlık İşlemleri

Soruşturmaya hazırlık işlemlerini, vergi suçlarının tespiti amacıyla vergi idaresi tarafından yapılan ve ileride ceza muhakemesinde kullanılacak olan delillerin toplanması, incelenmesi ve yorumlanması olarak tanımlamak mümkündür. Soruşturmaya hazırlık işlemlerinin vergi idaresi ve kolluk tarafından yapılması mümkündür. Vergi idaresinin vergi denetimini hangi yollarla yapacağı ve yaptığı işlemler sırasında uyacağı kurallar, vergi kanunları ile belirlenmiştir.

Şekil 2: Vergi Suçlarında Soruşturmaya Hazırlık İşlemlerini Yürüten Birimler



2.1.1. Vergi İdaresinin Soruşturmaya Hazırlık İşlemleri

Vergi idaresinin soruşturmaya hazırlık işlemleri, vergi denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Vergi denetiminin tek amacı vergi suçlarının tespiti değildir. Ancak vergi denetiminin en temel amacı olan mali amacı, vergi kaçakçılığı ile mücadele etmektir²⁰⁵. Bu mücadele, vergi denetimi ile tespit edilen hukuka aykırılıkların, idari veya cezai yaptırıma tabi tutulması ile sonuçlanmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin; vergi düzenine ait fatura, irsaliye gibi belgelerde sahtecilik yapılması veya bunların gerçek maddi duruma uygun olmaması; defter ve belgelerin düzenlenmesi sırasında muhasebe hileleri yapılması gibi komplike işlemler olduğu görülmektedir. Bu nedenle, bu suçların tek seferde tespit edilmesi; ortaya çıkarılması; faillerin suçüstü yakalanması pek mümkün değildir. Dolayısıyla kolluk kuvvetleri bu suçların yakalanması ve önlenmesi yönünden yeterli olmamakta, bu konuda

²⁰⁵ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2014, s. 47

uzmanlaşmış bir ekibin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyaç, vergi denetim elemanları ile karşılanmaktadır.

Vergi denetim elemanları, kanunda belirlenen yöntemleri kullanarak, kanuni sınırlar içerisinde bireylerin yerine getirmesi gereken vergi ödevlerinin doğruluğunu denetler. Bu denetim sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit etmeleri durumunda ise VUK 367. maddesi gereği²⁰⁶ vergi suçu raporu düzenleyerek doğrudan veya yetkili makamlar aracılığıyla savcılığa suç duyurusunda bulunmaktadırlar.

Vergi denetim elemanlarının denetim yolu olarak kullanabileceği yöntemler, VUK'un "Yoklama ve İnceleme" başlıklı yedinci kısmında dört bölüm halinde belirlenmiştir²⁰⁷. Buna göre vergi denetim yöntemleri yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olarak sayılmıştır. Çalışmanın devamına, bu yöntemlere kısaca değinildikten sonra bu yöntemlerin vergi suçunun idare tarafından öğrenilmesindeki rolü ve delil tespiti bakımından idarenin yetkisi ile yetki sınırlarına değinilerek kolluk tarafından yapılan delil tespiti işlemleri arasındaki fark ve benzerliklere değinilecektir. Bu fark ve benzerliklerin mükellef ve şüpheli haklarına etkisi, yüksek yargı kararları ışığında değerlendirilecektir.

²⁰⁶ VUK md. 367: "Yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359. maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle itula hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

359. maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.

359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

²⁰⁷ Bu kısmın başlığı yoklama ve inceleme olmasına rağmen, arama ve bilgi toplamaya da yer verilmiştir. Yedinci kısım başlığının 'Vergi Denetimi' yahut 'Vergi Denetim Yöntemleri' olarak değiştirilmesi uygun olacaktır.

2.1.1.1. Yoklama

Yoklama, VUK 127. maddesinde “*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek*” olarak tanımlanmıştır. Buna göre yoklama ile esas olarak mükellefe, matraha, belge düzenine ve vergiyi doğuran olaya ilişkin şekli bir denetim yapılması söz konusudur²⁰⁸. Örneğin mükellefin işe başlayıp başlamadığını veya işe devam edip etmediğini kontrol etmek, mükellefin işyerinde kaç işçi çalıştırdığını tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz kullanıp kullanmadığını kontrol etmek gibi durumlar yoklama ile tespit edilen hususlara örnek olarak gösterilebilir.

Yoklamanın kimler tarafından yapılabileceği ve yoklama sırasındaki hak ve yetkiler VUK 128 vd. maddelerinde belirlenmiştir. VUK 128. maddesine göre, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları yoklama yapmaya yetkilidir. Yoklamada tespit edilen hususlar, yoklama memurları tarafından yoklama fişine bağlanır. Yoklama fişinin düzenlenmesi sırasında uyulacak kurallar VUK 131 vd. maddelerinde belirlenmiştir.

Yoklamanın amaçlarından birisi de vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmektir. Vergi kaçakçılığı ile mücadelede yoklama, vergi cezalarının caydırıcı ve önleyici fonksiyonunu yerine getiren bir denetim türü olarak kabul edilmektedir²⁰⁹. Yoklama sırasında delil tespiti yapılabileceği gibi tedbir mahiyetinde işlemlerin yapılması da mümkündür²¹⁰. Yoklamanın delil tespitine yönelik kısmı aynı zamanda yoklamanın vergi suçları ile olan ilişkisini de kurmaktadır. VUK 130. maddesinde yoklamanın mükellefe önceden haber verilmeksizin her zaman yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Yoklamanın bir denetim yolu olmasını sağlayan bu hüküm, vergi suçları bakımından ön tespit yapılmasına da imkân sağlamaktadır. Zira vergi suçuna konu olacak bir fiilin mükellefe haber verilerek tespit edilmesi mümkün olmayacaktır. Yine de

²⁰⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa 2019, s. 166.

²⁰⁹ F. Tekin ve A. Çelikkaya, *age.*, s. 132; Harun Yeniçeri, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ekin Yayınevi, Bursa 2014, s. 57; Emine Soylu Göksoy, *Türk Vergi Hukuku'nda Yoklama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2019, s. 4.

²¹⁰ D. Şenyüz vd., *age.*, s. 167.

yoklama bir soruşturma işlemi değil, vergi denetim yöntemidir. Bu nedenle yoklama sırasında mükellef haklarına riayet edilerek objektif iyi niyet kurallarına uyulmalı ve bu yetki mükellefe rahatsızlık verecek ve işlerini aksatacak şekilde kullanılmamalıdır²¹¹.

Burada dikkat edilmesi gereken husus şudur: Yoklama sonucunda bir suç şüphesinin doğması mümkün ise de yoklama memuru kolluk görevlisi olmadığı gibi yoklama da bir soruşturma işlemi değildir. Bunun bir sonucu olarak nezdinde yoklama yapılan mükellef henüz şüpheli sıfatını kazanmamıştır. Bu nedenle, yoklama sırasında şüpheli haklarından değil; mükellef haklarından söz etmek daha uygun olacaktır.

Her ne kadar, yoklama CMK kapsamında bir soruşturma işlemi olmasa da yoklama sırasında elde edilen bir delilin ceza yargısında kullanılabilmesi için CMK hükümlerine uygun olarak elde edilmiş olması şarttır. Çünkü vergi suçları adli nitelikte suç teşkil ettiğine göre; CMK ve TCK'nın genel hükümlerine tabi olacağı aşikârdır. Anayasanın 38. maddesinde ve CMK 206. maddesinin 2. fıkrasının a bendinde, kanuna aykırı olarak elde edilen delillerin kullanılamayacağı ifade edilmektedir. Bu hükümler karşısında VUK yoklama memurlarına elkoyma yetkisi veren 127. maddesinin c ve e bentleri tartışma konusu olmaktadır.

VUK 127. maddesinin c bendinde, yoklama memurlarına, *“yoklama sırasında vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden kanuni defter dışında kalan defter belge ve delillerin tespiti halinde bunları alma”*; e bendinde ise *“Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına alma”* yetkisi tanınmıştır. Vergi suçu söz konusu olması halinde; yoklama memurları tarafından elkoyulan deliller, ilerde ceza yargılamasında delil olarak değerlendirilecektir. Bu bakımdan, yoklama memuruna verilen bu yetki, CMK 123 vd. maddelerinde düzenlenen “elkoyma” çerçevesinde değerlendirilmelidir²¹².

²¹¹ F. Tekin ve A. Çelikkaya, *age.*, s. 126.

²¹² A. Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s. 126.

Elkoyma, ceza usul hukukunda koruma tedbirleri arasında düzenlenmiştir. Elkoyma, öğretilerde bir eşyaya, suç delili olarak değerlendirilen eşya, bilgi ve belgeler üzerinde, zilyedinin rızası hilafına tasarruf yetkisinin kısıtlanması olarak tanımlanmaktadır²¹³. Buna göre, suç delili üzerinde, zilyedinin tasarrufunun kısıtlanması, zilyedin rızası olup olmamasına göre iki şekilde değerlendirilmektedir. Eğer delilin alınmasında zilyedin rızası varsa ‘el koyma’ değil, ‘muhafaza altına alma’ dan bahsedilecektir²¹⁴. Ancak zilyedin rızası yoksa bu durumda el koyma söz konusu olacaktır.

VUK 127. maddesinde yoklama memuruna tanınan yetki elkoyma veya muhafaza altına almak olarak belirtilmemiş; “almak” fiili ile yetinilmiştir. Ancak, mükellefin rızası olmaması halinde yoklama memurunun herhangi bir belgeye el koyması mümkün olmamalıdır²¹⁵. Böyle bir belgeye dayanarak delil tespiti yapılması da Anayasa ve CMK hükümleri uyarınca açıkça hukuka aykırı olacaktır.

Elkoyma, kişinin sahip olduğu maddi ve/veya manevi değeri olan tüm eşya üzerinde söz konusu olabilir. Örneğin, mükellefin sahte olarak düzenlediği faturalara, sahte fatura satın aldığı şirketle yaptığı yazışmalarına veya taşınan mallarına el koyulması söz konusu olabilir. Dolayısıyla, elkoyma yetkisi kişinin mülkiyet ve özel yaşamın gizliliği haklarının ihlali ile olan ilişkileri bakımından değerlendirilmelidir.

Mülkiyet hakkı, Anayasanın 35. maddesinde düzenlenmiş ve mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla kısıtlanabileceği hükme bağlanmıştır. Yine AİHS’de de mülkiyet hakkının ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabileceği düzenlenmiş ve bu hükmün devletlerin verginin ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel

²¹³ B. Öztürk vd., *age.*, s. 524; F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *age.*, s. 411; Cumhur Şahin ve Neslihan Göktürk, *Ceza Muhakemesi Hukuku-I*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2020, s. 537.

²¹⁴ B. Öztürk vd., *age.*, s. 524; F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *age.*, s. 411; C. Şahin ve N. Göktürk, *age.*, s. 537.

²¹⁵ Elkoyma tedbirini zilyedinin rızasıyla teslim etmediği belgeler üzerinde tanımlayan CMK 123/2 düzenlemesi gereği, belgelerin ek konulmasına mükellefin rıza göstermesi halinde ayrıca hâkim kararına ihtiyaç olmayacaktır.

getirmeyeceği düzenlenmiştir²¹⁶. AİHM Klass davasında, paranın kontrolünü öngören suçlarda fiziki delil elde etmek üzere konutta arama ve elkoyma tedbirine başvurunun zorunlu olduğunu kabul etmiştir²¹⁷.

Anılan düzenlemeler karşısında yoklama sırasında elkoyma yetkisinin mülkiyet hakkını ihlal etmediği kanaatindeyiz. Şöyle ki, yoklama; devlet tarafından vergilerin doğru ödenmesi için getirilen bir denetim yoludur. Denetim sırasında kanuna aykırılığı tespit edilen eşyaya el konulması mülkiyet hakkının ihlali sayılamayacaktır. Vergilerin doğru ödenmesinde kamu yararı olduğu açıktır. Usul açısından değerlendirildiğinde de yetkinin kanunla verilmiş olduğu görülmektedir.

Her ne kadar yoklama memuruna elkoyma yetkisi verilmesi hukuka uygun ise de bu yetkiye karşılık mükellefe bir itiraz hakkının tanınmaması orantılılık ilkesini ihlal etmektedir. Mülkiyet kullanımının kontrolü konusunda devlete tanınan yetkilerin hukuka uygunluğu, bu yetkinin orantılı kullanılmasıyla ölçülmelidir.

AİHM de Microintellect Ood ve Bulgaristan davasında bu noktaya işaret etmiştir²¹⁸. Kararda, kamu yararı ile mülkiyet hakkına müdahale arasında adil bir denge olup olmadığı yönünden inceleme yapılmıştır²¹⁹. Davada lisanssız alkol satışı yaparak vergi kaçakçılığı yapması nedeniyle şirketin sahip olduğu alkollere el konulmuştur. AİHM, kararında el koyma işleminin Protokolün 1. fıkrasını ihlal etmediği; 2. fıkrası kapsamında mülkiyetin kontrolü amacıyla gerekli bir işlem olabileceğini ifade etmiştir. Ancak; kişilere, yapılan müdahaleye karşı koymak için gerekli usul güvencelerinin sağlanmamış olması mülkiyet hakkının ihlaline neden olabileceği ifade edilmiştir.

²¹⁶ AİHS, İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol, Madde 1 Fıkra 2.

²¹⁷ AİHM, Klass ve diğerleri v. Almanya Kararı, B.No: 5029/71, 06.09.1978 T. Kararı, <https://hudoc.echr.coe.int/>, (12.06.2021); Aktaran: Feridun Yenisey, "Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar", *Adnan Tezel Günleri Vergi Hukuku*, Arıkan Yayınları, İstanbul 2006, s.180.

²¹⁸ AİHM, Microintellect Ood v. Bulgaristan Kararı, B.No: 34129/03, 4.3.2014 T. Kararı, <https://hudoc.echr.coe.int/>, (09.06.2021)

²¹⁹ AİHM, Microintellect Ood v. Bulgaristan Kararı, p. 37

CMK'nın elkoyma hükümlerini düzenleyen 127. maddesinin 4. fıkrasında “Zilyedliğinde bulunan eşya veya diğer malvarlığı değerlerine elkonulan kimse, hâkimden her zaman bu konuda bir karar verilmesini isteyebilir.” hükmü ile şüpheliye itiraz hakkı tanındığı görülmektedir. VUK 127. vd. maddelerinde mükellefe elkoyma işlemine karşı bir itiraz hakkı tanınmadığı görülmektedir. Öte yandan yoklama bir hazırlık işlemi olduğundan icrai nitelik taşımaz. Dolayısıyla yoklama işlemine karşı tek başına dava açılması mümkün değildir; bu durumda da elkoyma işlemine karşı ancak kesilecek cezayla beraber itiraz edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu durumda ise mükellef koruma tedbirinin iptalini isteyerek ileride doğması muhtemel zararını engelleme hakkından mahrum bırakılmaktadır. Sonuç olarak, mükellefin temelinde bir koruma tedbiri olan elkoyma yetkisine karşı işlevsel bir itiraz yolu bulunmamaktadır. VUK 127. maddesine, elkoyma işlemine karşı mükellefe Sulh Ceza Hâkimliği'ne itiraz etme hakkı tanınması yerinde olacaktır²²⁰.

Özel hayatın gizliliği bakımından ise durum farklıdır. Özel hayatın gizliliği, AİHS Madde 8'de düzenlenmiştir. Buna göre, “Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmuş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir”. Anayasanın 20. maddesinde de AİHS'nin tanım ve kavramları esas alınmıştır. 20. maddenin 2. fıkrasında ise özel hayatın gizliliğinin istisnalarına yer verilmiştir. Anılan hüküm şu şekildedir: “Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları

²²⁰ Çavuş, itiraz hakkının tanınmasına ilişkin olarak VUK'taki ilgili hükümlerde CMK hükümlerine yollama yapılmasını önermektedir. A. Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s.127. Ancak düzenlemenin VUK hükümlerinde yapılmasının kanunun sistematigine daha uygun olacağı görüşünderiz.

ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.”

Görüldüğü üzere, elkoyma açıkça özel hayatın gizliliğine devlet tarafından yapılan bir müdahale niteliğindedir. Bu nedenle, bu yetkinin kullanımı belli sebeplere ve şekil şartlarına bağlanmış; bu şartlar hem kanunla hem de Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Uygulamada da AİHM pek çok kararında mülkiyetin kullanımının kontrol edilmesi, uluslararası sermaye hareketlerinin ve döviz hareketlerinin kontrol edilmesi, vergilerin ödenmesinin sağlanması, kaçakçılıkla mücadele gibi konularda elkoyma yetkisinin olabileceğini kabul etmektedir²²¹. Ancak yine bu yetkinin özel hayatın gizliliğini ihlal edip etmeyeceği ölçülülük ve yasal güvence sınırlarının aşp aşmadığı bakımından değerlendirilmektedir. AİHM, Miailhe davasında “Mahkeme, olayda gümrük yetkililerinin çok geniş yetkilere sahip olmasını; özellikle denetimlerin uzunluğunu, kapsamını, sayısını ve yerindeliğini değerlendirme konusunda münhasır yetkilerinin bulunmasını gerekçe göstererek söz konusu güvencelerin mevcut olmadığına kanaat getirmiştir. Üstelik yargıç güvencesinin olmadığı bir durumda, yasada öngörülen ve hükümet tarafından ortaya konulan sınırlama ve şartlar, başvurusunun haklarına müdahale ile meşru amaç arasında olması gereken orantıyı sağlamayacak şekilde belirsiz ve boşluklarla dolu olduğu görülmektedir.” şeklinde karar vermiştir²²².

VUK 127. maddesinin c ve e bentlerinde ise yoklama memurlarına, hiçbir koşul ve şarta bağlanmaksızın, denetim olmaksızın ve mükellefe itiraz hakkı tanınmaksızın elkoyma yetkisi tanınmıştır. Bu yetkinin özel hayatın gizliliğini ihlâl ettiği açıktır²²³.

²²¹ AİHM Miailhe v. Fransa, B.No:12661/87, 25.02.1993 T.; Funke v. Fransa B.No:10828/84, 25.02.1993 T.; Microintelect v. Bulgaristan; Crémieux v. Fransa, B.No:11471/85, 25.02.1993 T. Kararları, <https://hudoc.echr.coe.int/>, (09.06.2021).

²²² Mualla Buket Soygüt Arslan, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Miailhe/Fransa Kararı”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* Yıl 2009, Sayı 16, s. 164.

²²³ Aynı yönde görüşler için bkz: Muhammet Durdu, “Mükellef Bilgilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti”, *SÜHFD*, Yıl 2019, Sayı 27 (3), s. 597; H. Yeniçeri, *age.*, s. 75; Mine Uzun Çam, “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 2017, Cilt 15, Sayı 4, s. 185; Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s. 127; Abdullah

VUK'un Arama hükümlerini düzenleyen 142. maddesinde, arama yapılabilmesi Sulh Ceza Hâkimliği'nin kararına tabi tutularak arama yönünden hukuka aykırılık giderilmiştir. Benzer bir düzenleme ile yoklamada sırasında memurlara verilen elkoyma yetkisi de hâkim kararına bağlanarak söz konusu aykırılığın giderilmesi mümkündür. Buna ek olarak, elkoyma tedbirine karşılık mükellefe itiraz hakkının tanınması gerekliliği konusunda yukarıda yapılan açıklamalar özel hayatın gizliliği hakkının korunması veya ihlalin uzamaması bakımından burada da geçerlidir.

Yoklamada henüz soruşturma aşamasının başlamadığı öne sürülebilirse de; böyle bir yorum somut gerçeklikle ve anayasanın ruhu ile bağdaşmayacaktır. Esasında yoklama bir idari işlemdir; bir kolluk işlemi değildir. Her ne kadar yoklama memuru tarafından öğrenilen suç şüphesi ile soruşturma evresi resmi olarak başlamasa da yoklama memurunun tespit ettiği ve elkoyduğu belge ve kayıtlar suç delili olarak değerlendirilmektedir²²⁴. Bu bakımdan, mükellefin ileride şüpheli sıfatını alması muhtemeldir. Suç ve cezalarda uyulması gereken anayasal ve yasal ilkeler bakımından vergi suçlarını diğer suçlardan; gözetilecek haklar bakımından da vergi suçlarının şüphelilerini de diğer şüphelilerden ayırmak mümkün değildir. Nitekim OECD de 2017 Tarihli raporunda vergi suçunu işlediğinden şüphelenilen mükellefin soruşturmaya ilişkin haklarının korunması gerektiğini ifade etmiştir²²⁵.

Yoklama sonucunda, yoklama ile tespit edilen hususlar, yoklama fişine bağlanmaktadır. Yapılan yoklama neticesinde vergi kaçakçılığı suçuna konu olacak fiillerin tespit edilmesi halinde, vergi incelemesi yapılmalıdır. Vergi incelemesi sırasında, yoklama sonucunda düzenlenen yoklama fişleri dikkate alınmaktadır. Yoklama fişi, vergi suçu raporuna eklenmektedir. Yoklama fişi ile tespit edilen fiil, vergi inceleme elemanı tarafından değerlendirilmektedir. Yoklama fişi, tutanak hükmünde olup yoklama fişinde

Ömercioğlu, "Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar", *AÜHFD*, Yıl 2016, Sayı 65 (4), s. 2298; E. Soylu Göksoy, *age.*, s. 76.

²²⁴ Kerem Öncü, "Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası'na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı", *International Journal of Public Finance*, Yıl 2020, Cilt 5, Sayı 1, s.84.

²²⁵ OECD, *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD Publishing, Paris 2017, <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>, (06.11.2020).

düzenlenen hususların aksini ispat etmek mümkündür²²⁶. Vergi inceleme ve vergi suçu raporuna yoklama fişi de eklenmektedir. Vergi suçunun yoklama ile tespit edilmesi halinde, ceza davasında delil olarak tartışılmaktadır²²⁷.

Yoklama fişi ile suçun tespit edilmesi halinde yoklama memurunun savcılığa suç bildirme yetkisi bulunmamaktadır. Suçun işlendiğini tespit eden yoklama memuru öncelikle vergi incelemesi yapılması için gerekli bildirim yapmaktadır. Yoklama memurunun suç tespitine rağmen vergi incelemesi yapılmaması yahut vergi suçu raporu düzenlenmemesi halinde yoklama memuru elbette anayasal hakkı olan suç bildirme hakkını kullanarak durumu savcılığa bildirecektir. Ancak bu bildirim veya tespit VUK 367. maddesi anlamında mütalaa olarak kabul edilmeyecek, CMK 158. maddesine göre ihbar olarak değerlendirilecektir.

Yoklama memurunun suç ihbarını değerlendiren savcı, kovuşturma şartının yerine getirilmesi amacıyla vergi incelemesi yapılmasını ve vergi suçunun tespit edilmesi halinde vergi suçu raporu düzenlenerek kendisine mütalaa edilmesini talep edecektir. Ancak yoklama fişine dayanarak mükellef hakkında mahkûmiyet hükmü kurulması halinde dava şartı yokluğundan kararın bozulması söz konusu olacaktır.

2.1.1.2. İnceleme

Vergi incelemesi, VUK 134. maddesinde “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi incelemesi, vergi denetim yöntemleri içinde en kapsamlı

²²⁶ Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2014, Sayı 18 (3), s. 525.

²²⁷ Yargıtay, ceza yargılamasında sanık adına yoklama fişinde atılan imzaların sanığa ait olup olmadığını sorulmasını savunma hakkının gerekleri arasında görmektedir. Bkz: “*yoklama fişinde bulunan ... adına atılı imzanın sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması...., Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile mahkûmiyet hükmü kurulması bozmayı gerektirmiştir.*” Y. 11 CD; 2017/3588 E., 2021/576 K., 25.01.2021 T.; “*yoklama fişi ve iş yeri kira sözleşmesindeki ... adına atılı imzaların ...'ın eli ürünü olduğunun tespit edildiğinden...*” 2017/479 E., 2020/5478 K., 06.10.2020 T.; “*29.01.2009 tarihli yoklama fişinin aslının dosyaya getirilmesi ile faturaların ve bu belgelerin sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması*”, 2019/3211 E., 2020/4763 K., 22.09.2020 T. Sayılı Kararları.

ve önemli yöntemdir²²⁸. Vergi yoklamasında vergiyi ilgilendiren hususların şekli gerçekliği araştırılmakta iken vergi incelemesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu tespit edilmektedir. Bu amaçla vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından mükellefe ait kanuni defter ve belgelerin denetimi yapılmakta; defter kayıtları, beyanname içerikleri ve gerçek durum arasındaki uyum denetlenmektedir.

Vergi incelemesine kimlerin yetkili olduğu VUK 135. maddesinde sayılmıştır. Buna göre, vergi Müfettişleri, vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınmıştır.

Vergi incelemesinin vergi kaçakçılığı ile mücadele oldukça önemli bir rolü bulunmaktadır. Vergi incelemesinin en önemli amaçlarından biri de vergi kaçakçılığı ile mücadele olarak kabul edilmektedir²²⁹. Uygulamada da vergi kaçakçılığı suçları, çoğu kez vergi incelemesi sırasında tespit edilmektedir. Öte yandan, vergi incelemesinin vergi suçlarını önleyici ve caydırıcı etkisi yadsınamaz. Vergi denetimlerinin sıklığı ve derinliği, işlenen suçların tespit edilme riski bakımından önemli olduğundan mükelleflerin suç işleme kararında etkili olmaktadır²³⁰.

Kimlerin vergi incelemesine tabi olduğu ise VUK 137. maddesinde belirtilmiştir. Maddeye göre, “*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.*”.

Vergi incelemesi de yoklama gibi mükellefe önceden haber verilmeden başlamaktadır. Keza incelemede de suç delillerinin karartılmasını önlemek bakımından

²²⁸ F. Tekin ve A. Çelikkaya, *age.*, s. 159; Mustafa Erkan Üyümez vd., “Vergi İncelemesinin Amaçları ve Bu Amaçlara İlişkin Sorunlar Nelerdir?: Bir Durum Çalışması”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, Yıl 2021, Cilt 6, Sayı 6, s. 435.

²²⁹ F. Tekin ve A. Çelikkaya, *age.*, s. 162; M. E. Üyümez vd., *agm.*, s. 435; Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *AÜHFD*, Yıl 2012, Sayı 61 (4), s. 1309; D. Şenyüz vd., *age.*, s. 167; N. Bilici, *age.*, s. 85.

²³⁰ Ümit Süleyman Üstün, “Bir Özel Ceza Kanunu Olarak Vergi Usul Kanunu (Vergi Suç ve Kabahatlerinin Kanunilik, Hukuki Güvenlik ve Meşruluk Bakımından Değerlendirilmesi)”, *Yrd. Doç. Dr. Nilgün Akça'ya Armağan*, Gazi Kitabevi, Ankara 2014, s. 422 (kısaca: *Özel Ceza Kanunu Olarak Vergi Usul Kanunu*).

bu madde önemlidir. VUK 140. maddesine göre vergi incelemesine başlandığı hususu bir yazı ile bildirilir²³¹. Vergi incelemesinde uyulacak usul ve esaslar VUK 140. maddesinde 6 bent halinde sayılmıştır²³². Vergi incelemesinin kural olarak işyerinde yapılacağını düzenleyen 140. maddenin 2. bendi 7338 S.K. ile ilga edildiğinden, incelemenin vergi dairesinde mi işyerinde mi yapılacağı konusunda idareye takdir yetkisi tanınmıştır. Ancak incelemenin işyerinde yapılması halinde kural olarak resmi çalışma saatlerinde yapılması gereklidir. Ancak suç tespiti halinde emniyet tedbiri alınmasının gerekli olduğu haller bu kuralın istisnasıdır. Örneğin, vergi idaresi sahte belge veya defter olduğu yönünde ihbar almış ve sahte belge ve defterlerin ertesi sabah imha edileceğini öğrenmişse, suçun tespiti ve sahte belge ve defterlere el koyma maksadıyla mesai saatleri dışında inceleme yapabilir. Yahut yapılan bir inceleme sırasında başka bir fabrikadan kayıtsız mal sevkiyatı

²³¹ VUK 140. maddesinde 14.10.2021 Tarih ve 7338 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde incelemeye başlandığının tutanak ile tespit edileceği düzenlenmişti. Çelikkaya, vergi incelemesinin suç fiilleri gibi olağanüstü koşullarda yürütüldüğü durumlarda başlama tutanağının düzenlenmesinin imkânsızlaştığını; ayrıca ihbarlı ve aramalı incelemelerde buna gerek olmadığını söyleyerek başlangıç tutanağının her durumda aranmaması gerektiğini savunmaktadır. Ali Çelikkaya, “Vergi Denetiminde Etkinliğin Artırılması Çabaları: Vergi Usul Kanununda Yapılan Son Değişikliklerin Analizi”, *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*, Ekin Yayınevi, Bursa 2011, s. 114. Bu görüşün, yeni düzenleme sonrasında bildirme yazısı bakımından da geçerli olduğu kanaatindeyiz.

²³² VUK 140. maddesinin ilk altı fıkrası şu şekildedir: *Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:*

1. *İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;*
2. *Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.*
3. *Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır);*
4. *İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.*
5. *Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.*
6. *İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır.*

yapılacağı öğrenilmiş yine aynı şekilde mesai saatleri dışında inceleme işlemleri yapılabilecektir.

Vergi incelemesi sırasında suç tespit edilmesi halinde, vergi inceleme elemanı tarafından tutanak ile durum tespit edilerek suç delili olan defter, belge ve kayıtlara mükellefin rızasına bakılmaksızın el konulmaktadır²³³. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in İnceleme Tutanaklarını düzenleyen 16. maddesinde, inceleme tutanakları ve muhtemel sonuçları hakkında mükellefe bilgi verilmesi ve mükellefin itirazlarının da tutanağa geçirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Mükellefin bu tutanağı imzalamaması mümkündür. Tutulan tutanağın bir örneğinin mükellefe bırakılması hem VUK hem de anılan Yönetmelik ile zorunlu tutulmuştur.

Mükellefin imzadan imtina etmesi halinde defter ve belgelere elkoyma yetkisi öğretide eleştirilmektedir. Suç unsuru içermeyen defter ve belgelere sırf imzadan imtina nedeniyle el konulabilmesi hukuka aykırıdır²³⁴. Öte yandan böyle bir yetki hem mükellef haklarını hem de özel hayatın gizliliğini ihlal etmektedir. Zira Anayasanın 20. maddesinde özel hayatın gizliliğinin yalnızca milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması ve başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması nedenleri ile ve ancak hâkim kararı ile sınırlandırılabilceği ifade edilmektedir. VUK 141. maddesinde verilen el koyma yetkisinin ise bu nedenlerden hiçbiri ile bağdaşmadığı açıktır. Kaldı ki böyle bir düzenlemenin korunmak istenen kamu yararı ile orantılı olmadığı açıktır. Dolayısıyla 141. maddede imzadan imtina sebebiyle verilen el koyma yetkisinin Anayasaya aykırı olduğu düşünülmektedir.

Tutulan tutanak ve neticeleri hakkında yapılan bilgilendirme ile bir örneğinin mükellefe bırakılması, mükellefin savunma hakkını kullanabilmesi bakımından önemlidir. AİHM, Bendenoun kararında, sanığın sadece inceleme sonucu hazırlanan raporların değil; raporların dayandığı bilgileri içeren dosyayı inceleme imkânından

²³³ Bkz VUK 141. maddesi ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 16. maddesinin 6. fıkrası.

²³⁴ Aynı yönde: A. Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s. 231.

yoksun bırakılmasını adil yargılama hakkının ihlâli olarak nitelendirmiştir²³⁵. Dolayısıyla sadece vergi inceleme raporunun tebliği mükellefin savunma hakkını gereği gibi kullanamamasına neden olacaktır. Vergi inceleme raporunun hazırlanmasına dayanak olan bilgi ve belgelerin mükellef tarafından ulaşılabilir olması gereklidir. Burada tutanak dışında rapora dayanak olan başka bilgi ve belgeler varsa, inceleme raporu ile birlikte bu belgeler de mükellefe tebliğ edilmelidir²³⁶. Şayet dayanak belgeler tebliğ edilmeden dava açılmışsa; mahkeme, silahların eşitliği ilkesi gereği bu belgeleri inceleme ve değerlendirme için mükellefe gerekli süreyi tanımalı ve itiraz hakkı vermelidir²³⁷.

Burada tartışılması gereken bir diğer nokta, mükellefin savunma hakkının nerede başladığıdır. Savunma hakkı, adil yargılanma hakkının önemli bir parçasıdır. Adil yargılanma hakkı ise yalnızca kovuşturma aşamasında değil; yargılamanın tümünde uygulanması ve korunması gereken bir hak olduğundan soruşturma aşamasında da gözetilmelidir.

Vergi incelemesi ve vergi kaçakçılığı arasındaki ilişki incelendiğinde, çift taraflı bir etkinin varlığından söz edilebilecektir. Çünkü vergi kaçakçılığı suçu, vergi incelemesi sırasında inceleme elemanı tarafından tespit edilebileceği gibi; vergi suçu şüphesinin idare tarafından öğrenilmesi mükellef hakkında inceleme başlatılmasına sebep olabilecektir. Başka bir mükellef nezdinde yapılan incelemede sahte evrak tespit edilmesi, muhasebe hilesi yapıldığını öğrenen çalışanın şirketi ihbar etmesi; mükellefin kayıtlı olduğu vergi dairesinin işlemler sırasında kuşkulananması ile ilgili komisyonlara bildirimde bulunması, savcılık tarafından suç şüphesinin haricen öğrenilerek bildirimde bulunulması gibi haller suç şüphesinin doğrudan idare tarafından öğrenildiği hâllere örnek olarak gösterilebilir.

²³⁵ AİHM Bendenoun v. Fransa, B.No: 12547/86, 24.02.1994 T. Kararı, <https://hudoc.echr.coe.int/>, (10.06.2021); kararın çevirisi için bkz: F. Yenisey, *agm.*, s. 181-188.

²³⁶ Aynı yönde bkz: Turgut Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 49; Burak Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, Yıl 2016, Cilt 1, Sayı 1, s.28.

²³⁷ T. Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 49.

Vergi incelemesinde VUK 140. maddesinde yazılan kurallara uyulması, ileride ceza yargılamasında temel delil teşkil edecek olan vergi inceleme raporunun hukukiliği bakımından önem arz etmektedir. Raporun usul ve esaslara uygun olması, yargılamayı iki farklı şekilde etkileyebilecektir. İlki, raporda gerçekleştirildiği tespit edilen fiilin doğru tespit edilmiş olmasına rağmen usul ve esaslara uyulmaması nedeniyle sanığın yargılama haklarının kısıtlanmış olmasıdır. Bu durumda, mahkeme sanığa bildirilmeyen olay, belge ve belgelerin sanık tarafından değerlendirilmesini sağlayarak hukuka aykırılığı giderebilir. Örneğin rapora dayanak teşkil edilen belgelerin inceleme raporu ekinde tebliğ edilmemiş olması halinde mahkeme sanığa bu belgeleri inceleme imkânı tanıyabilecektir.

İkinci halde ise incelemede usul ve esaslara uyulmaması sebebiyle suçun maddi unsurlarında sakatlık meydana gelmesi söz konusudur. Özellikle VUK 359. maddesinin a/2 bendinde yer alan defter ve belgelerin gizlenmesi suçu yönünden bu husus önemlidir. Çünkü usul ve esaslara uymadan yapılan inceleme işlemi hukuken sakat olacağından böyle bir inceleme sırasında defter ve belgelerin teslim edilmesini istemek de hukuka aykırı olacaktır. Nitekim Yargıtay, incelemenin kural olarak işyerinde yapılması gerekirken kanunda belirlenen şartlar dışında dairede inceleme yapılması halinde talep edilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesini suç olarak kabul etmemekte idi²³⁸. Ancak, 14.10.2021 Tarih 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile VUK 139. maddesi değiştirilmiş olup incelemenin işyerinde yapılması esası yerine incelemenin dairede yapılması esası benimsenmiştir²³⁹. Bu hüküm,

²³⁸ Yargıtay 11 CD, 2017/8214 E., 2019/9541 K., 17/12/2019 T.; 2016/8802 E., 2019/8880 K.,05/12/2019 T.; 2008/1992 E., 2011/946 K., 15/02/2011 T.; Sayılı Kararları; Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 2016/11-234 E., 2016/293 K., 31/05/2019 T. Sayılı Kararı, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, (09.09.2021).

²³⁹ Anılan yasa değişikliğinden sonra VUK 139. maddesi şu şekilde olacaktır:

“Vergi incelemeleri, esas itibarıyla dairede yapılır.

İncelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını ibraz etmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.

İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir.

01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girecek olup bu tarihten sonra Yargıtay içtihatlarının değişeceği düşünülmektedir. Ancak, yeni 139. maddenin beşinci fıkrasında, mükellefin talep etmesi halinde incelemenin işyerinde yapılabileceği düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonrasında, mükellef ve idare arasında incelemenin yapılacağı yer hususunda uyuşmazlık yaşanması halinde, defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun oluşup oluşmayacağı, Bakanlık tarafından yapılacak ek düzenlemeler ve içtihatlar doğrultusunda açıklığa kavuşacaktır.

Vergi incelemesinin süresi, VUK 140. maddesinin 6. fıkrası ile sınırlandırılmıştır. Buna göre KDV incelemelerinde üç ay, sınırlı incelemelerde altı ay, tam incelemelerde ise bir yıl içinde inceleme bitirilir, ancak gerekli görülmesi halinde ek süre verilmesi mümkündür. İncelemenin sona ermesinden sonra; inceleme elemanı vergi inceleme raporu düzenleyecektir. Düzenlenecek vergi inceleme raporuna, inceleme sırasında düzenlenen tutanakların ve rapora esas teşkil eden tüm diğer belge ve kanıtların da eklenmesi gerekmektedir. Vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmesi şarttır. Aksi halde mükellef hakkında yapılan vergi ve/veya ceza tarhiyatı işlemleri hukuken sakat olmaktadır.

Vergi incelemesi sırasında vergi suçu tespit edilmesi halinde, vergi inceleme elemanları, suç şüphesinin kanıtlarını da ekleyerek vergi suçu raporu düzenlemekte ve bu raporu doğrudan veya rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile savcılığa bildirmektedir. Yapılan bu bildirim, VUK 367. maddesi ile vergi kaçakçılığı suçunun yargılanması bakımından kovuşturma şartı olarak belirlenmiştir²⁴⁰.

Vergi suçu raporu da tıpkı yoklama fişinde olduğu gibi tek başına icrai nitelik taşımamaktadır. Dolayısıyla mükellefin ne rapora dayanak tutanaklara ne de sonuç raporlarına itiraz etmesi mümkün olmamaktadır. Ancak bu raporlar, yargılama

Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

²⁴⁰ VUK 367. maddesi ve mütalaa şartı ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 2.2.1.1. Numaralı *Vergi İdaresinin Soruşturma Evresindeki Yeri ve Vergi Tekniği Raporu* başlığı altında yapılmıştır.

aşamasında en önemli delillerdir. Hukuka aykırı veya hatalı olarak düzenlenen raporlardan kaynaklanan uyuşmazlıkların ise yargının iş yükünü arttırması, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu zedelemesi ve idareyi zarara uğratması gibi olumsuz işlevleri bulunmaktadır. Bu nedenle, mükelleflere haklarında düzenlenen raporlara ve dayanak belgelere itiraz etme hakkının tanınması bazı uyuşmazlıkların önüne geçilmesi bakımından faydalı olacaktır²⁴¹.

Vergi incelemesi sürecinin uzunluğu, mütalaa şartı ile birlikte değerlendirildiğinde kaçakçılık suçunun tespiti ve kovuşturulması bakımından süre kaybına neden olmaktadır. Bu nedenle, vergi incelemesinden ayrı bir kaçakçılık incelemesi müessesinin uygulanması yönünde görüş ortaya konulmuştur²⁴². Gerçekten de, vergi idaresinin olağan bir vergi incelemesi sırasında veya başka bir yolla kaçakçılık suçu işlendiğinden şüphe duymaları halinde, vergi incelemesinden ayrılan bir kaçakçılık incelemesinin başlatılması, vergi suçlarının tespit ve soruşturma usulünde yaşanan pek çok sorunun önüne geçebilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçu işlendiğinden şüphe eden idarenin, mükellefe hakkında kaçakçılık incelemesi başlatıldığı yönünde bildirimde bulunması mümkündür. Böyle bir durumda, kaçakçılık incelemesi yapmaya yetkili olan müfettişlerin aramanın yanı sıra CMK hükümlerine uygun olarak ifade alma ve elkoyma yetkilerinin düzenlenmesi, vergi suçlarının tespitindeki etkinliği arttıracaktır. Öte yandan kaçakçılık incelemesinin başladığı mükellefe bildirilerek bu andan itibaren mükellefe CMK 147. maddesinde yer alan haklar hatırlatılarak mükellefin hakları da korunabilecektir. Kaçakçılık incelemesi yalnızca suça konu fiillerin işlenip işlenmediği ve delillerin tespiti ile sınırlı olarak gerçekleştirilecek ve suç işlendiğinin tespiti halinde hızlı bir şekilde mütalaa verilebilecektir. Özetle, vergi incelemesinden ayrı bir kaçakçılık incelemesi, suçun tespiti açısından daha etkin olabilecek hem de bir suç ithamı ile karşılaşan mükellefin şüpheli haklarının korunması mümkün olabilecektir.

²⁴¹ Benzer yönde görüşler için bkz: A. Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s. 220; B. Pınar, *agm.*, s. 45.

²⁴² Murat Gökkaya ve Fatih Saraçoğlu, Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Vergi İncelemesi Yerine “Kaçakçılık İncelemesi”nin İhdas Edilmesi Önerisi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl 2019, Sayı 235, s. 22-29.

2.1.1.3. Arama

Arama, ceza usul hukukunda yer alan koruma tedbirlerinden birisidir. Koruma tedbiri, ceza muhakemesinin yürütülebilmesi ve muhakeme masraflarının karşılanabilmesi amacıyla, hükümden önce ve geçici olmak kaydıyla yetkili kişiler tarafından temel hak ve özgürlüklere müdahale edilmesi olarak tanımlanmaktadır²⁴³. Koruma tedbirleri, CMK'da yakalama ve gözaltı, tutuklama, adli kontrol, arama ve elkoyma, iletişimin izlenmesi ve teknik araçlarla izleme olarak düzenlenmiştir²⁴⁴. Koruma tedbirleri, temel hak ve özgürlüklere müdahale sonucunu doğurması nedeniyle hangi koruma tedbirlerine hangi hallerde başvurulacağı ve tedbirlerin uygulanmasındaki sınırlar Anayasa ve yasalar ile çizilmiştir.

Bir koruma tedbiri olarak arama, önleme araması ve adli arama olarak ikiye ayrılmaktadır. Önleme araması, suçun işlenmesinden önce, bir tehlikenin önlenmesi amacıyla polis tarafından yapılan aramadır²⁴⁵. Adli arama ise şüpheli veya sanığın, ya da suç delillerinin ele geçirilmesi için şüpheli veya sanığa ait alanların, üstlerinin ve eşyalarının araştırılması işlemi olarak tanımlanmaktadır²⁴⁶. Adli aramanın yasal tanımı ise CMK'da değil, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliğinin 5. maddesinde yapılmıştır. Maddede, adli arama *“bir suç işlemek veya buna iştirak veyahut yataklık etmek makul şüphesi altında bulunan kimsenin, saklananın, şüphelinin, sanığın veya hükümlünün yakalanması ve suçun iz, eser, emare veya delillerinin elde edilmesi için bir kimsenin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kâğıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemi”* şeklinde tanımlanmıştır.

²⁴³ B. Öztürk vd., *age.*, s. 445; C. Şahin ve N. Göktürk, *age.*, s. 283; V. Özbek vd., *age.* s.257.

²⁴⁴ Arama ve elkoyma dışındaki diğer koruma tedbirleri bu çalışmanın konusu dışındadır.

²⁴⁵ Önleme araması hakkında detaylı bilgi için bkz: F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *age.*, s.293 vd.

²⁴⁶ B. Öztürk vd., *age.*, s. 506; C. Şahin ve N. Göktürk ve diğerleri, *age.*, s. 342; V. Özbek vd., *age.*, s.317; F. Yenisey ve A. Nuhoğlu *age.*, s. 396.

Arama ile bir kişinin özel hayatının gizliliği ihlâl edilmektedir. Dolayısıyla arama ile yapılacak bu müdahale, bu hakkı koruyan metinlere uygun çerçevede gerçekleştirilmelidir. Bu metinleri uluslararası hukukta AİHS; iç hukukta Anayasa, CMK ve Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği olarak belirlemek mümkündür. AİHS'nin "Özel ve Aile Hayatına Saygı" başlıklı 8. maddesi ve Anayasanın "Özel Hayatın Gizliliği" başlıklı 20. maddelerinde, "suç işlenmesinin önlenmesi" bu hakka yapılacak müdahale için meşru bir sebep olarak kabul edilmektedir²⁴⁷. Ancak aramanın hukuka uygun kabul edilebilmesi, yine kanunda çizilen sınırlara uygun şekilde gerçekleştirilmesine bağlıdır. Anayasanın 20. maddesi ve CMK'nın 119. maddesi ile arama ancak hâkim kararı ile veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının emri ile yapılabilmektedir. Dolayısıyla bu koşullar gerçekleşmeden arama yapılması veya elde edilen delillerin hukuka uygun kabul edilmesi söz konusu değildir.

Vergi hukukunda arama ise VUK 142. maddesinde düzenlenmiştir²⁴⁸. Esasında vergi hukukunda düzenlenen arama, kaçakçılık şüphesinin olduğu hâllerde defter ve

²⁴⁷ AİHS 8. madde: "Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir."

Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir."

Anayasa 20. madde: "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranmaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar."

Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir."

²⁴⁸ VUK 142. maddenin tamamı şu şekildedir: "Anılan düzenleme şu şekildedir: "İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için:

kayıtların kaybını engellemek için öngörölmüş olup esas hedefi kaçakçılık şüphesi olan defter ve belgeler üzerinde vergi inceleme yapılabilmesini sağlamaktır. Bu nedenle, kimi yazarların vergi hukukunda düzenlenen arama için, “aramalı inceleme” kavramını kullandıkları görölmektedir.²⁴⁹

VUK 142. maddesinde aramanın bir tanımına yahut hukuki niteliğine yer verilmemiştir. Ancak; maddede aramanın doğrudan vergi kaçakçılığı suçu ile ilişkilendirilmesi, ayrıca Anayasa ve CMK’daki düzenlemelerle uyumlu olarak arama yapılmasının sulh ceza yargıcı kararına bağlanmış olması ve 147. maddede aramaya ilişkin açık olmayan hallerde CMK hükümlerinin uygulanacağını hükme bağlanmış olması; vergisel aramanın adli arama niteliğinde olduğunu göstermektedir²⁵⁰. Bu bakımdan, VUK’ta yer alan aramayı, vergi kaçakçılığı suçuna özgü, özel uygulanış biçimlerine ve kurallarına sahip bir adli arama türü olarak tanımlamak mümkündür.

VUK’taki arama, CMK’da düzenlenen genel bir koruma tedbiri olan arama ile büyük ölçüde benzese de iki düzenleme arasında birtakım farklılıklar da bulunmaktadır. İki düzenleme arasındaki benzerlikleri şu şekilde sıralamak mümkündür: Öncelikle her ikisi de ceza hukukuna özgü bir koruma tedbiridir ve dolayısıyla ancak suç şüphesinin varlığı halinde kullanılabilir. Her ikisi de temel bir insan hakkı olarak kabul edilen özel

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyyetine dâhil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

²⁴⁹ Zeliha Alpsöy, “Vergi Hukukunda Arama İşlemi”, *SÜHFD*, Yıl 2021, Cilt 29, Sayı 1, s. 427; Engin Hepaksaz vd, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği” *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 2011, Sayı 354, s. 151 vd.

²⁵⁰ Aynı yönde bkz: Eda Ayrancı, *Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s. 70; A. Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s. 260, Selen Evirgen, “Vergi Hukukunda Arama Müessesesi ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile İlişkisi”, *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ekim 2017, Cilt 2, Sayı 2, s. 148; Aziz Taşdelen, “Vergisel Arama”, *DEÜHFD*, Yıl 2003, Cilt 5, Sayı 2 s. 163; Z. Alpsöy, *agm.*, s. 416. Karşı yönde: Ömercioğlu, VUK’taki aramanın adli nitelik taşımadığını; bir önleme araması olarak kabul edilebileceğini ifade etmektedir. A. Ömercioğlu, *agm.*, s. 2287.

hayatın gizliliği hakkına müdahale etmektedir. Dolayısıyla her iki kurum da bu hakkın çekirdeğini koruyan ulusal ve uluslararası düzenlemelere uygun şekilde gerçekleştirilmelidir.

Ancak VUK'ta düzenlenen arama, yalnızca vergi hukukuna; hatta vergi kaçakçılığı şüphesi haline özgü bir durum olduğundan bunun dışında kullanılabilmesi mümkün değildir. VUK md. 142 açıkça vergi kaçakçılığı suçuna özgü olduğundan vergi kaçakçılığı dışındaki diğer vergi suçları için VUK 142 vd. maddeleri uygulanamaz²⁵¹. Diğer vergi suçları için arama yapılması gerekirse CMK 116 vd. maddeleri uygulanmalıdır. Dolayısıyla iki arama özünde aynı olsa da vergisel aramayı genel arama hükümlerinden ayıran birtakım farklılıklar da bulunmaktadır. Öncelikle, vergisel arama yalnızca vergi kaçakçılığı suçu mevcutsa; yahut vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine yönelik bir şüphe varsa uygulanabilir. Oysa CMK'da düzenlenen arama tedbirine, TCK'da ve diğer özel kanunlarda düzenlenen tüm suçlar bakımından başvurulabilir.

Aramayı düzenleyen iki kanun arasında arama kararının verilmesi yönünden de farklılıklar mevcuttur. Hem CMK hem de VUK hükümlerinde arama yapılabilmesi, sulh ceza hâkimliğinin vereceği karara bağlanmıştır. Ancak, CMK'nın 119. maddesinde, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının yazılı emri ile de arama yapılmasına müsaade edilmektedir²⁵². VUK ise gecikmesinde sakınca bulunan hallere ilişkin olarak ek bir düzenleme yapmamıştır. Bu durum, öğretilerde görüş farklılıklarına sebep olmuştur. Bazı yazarlar, burada bir boşluk olduğunu ve VUK 147. maddesi gereğince gecikmesinde sakınca bulunan hallerde CMK 119. maddesinin vergisel aramaya uygulanarak cumhuriyet savcısının yazılı emri ile de aramanın

²⁵¹ Hepaksaz, vd, *agm.*, s. 152. Ayşe Aslı Yücesoy, "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", *TBB Dergisi*, Yıl 2018, Sayı. 135, s. 159; Taşdelen, *agm.*, s. 167, Ayşe Nil Tosun ve Engin Özden, "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, Yıl 2014, Sayı 166, s. 293.

²⁵² CMK md. 119 f.1: "*Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri arama yapabilirler. Ancak, konutta, işyerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile yapılabilir. Kolluk amirinin yazılı emri ile yapılan arama sonuçları Cumhuriyet Başsavcılığına derhal bildirilir.*"

gerçekleştirilebileceğini ifade etmektedir²⁵³. Yargıtay'ın da kabul ettiği ve öğretide hâkim olan diğer görüşe göre ise, vergisel arama VUK'ta açıkça sulh ceza yargıcının kararına bağlandığı için cumhuriyet savcısının yazılı emri ile vergi araması yapılamaz²⁵⁴. Bu şekilde bir arama yapılması halinde, vergi hukuku yönünden tarhiyata temel olan işlem hukuka aykırı olduğundan yapılan tarhiyat da hukuka aykırı kabul edilerek iptali gerekecektir. Ceza hukuku yönünden de, yapılan arama işlemi hukuka aykırı olarak gerçekleştirildiğinden elde edilen delil de hukuka aykırı delil hâline geleceğinden hükme esas alınamayacaktır.

Her iki arama tedbirinde de arama sırasında elde edilen delillere el konulmaktadır. CMK'da düzenlenen arama tedbirinin sonucu olan elkoyma tedbiri; suç delilinin elde edilmesi ve korunması ile sınırlı değildir. Aynı zamanda eşya veya kazanç müsaderesinin konusu olan eşyaya da el konulabilir. Ancak VUK hükümleri gereğince, vergisel aramada el koymanın amacı yalnızca suç delili elde etmektir; dolayısıyla vergisel aramada elkoyma müsadere amacı taşımamaktadır²⁵⁵.

Aramayı gerçekleştirecek kişiler yönünden de her iki düzenleme farklıdır. CMK hükümleri gereğince arama işlemi genel kolluk görevlileri tarafından gerçekleştirilmektedir. Vergisel arama işlemi ise genel kolluk tarafından değil; vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir²⁵⁶. Ancak bu husus vergisel arama

²⁵³ Taşdelen, VUK'taki düzenlemede gecikmesinde sakınca bulunan hâller bakımından boşluk olduğunu bu nedenle VUK 147. maddesi gereği CMK'nın ilgili hükmünün uygulanacağını ifade etmektedir. Yazara göre, vergi inceleme elemanı genel kolluk yerine savcıdan talepte bulunabilir. A. Taşdelen, *age.*, s. 163.; aynı yönde A.A. Yücesoy, *agm.*, s. 164.

²⁵⁴ S. Donay, *Vergi Suçları*, s. 124; Tuğçe Akdemir ve Eylem Baş, "Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2014, Sayı 314, s. 130; K. Öncü, *agm.*, s. 90; Z. Alpsoy, *agm.*, s. 444; "Dosya kapsamından arama kararı ve tutanaklarına rastlanılmayıp, VUK'nın 359/a maddesi kapsamında kalan suçun işlendiğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğu ilişkin bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 sayılı Kanun'un 142 ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının, yetkili sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemi vergi incelemeye yetkili olanların gerçekleştirmesine imkân sağlaması gerekirdi." Y. 11. CD., 2017/3532 E., 2017/3462 K., 08/05/2017 T. Sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (15.11.2021).

²⁵⁵ K. Öncü, *agm.*, s. 83; S. Evirgen, *agm.*, s. 147.; A.A. Yücesoy, *agm.*, s. 154.

²⁵⁶ Z. Alpsoy, *agm.*, s. 435; S. Evirgen, *agm.*, s. 142.

sırasında vergi idaresinin genel kolluk kuvvetlerinin yardımından faydalanmasına engel değildir. Arama sırasında el konulan belgeleri inceleme yetkisi, CMK'da cumhuriyet savcısı ile sulh ceza hâkimine verilmişken VUK'ta el konulan defter ve belgeleri inceleme yetkisi vergi inceleme elemanlarına aittir²⁵⁷.

Arama yetkisi, esasında CMK hükümleri ile kolluk tarafından kullanılan bir yetki ve koruma tedbiridir. O hâlde neden vergi inceleme elemanlarına böyle bir yetki ayrıca tanınmıştır? Bunun nedeni, vergi kaçakçılığının ve dolayısıyla kanıtlarının dışarıdan bakılarak açıkça anlaşılabilir olmamasından kaynaklanmaktadır. Vergi kaçakçılığı, ancak defter kayıt ve belgelerle gerçek durum arasındaki ilişkiden anlaşılacağına göre bu kayıtları doğru okuyup yorumlayabilecek vergi elemanlarının arama yetkisi alabilmesi, suçun aydınlatılması ve gerçeğin ortaya çıkarılması bakımından önemlidir. Verilen bu yetki, vergi inceleme elemanlarının vergi kaçakçılığı suçunda üstlendiği adli kolluk vasfının anlaşılması bakımından da önem arz etmektedir²⁵⁸. Örneğin evde yapılan bir aramada mükellefin kişisel belgelerine de el konulabilmekte; ancak arama ile ilgili olmadığının anlaşılması üzerine sahibine iade edilmektedir. Yukarıda açıklandığı üzere suç delillerinin toplanması, özel hayatın gizliliğinin ihlâl edilmesini hukuka uygun hale getiren bir amaç olarak kabul edildiğinden vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkarılması ve cezalandırılabilmesi için vergi inceleme elemanlarına böyle bir yetkinin verilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır²⁵⁹.

Arama kararını talep etmeye yetkili kişiler, aramayı gerçekleştirecek olan vergi inceleme elemanlarıdır. Arama yapılacak yerde bulunan sulh ceza hâkimliği kararı vermeye yetkilidir. Birden fazla yerde arama yapılacaksa, yetkili sulh ceza hâkimliklerinden biri, diğer hâkimliklerin yetki alanındaki yerler için de arama kararı verebilir.

²⁵⁷ A. Ömercioğlu, *age.*, s. 2286; T. Akdemir ve E. Baş, *agm.*, s. 130.

²⁵⁸ Vergisel arama ceza yargılamasındaki aramadan farklı olarak adli kolluk faaliyeti değil; idari kolluk faaliyeti olduğu yönündeki görüş için bkz: A.A. Yücesoy, *agm.*, s. 154.

²⁵⁹ “Soruşturma evresinde bilgi edinme ve araştırma görevlerinin devletin çeşitli daire ve memurlarına da verildiği vardır” F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *age.*, s. 574.

Sulh ceza hâkiminin arama kararını reddetmesi halinde bu karara karşı itiraz yolu için CMK'nın genel hükümlerine bakılmalıdır²⁶⁰. Buna göre, arama kararının reddedilmesi halinde CMK 267. maddesi gereği itiraz kanun yoluna başvurulabilir. İtiraz etme yetkisi yine karar talebinde bulunan vergi inceleme elemanlarına aittir²⁶¹. Karara karşı, kararın tebliğinden itibaren 7 gün için içinde, kararı veren sulh ceza hâkimliğine itiraz edilmelidir. Kararı veren sulh ceza hâkimliği, itirazı kabul ederek kararını düzeltebilir veya itirazı kabul etmeyerek incelemesi için yetkili mercie gönderebilir. Yetkili merci; CMK 268/3/a hükmü uyarınca, kararı veren hâkimliği numara olarak izleyen sulh ceza hâkimliğidir. Eğer tek sulh ceza hâkimliği varsa, yargı çevresindeki görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine; ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, en yakın ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine aittir. Öte yandan, birden fazla yerde yapılacaksa, arama talebinin reddi halinde VUK 142. maddesine göre diğer yetkili sulh ceza hâkimliklerinden tekrar arama kararı talep edilebilir.

Arama kararı alındıktan sonra vergi inceleme elemanları tarafından arama yapılır. Arama sırasında vergi inceleme elemanı gerekli gördüğü defter ve belgeleri bir tutanakla tespit ederek bunlara elkoyma yetkisine sahiptir. İncelenecek defter ve belgelerin mühürlü kaplar içinde incelemenin yapılacağı vergi dairesine nakledilmesi ve mührün ilgili mükellef huzurunda açılması gereklidir. Elektronik defter ve kayıtlar bakımından ise durum farklılık arz etmektedir.

VUK Mükerrer 242. maddesinde “*Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir*” hükmü vardır. Bu hüküm nedeniyle aramaya ilişkin hükümler; elektronik kayıtlar bakımından yapılacak aramalar yönünden de geçerlidir. Ancak elektronik kayıtlar bakımından VUK ve CMK arasında bir atıf sorunu bulunmaktadır. Şöyle ki, VUK 147. maddesinde kanunda arama ile ilgili açıkça yazılı

²⁶⁰ A. Taşdelen, *agm.*, s. 172; A.A. Yücesoy, *agm.*, s. 165.

²⁶¹ S. Donay, *Vergi Suçları*, s. 122. A. Taşdelen (*agm.*, s. 174), arama kararının reddi halinde cumhuriyet savcısının da karara itiraz edebileceği görüşünü ifade etmektedir.

olmayan hallerde CMK'nın arama hükümlerinin uygulanacağı yazılmıştır. Ancak elektronik kayıtlarda yapılacak aramaya ilişkin hükümler, CMK'nın genel arama hükümlerini düzenleyen 119. maddesinde değil; Bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma başlıklı CMK'nın 134. maddesinde düzenlenmiştir. Bu nedenle, elektronik kayıtlarda yapılacak aramaya ilişkin bir açıklık bulunmaması halinde; yapılan atfın CMK'nın 134. maddesine yapılmış sayılacağı görüşünderiz. Bu nedenle vergisel aramanın elektronik kayıtlarda gerçekleştirilmesi halinde; hangi verilerin arandığı tutanağa bağlanarak ilgililer tarafından imzalanmalıdır. Eğer elektronik kayıtlara el konulması söz konusu ise el konulan veriler yedeklenmeli, yedeklerin bir kopyası çıkarılarak mükellefe verilmeli ve bu durum tutanak altına alınmalıdır.

Arama sırasında elkoymulan defter ve belgelerin incelenmesi VUK 144. maddesi uyarınca çabuk ve her işten önce yapılmalı, yapılacak inceleme sonucunda defter ve belgeler sahibine teslim edilmelidir. Kanun koyucu, arama sonucu el konulan defter ve belgelerin incelenerek sahibine iadesi için VUK 145. maddesinde üç aylık süre öngörmüştür. Ancak üç aylık sürede bitmesi mümkün değilse, sürenin uzatılması mümkündür. Kanunda sürenin ne kadar uzatılabileceğine dair bir düzenleme yapılmamıştır.

VUK 145. maddesinin son fıkrasında, ilgililerin suç delili teşkil etmeyen defter ve belgeleri tutanakları imzalayarak teslim alabileceği hükme bağlanmıştır. Ancak kaçakçılık suçu şüphesinin doğduğu hallerde bu cümle hukuka aykırılık sorunu doğurmaktadır. Şöyle ki, üç aylık inceleme süresini ve varsa hâkim kararı ile uzatılan ek süreyi kullanan vergi inceleme elemanı suç delili teşkil ettiğini düşündüğü defter ve belgeleri sahibine vermeyecektir. Hatta uzatma talebi mahkeme tarafından reddedilmiş olsa dahi vergi idaresi suç delili olması sebebiyle defter ve belgeleri sahibine iade etmekten imtina edebilecektir²⁶². Bu durumda VUK 145/son hükmü, ilk iki fıkrayı

²⁶² A. Taşdelen, *agm.*, s. 179; Ümit Süleyman Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı*, Beta Yayınevi, İstanbul 2013, s. 77 (kısaca: *Vergi Denetimi ve Yargısı*).

anlamsız hâle getirmektedir²⁶³. Bu durumda bir mahkeme kararı olmamasına rağmen idari kararlar elkoymanın devam etmesi anlamına geleceğinden Anayasaya ve CMK hükümlerine aykırıdır. Bu durumda, eğer vergi idaresi suç delili teşkil eden defter ve belgeleri resen muhafaza altında tutmaya devam etmemeli; eğer tutmaya devam edecekse bu defter ve belgeler için ayrıca sulh ceza hâkimliğinden karar almalıdır. Öte yandan, defter ve belgelerine elkonulan kişi, CMK 127/4 gereği sulh ceza hâkimliğine başvuru yaparak elkonulan defter ve belgelerin iadesini her zaman talep edebilecektir.

Arama sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği yönünde deliller bulunur ve defter ve belgelerden tespit edilirse, vergi inceleme elemanı suç raporu ile birlikte cumhuriyet savcılığını durumdan haberdar eder. Arama sırasında vergi kaçakçılığı dışında bir suç işlendiği tespit edilirse vergi inceleme elemanı CMK 158 ve devamı maddeleri gereğince ihbar hükümlerine göre suçu cumhuriyet savcılığına veya kolluğa şikâyet edecektir²⁶⁴.

Arama sonucunda tarhiyat yapılmamış ve suç raporu düzenlenmemişse, nezdinde arama yapılan kişi tazminat hakkına sahiptir²⁶⁵. Gereksiz yere nezdinde arama yapılan kişi, VUK 142. maddesinin son hükmüne göre asılsız ihbarda bulunan kişiyi öğrenerek o kişiden maddi ve manevi tazminat talep edebilir. Ayrıca, arama ve elkoyma işlemleri nedeniyle zarara uğrayan kişi, VUK 143. maddesinin son hükmüne göre veya CMK 141-144. hükümlerine göre devletten de zararının tazminini talep edebilir.

2.1.1.4. Bilgi Toplama

Bilgi toplama, vergi idaresinin, mükelleflerin beyan ettiği vergiyi doğuran olayın ve vergilendirme ile ilgili diğer hususların üçüncü kişilere sorularak doğrulanması amacını taşıyan bir vergi denetim yöntemidir. Beyan sisteminin doğru bir şekilde yürütülebilmesi, mükelleflerin beyan ettikleri hususların denetlenme sıklığı ve yoğunluğu ile yakın ilişkilidir. Vergi kaçırma amacı olan mükelleflerin ise bu suçu genellikle

²⁶³ A.A. Yücesoy, *agm.*, s. 171.

²⁶⁴ A. Ömercioğlu, *agm.*, s. 2287.

²⁶⁵ E. Ayranç, *age.*, s. 77.

mevzuata uygun görünümlü karışık işlemlerle gerçekleştirdiği bilinmektedir. Dolayısıyla üçüncü kişilerin bilgisine başvurulmadan vergi kaçakçılığını tespit edebilmek zor olabilmektedir. Bu nedenle, VUK ‘Bilgi Toplama’ başlıklı Dördüncü Bölümünde, vergi idaresine bazı bilgilerin üçüncü kişilerden talep edilebilmesi yetkisi verilmiştir.

Bilgi Toplama faaliyeti, “*beyanların doğruluğunu araştırmak, vergiye müteallik olayları kavramak amacıyla ya da vergi denetiminde kullanılmak üzere yükümlü, yükümlü ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerle kamu idare ve müesseselerinden alınan ya da istihbari çalışmalarla elde edilen bilgi ve belgelerin toplanması ve arşivlenmesi*” olarak tanımlanmaktadır²⁶⁶. Bilgi toplama, temel denetim yöntemleri olan yoklama ve incelemenin yardımcısı olarak görüldüğünden, öğretide kimi yazarlar tarafından denetim yolu olarak nitelendirilmemiştir. Tekin ve Çelikkaya, bilgi toplama faaliyetini vergi denetim yolları arasında değil, idarenin delil toplama yolları arasında saymışlardır²⁶⁷. Organ ise bilgi toplamanın tek başına bir denetim yolu olmaktan çok diğer denetim yollarının tamamlayıcı bir işleve sahip olduğunu ifade etmiştir²⁶⁸. Bu değerlendirme, vergi suçlarının tespiti ve delilleri bakımından da önem arz etmektedir. Vergi ceza hukuku açısından bakıldığında da bilgi toplama faaliyeti hem vergi suçunun idare tarafından öğrenilmesinde, yani suç şüphesinin doğmasında; hem de suçun delillendirilmesinde, yani daha önce var olan suç şüphesinin somut şüpheye dönüştürülmesinde önemli bir rol taşımaktadır²⁶⁹. Örneğin, genel bir denetim faaliyeti sırasında bir mükelleften alışveriş yapan üçüncü kişilerden istenen bilgiler sonucunda mükellefin yanıtıcı fatura kestiği ortaya çıkabilir. Ya da daha öncesinde yanıtıcı fatura

²⁶⁶ A. Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s. 150.

²⁶⁷ F. Tekin ve A. Çelikkaya, *age.* s. 94.

²⁶⁸ İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2008, s. 146.

²⁶⁹ Danıştay, istihbarat arşivindeki bilgilerin başka delillerle veya incelemeyle doğrulanmadıkça tek başına tarhiyata dayanak teşkil edemeyeceğini kabul etmektedir. D.4.D. 1984/2913 E., 1986/1133 K. 17.03.1987 T. Sayılı Kararı. *Bu yönüyle de vergi idaresinin bilgi toplama yoluyla edindiği bilgilerin vergi hukuku ve ceza hukuku bakımından delil niteliğinin oluşması başka delillerle veya incelemeyle doğrulanmasını gerektirmektedir.* Elif Pürsünlerli Çakar ve Fatih Saraçoğlu, “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl 2014, Cilt 7, Sayı 1, s. 421.

kestiği yönünde ihbar edilen mükellefin alışveriş yaptığı kişilerden bilgi istenerek idare tarafından daha önce öğrenilen suç şüphesi kanıtlanabilir.

Görüldüğü üzere bilgi toplama, vergi suçlarının ortaya çıkarılmasında ve cezalandırılmasında oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü bilgi toplama faaliyeti sonucunda üçüncü kişilerin vereceği bilgiler, VUK 3/2 anlamında delil teşkil etmektedir²⁷⁰. Bu faaliyet, vergi ceza hukukunda benimsenen serbest delil sisteminin işlerliği bakımından da önemlidir²⁷¹. Ancak elbette hukuka uygun metotlarla delil elde etme için yasal mevzuatla ve hukukun genel ilkeleriyle çizilmiş sınırlar bilgi toplama yönünden de geçerlidir²⁷². Dolayısıyla bilgi toplama faaliyetinin Anayasa ve temel düzenlendiği kanun olan VUK'a uygun olması gereklidir.

Bilgi toplama faaliyeti, vergi yükümlüsü bakımından bilgi verme ödevine karşılık gelmektedir. Bu ödev, vergi borcu gibi bir miktar para ödemeye yönelik değil; vergi düzenini sağlamaya yönelik olduğundan şekli bir vergi ödevidir. VUK 148. maddesinde, kamu kurum ve kuruluşlarına, mükelleflere ve mükellefle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilere bilgi verme ödevi yüklenmiştir²⁷³. Kendisinden bilgi talep edilen kişilerin gizlilik nedeniyle bilgi vermektен çekinmesi mümkün değildir. Yalnızca VUK 151. maddesinde belirlenen dört halin varlığı halinde bilgi vermektен çekinmek mümkündür. PTT, doktorlar, avukatlar mesleki gizlilik konusunda kalan hususlar hakkında bilgi vermektен çekinebilir; ayrıca CMK 125. maddesine göre devlet sırrı içerdiğinden teslim edilemeyen belgeler hakkında vergi idaresi de bilgi talep edemez²⁷⁴. Sayılan bu hâller

²⁷⁰ F. Tekin ve A. Çelikkaya s.96; Öncel vd. *age.* s. 101; A. Çavuş *Vergi Denetim Yolları*, s. 150; Cumhuriyet İnal Bilen, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi-1, *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat 2009, s. 330. <https://www.cumhurbilenymm.com.tr/makaleler/>, (16.11.2021).

²⁷¹ C.İ. Bilen, *agm.*, s.333.

²⁷² E. Ayrancı, *age.* s. 80.

²⁷³ Kanunda geçen muamelede bulunma ifadesi geniş yorumlanmalı, alım-satım işlemi gerçekleşmemiş olsa dahi toplantı, görüşme ve mal nakli gibi işlemler muamele deyiminin içinde kabul edilmelidir. A. Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s. 158.

²⁷⁴ CMK'nın 125. maddesinde devlet sırrı olan bilgilerin mahkemeden gizli tutulabilmesi için suçun alt sınırının 5 yıl veya daha fazla olması gereklidir. Ancak vergi suçlarının hiçbirinde öngörülen cezanın alt sınırı 5 yıl olmadığından devlet sırrı içeren bilgi ve belgeler vergi idaresinden gizli tutulabilir. E. Ayrancı, *age.* 81; A. Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s. 162.

dışında kişilerin bilgi vermekten çekinmesi mümkün değildir. CMK'daki tanıklıktan çekinme kurumu VUK 151. maddesinde tanınmadığından, mükellefin yakın akrabaları dahi vergi dairesine bilgi vermekle yükümlü tutulmuştur²⁷⁵. Ancak vergi suçu şüphesinin varlığı halinde CMK 45. maddesinde sayılan kişilerin bilgi vermekle yükümlü olmayacağı görüşünderiz²⁷⁶.

Kanunda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, bilgi istemeye yetkili kılınmıştır²⁷⁷. Bilginin hangi şekilde isteneceği de yine 148. maddede düzenlenmiştir. Buna göre bilginin sözlü veya yazılı talep edilmesi mümkündür. Ancak sözlü olarak istenen bilginin verilmemesi halinde yazı tebliğ edilerek en az 15 gün süre verilmesi gereklidir.

Bilgi vermeyen kişinin zorla vergi dairesine getirilmesi mümkün değildir. Bu durumda eğer bir suç şüphesi mevcutsa ve maddi gerçeğin aydınlatılması için gelmeyen tanığın ifadesinin alınması zorunlu ise kovuşturma aşamasında tanığın CMK 44. maddesine göre zorla getirilmesi mümkündür.

VUK 149. maddesinde ise devamlı bilgi verme ödevi düzenlenmiştir. VUK 148. maddesindeki ödev ile 149. maddesindeki ödev arasındaki temel fark şudur: Bilgi verme, vergi idaresinin belirli bir mükellef veya olaya ilişkin istediği bilgilerin tek bir kez sunulması iken devamlı bilgi verme faaliyeti, vergi idaresi tarafından belirlenecek bazı hususların, yine idare tarafından belirlenen düzenli aralıklarla sürekli olarak bildirilmesini

²⁷⁵ C.İ. Bilen, *agm.*, s. 341.

²⁷⁶ CMK md 45: “Aşağıdaki kimseler tanıklıktan çekinebilir:

a) Şüpheli veya sanığın nişanlısı.

b) Evlilik bağı kalmasa bile şüpheli veya sanığın eşi.

c) Şüpheli veya sanığın kan hısımlığından veya kayın hısımlığından üstsoy veya altsoy.

d) Şüpheli veya sanığın üçüncü derece dahil kan veya ikinci derece dahil kayın hısımları.

e) Şüpheli veya sanıkla aralarında evlâtlık bağı bulunanlar.”

²⁷⁷ Bu ikisine verilen yetki dışında diğer kanunlarda verilen yetkiler VUK 148. maddesi anlamında ‘bilgi isteme yetkisi’ değildir. Örneğin vergi istihbarat elemanlarına veya YMM'lere verilen yetki, VUK 148. maddesi anlamında bir yetki olarak kabul edilemeyeceğinden bu kişiler tarafından talep edilecek bilgilerin verilmemesi sonucunda VUK Mük. Mad. 355'te öngörülen özel usulsüzlük cezasının uygulanması söz konusu olmayacaktır. A. Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s. 151.

ifade etmektedir. Devamlı bilgi verme sonucunda elde edilen bilgiler bir istatistik oluşturma ve politika üretme amaçlı kullanılmaktadır. Devamlı bilgi alma yetkisi yalnızca Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi dairelerine tanınmış olup vergi inceleme elemanlarına verilmemiştir²⁷⁸. VUK mük. mad. 257 f. 4 ile Hazine ve Maliye Bakanlığı devamlı bilgi verme yükümlülüğü kapsamında olan kişileri, konuları ve bilgi verme yükümlülüğünün süresi ve aralığını belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bakanlık, bu yetkisini Genel Tebliğ çıkararak kullanmaktadır.

Bilgi verme ödevini yerine getirmeyenler hakkında VUK mük. 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir²⁷⁹. VUK 148. maddesinin ceza uygulamasında, yazılı talep edilen bilgilerde verilen sürenin sonunda bilginin verilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası uygulanmakta; bilginin ikinci kez yazıyla istenmesine rağmen yine verilmemesi halinde iki kat özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. VUK 149. maddesinin ceza uygulamasında ise uymayanlara kesilecek cezalarda mükelleflere yazı ile tebliğ şartı bulunmamakta²⁸⁰ ve bilginin ikinci kez yazıyla istenmesi ve verilmemesi halinde iki kat usulsüzlük cezası uygulamasına gidilmemektedir²⁸¹.

Vergi dairesi tarafından toplanan bilgiler, mükelleflere ait kimlik bilgileri, adres bilgileri ile müşteri çevresi, günlük hasılat, stok durumu gibi iş durumuna ait bilgilerdir. Bu bilgiler, mükellefin özel yaşamının bir parçasını oluşturmakta ve kişisel veri

²⁷⁸ C.İ. Bilen, *age.*, s. 17.

²⁷⁹ Bilgi vermekten çekinenler hakkında hapis cezası öngören VUK 361. maddesi, 22/7/1998 Tarih ve 4369 Sayılı Kanun'un 82 maddesi ile Mülga edilmiştir.

²⁸⁰ Bu durum, önceleri 149. maddeye göre kesilen cezaların Mük. 355. maddeye uygun olarak kesilmediği itirazlarına neden olmuş, Danıştay da bu konuda çelişkili kararlar vermiştir. Ancak 16/06/2009 Tarih ve 5904 Sayılı Kanun ile Mük. 355. maddenin 3. fıkrasına eklenen "usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca düzenleyici işlemle durulması halinde ilgililere ayrıca yazılı bildirme şartını aranmaz" cümlesi ile bu tartışma giderilmiştir.

²⁸¹ İzlem Oral, *Devamlı Bilgi Verme Yükümlülüğü Özelinde Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yetkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2019, s. 82.

kapsamında kabul edilmektedir²⁸². Toplanan veriler, vergi idaresi tarafından depolanmakta ve yurt içinde diğer kamu kurumları ile paylaşılabilir. Buna ek olarak taraf olunan çifte vergilemenin önlenmesi anlaşmaları²⁸³ ve otomatik bilgi değişimi²⁸⁴ uygulaması gereği toplanan bilgilerin yabancı ülkelerin vergi idareleri ile paylaşılması da söz konusudur. Bu nedenle, bilgilerin toplanması, muhafazası ve paylaşımı sırasında kişisel verinin korunması hakkına devlet tarafından yapılan bir müdahale söz konusudur. Kişisel verinin korunması, AİHS ve Anayasa kapsamında özel hayatın gizliliğinin korunması hakkı kapsamı içinde değerlendirilen temel bir insan hakkıdır. Ulusal mevzuat kapsamında Anayasanın 20. maddesinin 3. fıkrası ve 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) ile düzenlenmiştir. Ancak KVKK'nın uygulanmayacağı hallerini düzenleyen 28. maddesi vergi yükümlülerinin kişisel verilerinin korunması hakkını tartışmalı hâle getirmektedir.

28. maddenin ilk fıkrasında tümüyle KVKK kapsamı dışında tutulan haller düzenlenmiştir. 28. maddenin (ç) bendinde ekonomik güvenliğini sağlamaya yönelik olarak yetkili kamu kurumları tarafından yürütülecek faaliyetler kanun kapsamı dışında bırakılmıştır. Buradaki “ekonomik güvenlik” ifadesi muğlak bir ifade olup bunun vergi suçlarını kapsayıp kapsamadığı belirsizdir.

28. maddenin 2. fıkrası ise kısmen KVKK kapsamı dışında tutulan hâller düzenlenmiş ve 2. fıkranın (ç) bendinde “*Kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali*

²⁸² N. Saban, *age.*, s.393; İ. Oral, *age.* s. 69; Arzu Kalyon, *Türk Vergi Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021, s.109; Kerem Öncü, *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019, s. 48-49.

²⁸³ Çifte vergileme, bir mükellefin iki farklı ülke tarafından vergilendirilmesi sonucunu doğuran uluslararası vergi hukuk sorunudur. Bu sorunun çözüm yöntemlerinden biri de ülkelerin aralarında imzaladıkları çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarıdır. Türkiye, 25.08.2021 tarihi itibarı ile 87 ülke ile çifte verginin önlenmesi anlaşması imzalamış bulunmaktadır. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandirdigi_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf, (29.11.2021).

²⁸⁴ Uluslararası alanda vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi amacıyla OECD tarafından hazırlanan “Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması” gereğince, anlaşmaya katılan ülkeler, diğer ülkelerde mukim kişilerin kendi ülkelerinde sahip oldukları hesaplara ilişkin bazı finansal bilgileri her yıl otomatik olarak diğer ülkelerin vergi idaresi ile paylaşmaktadır. Türkiye, Ekim 2021 tarihi itibarı ile 69 ülke ile bu bilgileri paylaşmaktadır. <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>, (29.11.2021).

konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması” ifadesi ile vergi yükümlüleri KVKK kapsamı dışında bırakılmıştır.

Öncelikle bilgi toplama faaliyeti ile elde edilen bilgilerin hangi fıkra kapsamında olduğu belirsizdir. Bilgi toplama faaliyeti sırasında elde edilen bilgilerin depolanması tamamen değil, kısmen kanun kapsamı dışında kabul edilmeli ve düzenli olarak toplanan bilgiler bakımından vergi yükümlüleri kanunun asgari korunmasından faydalanmalıdır. Ancak vergi suçu şüphesi hâlinde 28. maddenin tam istisna hükümlerine tabi olunması mümkün olmalıdır. Çünkü vergi suçları da ekonomik suç kategorisinde yer aldığından ekonomik güvenlik ifadesi ile kastedilen kapsama dâhildir. Dolayısıyla vergi suçlarının ekonomik suçlar kapsamında olduğu kabul edildiğinden vergi idaresinin vergi denetimine ilişkin işlemlerinin KVKK kapsamı dışında bırakıldığı kabul edilmektedir²⁸⁵.

Bu düzenlemenin getirdiği bir diğer sorun ise Anayasa ve KVKK hükümlerine aykırılıktır. Şöyle ki, Anayasanın 20. maddesinin son fıkrasında açıkça kişisel verilerin ancak kişilerin rızasıyla veya kanunun öngördüğü hallerde düzenlenebileceği hükme bağlanmıştır. KVKK'nın 5. maddesinde ise kişisel verilerin işlenmesi kanunda açıkça öngörülmesi şartına bağlanmıştır. Hâl böyle iken, VUK 149. maddesinde yer alan düzenleme kapsamında, vergi yükümlülerinin hangi bilgileri düzenli olarak vereceği idare tarafından Genel Tebliğ çıkarılması yöntemiyle belirlenmektedir. Bu durum Anayasaya ve kanunilik ilkesine aykırıdır²⁸⁶. VUK hükümleri de kişisel verilerin korunmasına ilişkin bir hüküm içermemektedir. VUK 152. maddesi ise sadece toplanan bilgilerin istihbarat arşivinde gizli olarak saklanacağını söylemekte olup KVKK kapsamında tanınan korumayı sağlamamaktadır²⁸⁷. Bu durumda, vergi suçunun söz konusu olmadığı hâllerde dahi vergi yükümlüleri KVKK 11. maddesinde yer alan temel haklardan faydalanamayacaktır.

²⁸⁵ N.Saban, *age.*, s. 395; Tuğçe Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, s. 270; Arzu Kalyon, *age.*, s. 90.

²⁸⁶ İ. Oral *age.*, s. 71; A. Kalyon *age.*, s. 76; K. Öncü, *age.*, s. 82.

²⁸⁷ Vergi istihbarat arşivi çalışmaları, 1989 yılında başlamıştır. Vergi mükellefleri ve sorumluları hakkında toplanan bilgiler, 2002 yılında başlayan VERİA projesi ile kurulan veri ambarına aktarılmaktadır. Aktarılan bilgiler çeşitli analiz ve çapraz denetimlere tabi tutularak vergi kaçakçılığı tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Belirtmek gerekir ki, bilgi toplama faaliyeti sırasında toplanan bilgilerin açıklanması halinde VUK 362. maddesi gereği vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşacaktır. Bu suçun işlenmesi halinde, vergi mahremiyetini ihlâl eden memur hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanacağı gibi vergi yükümlüsü bu fiil nedeniyle doğan zararlarının tazminini idareden ve memurdan talep edebilecektir²⁸⁸.

2.1.2. Kolluğun Soruşturmaya Hazırlık İşlemleri

Kamu düzeninin sağlanması amacıyla, idare tarafından hak ve özgürlüklere sınırlama getiren faaliyetler, kolluk faaliyeti olarak adlandırılmaktadır²⁸⁹. Kolluk, hem kamu düzeninin sağlanması için sürdürülen faaliyetler; hem de bu faaliyeti yürüten kamu görevlileri için kullanılmaktadır²⁹⁰. Kolluk, idari kolluk ve adli kolluk olarak ikiye ayrılmaktadır. İdari kolluk, mevcut kamu düzeninin korunması için, kamu düzenini ihlâl eden faaliyetlerin önlenmesi amacıyla yapılan faaliyetleri; adli kolluk ise bir suç işlendikten sonra bozulan kamu düzeninin tekrar sağlanması amacıyla yapılan faaliyetleri ifade etmektedir^{291,292}. Adli kolluk, bir suç işlendikten sonra, suça ilişkin maddi gerçeklerin ortaya çıkarılması için delil toplama ve delil tespiti işlemlerini yapmaktadır. Dolayısıyla, çalışmanın devamında kullanılan kolluk ifadesinden, vergi suçlarının soruşturma safhasında görevli olan adli kolluk anlaşılmalıdır.

Adli kolluk görevi, CMK 164. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

²⁸⁸ N. Karataş Durmuş, *Vergi Mahremiyetini İhlal*, s. 403.

²⁸⁹ E. Yılmaz, *age.*, s. 766; Metin Günday, *İdare Hukuku*, İmaj Yayınları, Ankara 2017, s. 289; Ender Ethem Atay, *İdare Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019 s. 327; Halil Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt 2*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021, s. 263; Selman Sacit Boz vd., *İdare Hukuku Açısından Kamu Düzeni Unsurları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2020, s. 74.

²⁹⁰ E.E. Atay, *age.*, s. 327.

²⁹¹ Ahmet Fatih Özkan, “Ekonomik Kamu Düzeni ve Ekonomik Kolluk Faaliyeti”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 67, Sayı 4, Güz 2009, s. 79.; S.S. Boz vd., *age.*, s. 75.

²⁹² Adli ve İdari kolluk temel ayrımının altında, ekonomik kolluk ayrımı da yapılmaktadır. Ancak ekonomik kolluk faaliyetinin vergi suçlarının önlenmesi yahut cezalandırılmasında doğrudan bir rolü bulunmamaktadır. Ekonomik kolluk, serbest piyasa ekonomisinin korunması için Anayasanın 167. maddesi çerçevesinde kurulan bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumlar tarafından yürütülen faaliyetleri ifade etmektedir. Bu kurumlara Sermaye Piyasası Kurulu, Rekabet Kurumu, Bilgi Teknolojileri Kurumu gibi kurumları örnek vermek mümkündür. A.F. Özkan, *age.*, s. 85; H. Kalabalık, *age.*, s. 270.

“Adli kolluk; 4.6.1937 tarihli ve 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanununun 8, 9 ve 12 nci maddeleri, 10.3.1983 tarihli ve 2803 sayılı Jandarma Teşkilat, Görev ve Yetkileri Kanununun 7 nci maddesi, 2.7.1993 tarihli ve 485 sayılı Gümrük Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 8 inci maddesi ve 9.7.1982 tarihli ve 2692 sayılı Sahil Güvenlik Komutanlığı Kanununun 4 üncü maddesinde belirtilen soruşturma işlemlerini yapan güvenlik görevlilerini ifade eder.

Soruşturma işlemleri, Cumhuriyet savcısının emir ve talimatları doğrultusunda öncelikle adli kolluğa yaptırılır. Adli kolluk görevlileri, Cumhuriyet savcısının adli görevlere ilişkin emirlerini yerine getirir.”

Anılan düzenleme uyarınca, vergi suçlarının da içinde bulunduğu ekonomik suçların kolluk faaliyeti, 3201 Sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu çerçevesinde kurulan Emniyet Genel Müdürlüğü’ne bağlı Kaçakçılıkla ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Ekonomik suçların kolluk faaliyetini yürüten kuvvet, kısaca mali polis olarak adlandırılmaktadır.

Mali polis ile vergi polisi kavramları birbirinden farklıdır. Ülkemizde uygulanmayan vergi polisi kurumu, hususi olarak vergi kaçakçılığı suçunun adli kolluk işlemlerini yürüten birimdir. Vergi polisi; Fransa, ABD, Hollanda, İtalya, Belçika, Avusturya, Rusya, Ukrayna ve Sırbistan’da uygulanmaktadır²⁹³. Vergi polisi Mali Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunabilir. Vergi polislerinin yetkisi sadece adli nitelikteki vergi suçları ile sınırlandırılmıştır²⁹⁴. İdari anlamdaki vergi denetimi işlerini yapma veya idari para cezası kesme yetkisi bulunmamaktadır. Mali polisin de vergi cezası kesme yetkisi bulunmamakta olup yalnızca adli nitelikteki işlemleri yapmaya yetkili olsa da; vergi polisinden farklı olarak yetki ve görev alanı vergi suçları ile sınırlı değildir. Belgede ve parada sahtecilik, rüşvet, zimmet, nüfuz ticareti gibi yolsuzluk

²⁹³ E. Pürsünlerli Çakar ve F., *Vergi Polisi Müessesesi*, s. 54; Murad Aghayev, *Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Vergi Polisi Modeli*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2020, s.64.

²⁹⁴ E. Pürsünlerli Çakar ve F. Saraçoğlu, *Vergi Polisi Müessesesi*, s. 54.

suçları ile tefecilik, hileli iflas gibi diğer ekonomik suçlar da mali polisin yetki alanı içindedir.

Mali polis, vergi kaçakçılığı suçu şüphelilerinin ev ve işyerlerinde arama yapabilir, defter ve belgeleri kontrol edebilir ve tespit ettiği delillere el koyabilir. Ancak mali polisin bu yetkisi, vergi inceleme elemanlarının yaptığı incelemeden farklı niteliktedir. Vergi denetim elemanlarının vergi suçunun delil tespitine göre yaptıkları işlemler ve sınırları VUK ve Genel Tebliğlere göre yürütülmekte iken mali polisin yaptığı işlemler CMK ve 3201 Sayılı Kanun hükümlerine göre yürütülmektedir. Bu nitelik farkı nedeniyle, vergi suçunun varlığı mali polis tarafından tespit edilse dahi, vergi idaresi mali polisin raporuna dayanarak vergi tarhiyatı yapamaz²⁹⁵. Ancak, elbette vergi suçunun ceza soruşturması ve kovuşturmasında mali polisin tutanak ve işlemleri dosyada delil olarak değerlendirilmektedir.

Mali polis, vergi kaçakçılığı ile mücadele görevini Hazine ve Maliye Bakanlığı ile eşgüdümlü olarak sürdürmektedir²⁹⁶. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mali polis ile işbirliği içinde olan birimi ise Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) 'dur. MASAK, 13.11.1996 tarihli ve 4208 sayılı Kararının Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun'un yürürlüğe girmesiyle, doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak kurulmuştur. MASAK'ın temel amacı suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanı ile mücadele etmektir. Bu bakımdan kendisine kolluktan ve diğer birimlerden gelen ihbarlar ile kendi araştırmaları sonucunda tespit ettiği olayları araştırmak ve ciddi suç şüphesi gördüğü durumlarda cumhuriyet savcılığına bildirimde bulunmakla görevlidir.

²⁹⁵ A. Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s. 11. Yüksek Mahkeme içtihatları da benzer yönde mükellefin mali poliste verdiği ifadelerle dayanılarak eksik inceleme ile rapor yazılamayacağı yönünde kararlar vermektedir. Bkz: D. VDDK, 1997/9 E., 1998/262 K., 09.10.1998 T. Kararı; D. 4.D. 1998/2139 E., 199/833 K., 05.03.1999 T.; 2001/1069 E., 2002/482 K., 07.02.2002 T.; İstanbul BİM 5.VD, 2019/4188 E., 2020/3118 K., 18.06.2020 T. Sayılı Kararları. <https://legalbank.net/>; <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, (02.12.2021).

²⁹⁶ <https://www.egm.gov.tr/kom/ekonomik-suclar>, (01.12.2021).

MASAK, adli kolluk ve idare arasında bir tampon görevi görmektedir²⁹⁷. Mali polis, vergi kaçakçılığına ilişkin belgeleri tespit ettiğinde bu belgelere el koyarak vergi incelemesi yapılması için durumu vergi idaresine bildirmelidir. Öte yandan, MASAK da şüpheli işlem bildirimleri²⁹⁸ neticesinde vergi suçu işlendiğine dair tespitte bulunduğu anda bunu cumhuriyet savcılığına bildirmeli ve cumhuriyet savcılığı emrindeki mali polis CMK hükümlerine göre gerekli olan delil tespiti ve koruma tedbiri işlemlerini gerçekleştirmelidir.

MASAK tarafından yapılan işlemler, tıpkı vergi denetim elemanları tarafından yapılan işlemler gibi adli kolluk faaliyeti niteliğinde işlemlerdir. Ancak, yine vergi denetim işlemlerinde olduğu gibi, MASAK tarafından yapılan işlemler de soruşturma işlemi olarak kabul edilmemektedir²⁹⁹. Bunun nedeni olarak, soruşturmanın cumhuriyet savcılığına yapılan bildirimden sonra başlaması gösterilmektedir. Ancak daha önce de belirttiğimiz üzere, MASAK tarafından adli kolluk olarak yürütülen bu tür faaliyetler sırasında, adil yargılama hakkının korunması önem arz etmektedir. Bu nedenle, MASAK tarafından yürütülen işlemler sırasında da denetime tabi tutulan kişinin soruşturmaya ilişkin haklarının korunması gereklidir. Neticede, bu aşamada toplanan deliller soruşturma dosyasına girecektir. Kaldı ki uygulamada çoğu kez cumhuriyet savcısı delilleri tekrar değerlendirmemekte veya şüphelinin ifadesini tekrar dinlememektedir. OECD de vergi suçları ile mücadele raporunda şüphelinin haklarının korunması gereğine dikkat çekmektedir³⁰⁰. Dolayısıyla bu delillerin elde edilmesi sırasında mükellefin suçlamadan haberdar olma, avukat bulundurma, masumiyet karinesi gibi temel haklarının korunması ve sağlanması adil yargılanma hakkının yerine getirilmesi bakımından önem

²⁹⁷ Mehmet Yüce ve Hüseyin Akkaya, “Mali Suçlarla Kurumsal Mücadele ve Bazı Ülke Örnekleri”, *Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yıl 2020, Cilt 2, Sayı 2, s. 58.

²⁹⁸ 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ile ikincil mevzuat uyarınca yükümlü olarak nitelendirilen gerçek ve tüzel kişiler tarafından MASAK’a gönderilen şüpheli işlem bildirimlerini ifade etmektedir. 2020 yılında MASAK’a bildirilen tüm şüpheli işlemlerin %39,72’si vergi kaçakçılığına ilişkindir. *MASAK 2020 Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/>, (02.12.2021).

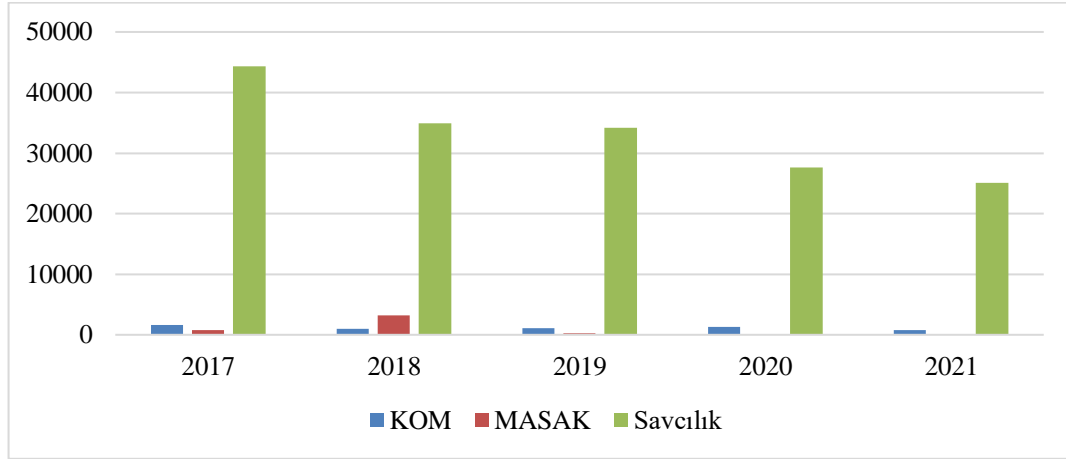
²⁹⁹ İzzet Özgenç, “Şüpheli İşlem Bildiriminin Hukuki Mahiyeti, MASAK’ın Rolü, Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu Üzerine Hukuki Değerlendirmeler”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2021, Cilt XXV, Sayı 3, s. 277.

³⁰⁰ OECD, *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD Publishing, Paris 2017, <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>, (06.11.2019).

taşımaktadır. AİHM de kişinin resmi anlamda şüpheli sıfatını almadan önce de bir suç isnadıyla karşılaştığı andan itibaren Sözleşme'nin 6. maddesinin uygulanabilir nitelikte olduğunu kabul etmektedir³⁰¹.

Mali polisin, MASAK'ın ve vergi denetim elemanlarının vergi kaçakçılığı suçundaki rolünün anlaşılması için istatistiksel verilere bakılabilir. 2021 yılı değerlendirildiğinde, Mali polis tarafından VUK'a Muhalefet suçundan yakaladığı şüpheli sayısı 1.643'tür³⁰². MASAK ise 2021 yılında VUK'a Muhalefet suçundan 799 kişi hakkında dosya sonuçlandırmıştır³⁰³. Oysa 2021 yılında VUK kapsamındaki suçlar için Cumhuriyet başsavcılıklarında soruşturma evresinde 44.321 karar verilmiştir³⁰⁴. Aradaki yaklaşık 42.000 kişinin vergi denetim elemanları tarafından tespit edildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Grafik 1: Vergi Suçlarında Kolluk Birimlerinin Sonuçlandırdığı Dosya Sayıları



Kaynak: Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele ve MASAK Faaliyet Raporları ile Adli İstatistiklerden faydalanarak düzenlenmiştir.

³⁰¹ Eckle v. Germany, B.No: 8130/78, 15.07.1982 T (p. 73-75).; Bendenoun v. Fransa, B.No: 12547/86, 24.02.1994 T. Kararı (p. 52-53); Foti v. İtalya, B.No: 7913/77, 10.12.1982 T.; Aleksandr Zaichenko v. Rusya, B.No: 39660/02, 18.02.2010 T. (p. 41-60) Kararları, <https://hudoc.echr.coe.int/>, E.T: 03.12.2021; Dovydas Vitkauskas ve Grigoriy Dikov, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Adil Yargılama Hakkının Korunması*, Çeviren: Serkan Cengiz, Avrupa Konseyi, Strazburg 2012, s. 22.

³⁰² KOM Daire Başkanlığı, *Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele 2020 Raporu*, KOM Yayınları, Ankara, <https://www.egm.gov.tr/>, (12.10.2022)

³⁰³ MASAK, *2020 Faaliyet Raporu*, <https://masak.hmb.gov.tr/>, (12.10.2022).

³⁰⁴ Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, *Adli İstatistikler 2020*, <https://adlisicil.adalet.gov.tr/>, (12.10.2022).

Şekilde yer alan son 5 yıllık veriler incelendiğinde de mali polisin vergi suçlarının tespitindeki rolünün, vergi denetim elemanları kadar yoğun ve fazla olmadığı görülmektedir. Bunun nedeni, daha önce de belirtildiği üzere vergi suçlarının kolayca tespit edilememesi ve muhasebe işlemlerinin arasına gizlenmiş birtakım işlemlerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması için uzmanlığa ihtiyaç duyulmasıdır.

Sonuç olarak, vergi suçlarının adli kolluk işlemlerinde kolluk birimlerinin yetersiz kaldığı; bu durumda vergi denetim elemanlarına verilen yetkilerle denetim elemanlarına adeta adli kolluk görünümü verilmektedir³⁰⁵. Bu durumda, vergi suçlarının adli cezalarının daha etkin bir işlev görebilmesi için yapılabilecek önerileri, vergi polisi kurumunun ülkemizde de uygulanması, vergi denetim elemanlarına daha geniş soruşturma yetkileri verilmesi³⁰⁶ ve ayrı mali suç savcılıkları oluşturulması³⁰⁷ olarak sıralamak mümkündür.

Ülkemizde yakın zamanda Finans Mahkemeleri kurulması planlanmaktadır³⁰⁸. Ancak kurulacak olan Finans Mahkemelerinin görevleri kamuoyuna henüz açıklanmamıştır. Dolayısıyla vergi ile ilgili uyuşmazlıkların çözümünde bu mahkemelerin görevli olup olmayacağı belli değildir. Vergi uyuşmazlıklarının bir ekonomik suç olgusu olarak kabul edilip Finans Mahkemelerine taşınması durumunda, Finans Mahkemeleri bünyesinde ekonomik suç savcılığının oluşturulması ve savcılarının ihtisaslaşma ile vergi suçlarında uzmanlık kazanması, vergi suçlarının etkin şekilde tespit edilmesi ve cezalandırılması bakımından faydalı olacaktır.

³⁰⁵ E. Pürsünlerli Çakar ve F. Saraçoğlu, *Vergi Polisi Müessesesi*, s. 63-65.

³⁰⁶ Ali Rıza Gökbunar, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, *Prof. Dr. Nezihe Sönmez’e Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir 1997, s. 314.

³⁰⁷ Ergin Ergül, “Organize Suçlar ve Karaparanın Aklanması”, *Ekonomik suç ve Ceza Sempozyumu*, TOBB Yayınları, Yayın No. 2005-25, Ankara 2005, s. 265; Okan Atak ve Yasin Pekşen, “Vergi Usul Kanunu’na Muhalefet Suçlarında Yargı Mercilerince Verilen Kararlar Işığında Türkiye’deki Durum ve Çözüm Önerileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2021, Sayı 398, s. 123.

³⁰⁸ <https://www.trthaber.com/haber/gundem/bakan-gul-finans-mahkemeleri-kurulacak-629292.html>, (28.11.2021).

2.2. Soruşturma Evresi

Soruşturma işlemleri, kişinin sorgu ve gözlem yoluyla adım adım takip edildiği, zen ve doğrulukla incelenerek soruşturulduğu ve kanıtların toplandığı yasal bir tahkikat srecidir³⁰⁹. Soruşturma işlemleri, kanunla yetkili kılınmış soruşturma birimleri tarafından suç şüphesinin öğrenilmesi ile başlamaktadır. Suç şüphesi, şikâyet veya ihbar gibi üçüncü kişiler vasıtasıyla öğrenilebilir. Ayrıca, başka bir suçun soruşturulması veya genel kolluk faaliyetleri veya rutin denetim işlemleri gibi faaliyetler sırasında da suç şüphesinin öğrenilmesi mümkündür.

Soruşturma işlemlerinin temel amacı, kovuşturma evresinde maddi gerçeğin araştırılmasına zemin sağlamak üzere, işin gerçeğinin araştırılmasıdır. Bu maksatla soruşturma evresindeki yetkili kişiler, kendilerine kanunla verilmiş olan çeşitli soruşturma işlemlerine ve koruma tedbirlerine başvurarak gerçek faili ve gerçek fiili tespit etmeye çalışmaktadırlar.

Soruşturma evresinde, yargı makamları tarafından öğrenilmiş olan şey bir suç şüphesi veya suç isnadıdır. Gerçekten suçun meydana gelip gelmediği yahut işlenen suçun failinin kimler olduğu kesin olarak belirlenmemiştir. Bu nedenle fail olduğundan şüphe duyulan kişi, soruşturma evresinde ‘şüpheli’ sıfatını almaktadır.

Soruşturma evresi boyunca, şüpheli veya şüpheliler hakkında, kanunun çizdiği ereve içinde olaya ilişkin tüm deliller toplanmaya çalışılır. şüpheli, tanık ve mağdurun ifadesi, olay yeri incelemesi ve arama sırasında elde edilen maddi deliller, belge ve basılı/elektronik kayıtlar bu delillere örnek verilebilir. Öte yandan, soruşturma evresinde toplanan delillerin korunması ve kovuşturma evresine ulaştırılabilmesi amacı da önem arz etmektedir. Arama, elkoyma, suç eşyasının müsaderesi, yakalama ve tutuklama; delillerin korunması amacıyla alınabilecek önlemler arasında sayılabilir. Ancak, kanunda yalnızca belli suçlar için uygulanabileceği belirtilen taşınmazlara, hak ve alacaklara elkoyma; iletişimin tespiti, dinlenmesi ve kayda alınması; teknik araçlarla izleme ve kaçak sanığın duruşmaya gelmesini sağlamak amacıyla Türkiye’de bulunan mallarına,

³⁰⁹ H.C. Black, *age.*, s. 960.

hak ve alacaklarına elkoyma tedbirlerinin vergi suçlarında uygulanması söz konusu değildir. Bu tedbirler kullanılarak delil elde edilmiş olsa dahi bunlar hukuka aykırı delil olarak kabul edileceğinden hükme esas alınamayacaktır³¹⁰.

Soruşturma evresi, kural olarak savcılık tarafından yürütülmektedir. Soruşturma evresi boyunca elde edilen deliller; kovuşturma evresinde savcılık tarafından mahkemeye sunulmaktadır. Kovuşturma evresinde; soruşturma evresinde toplanan deliller ve olayla ilgisi tek tek tartışılmakta; ihtiyaç duyulduğu takdirde ek rapor ve deliller toplanmakta ve maddi gerçek hakkında bir kanaate varılarak hüküm verilmektedir.

2.2.1. Seçilen Ülkelerde Soruşturma Evresi

Seçilen ülkelerde de soruşturma, ceza yargılamasından dava açılmasının öncesinde yapılan işlemleri ifade etmektedir. Bu işlemler, failin bulunması, fiilin aydınlatılması ve suça ilişkin kanıtların toplanmasını amaçlamaktadır. Seçilen ülkelerde soruşturma işlemleri vergi idaresi, polis ve savcı tarafından yürütülmekle beraber ülkelerin farklı ekonomik, siyasi ve hukuki düzenleri nedeniyle soruşturma evrelerinde de farklılıklar olduğu saptanmıştır. Örneğin, vergi idaresinin soruşturma evresindeki yeri kimi ülkelerde polise ve savcıya tanınan yetkilerle eşdeğer iken kimi ülkelerde süreç tamamen savcı tarafından yönetilmektedir. Ancak kim tarafından uygulandığı önem arz etmeksizin her ülkede koruma tedbirleri uygulanmaktadır. Ayrıca, seçilen ülkelerde de etkin pişmanlık uygulamasına benzer şekilde, kayba uğratılan vergi ve cezaların ödenmesi durumunda soruşturmanın sonlandırılması söz konusudur.

2.2.1.1. İngiltere’de Soruşturma Evresi

İngiltere’de vergi kaçakçılığı şüphesinin öğrenilmesiyle birlikte soruşturma evresi başlamaktadır. İngiltere’de soruşturma evresinde HMRC, savcılık ve kolluk kuvvetleri vergi suçlarının soruşturulmasında ve delillerin toplanmasında görev yapmaktadır. Ancak, kovuşturmanın başlatılıp başlatılmayacağına karar vermek tamamen savcılık

³¹⁰ Ç. Arslan, *agm.*, s. 27.

biriminin işi olup HMRC buna karar vermez. HMRC tarafından yürütülen cezai soruşturma, 9. Uygulama Kuralları (*Code of Practice 9*) 'na göre yürütülmektedir.

İngiltere'de vergi dolandırıcılığından dolayı cezai yargılama ancak çok ciddi ve ağır olaylarda söz konusu olmaktadır. Ekonomik suça ekonomik ceza ilkesine önem verilmekte ve verginin erken ödenmesi ön planda tutulmaktadır. HMRC'nin yaklaşımı, tutuklamalar ve hedef peşinde koşmak yerine vergi uyumunu en üst düzeye çıkararak vergi açığını en aza indirmeyi planlamak şeklindedir³¹¹. Adli vergi cezaları bir yana; çoğu vergi uyuşmazlığının yargı aşamasına taşınmadan mükellef ve vergi idaresi arasında sağlanacak anlaşma ile çözülmesi planlanmaktadır³¹². Bu nedenle, Türkiye'deki pişmanlık ve izaha davet uygulamalarına benzer bir yöntem olan Sözleşmeye Dayalı Açıklama Kolaylığı (*Contractual Disclosure Facility-CDF*) kabul edilerek mükelleflerin vergi kaçakçılığı cezalarından kurtulmaları için bir çözüm sunulmuştur. Buna göre, vergi mükelleflerinin HMRC'den vergi kaçakçılığından şüphelendiğini açıklayan bir mektup almaları hâlinde, dolandırıcılığı kabul etme şansları vardır; Vergi kaçakçılığının kabul edilmesi, cezai yaptırım uygulanmamasını sağlamak için tek istisnadır³¹³.

Bu istisnadan yararlanmak için, mektubun alındığı tarihten itibaren 60 gün içinde, vergi kaybına neden olan kasıtlı davranışı ana hatları ile anlatan bir yazının (*outline disclosure*) HMRC'ye verilmesi gerekmektedir. CDF'nin kabul edilmesi halinde, tüm aktif ve pasiflerin işletildiği banka hesapları ile kredi kartlarının tasdikli beyanı ile vergi usulsüzlüğünü tam ve doğru bir şekilde ifşa edildiğini gösteren tasdikli beyanın (*formal disclosure*) da HMRC'ye verilmesi gerekmektedir. Bu yazıların verilmesinden sonra, mükellefin HMRC ile işbirliği yapması ve tüm vergi, ceza ve faizleri ödemesi durumunda mükellef hakkında ceza soruşturması başlatılmaz ve ödenmesi gereken vergi ve cezalarda indirim yapılır³¹⁴.

³¹¹ HMRC, *Annual Report and Accounts 2020 to 2021*, s. 49.

³¹² "HMRC's approach to tax fraud", 02.12.2021, <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-issue-briefing-hmrcs-approach-to-tax-fraud/hmrcs-approach-to-tax-fraud>, (20.05.2022); Kızılot ve Kızılot, *age.*, s. 81; H. Üzeltürk, *Ekonomik Suçlar*, s. 218.

³¹³ HMRC, *Code of Practice 9*, p. 3; R. Fera ve P. Tanawong, *agm.*, s. 12.

³¹⁴ HMRC, *Code of Practice 9*, p. 4.

Mükellefin CDF'yi reddetmesi, yanlış veya sahte belgelere dayanan açıklamalarda bulunması halinde ise HMRC tarafından soruşturmaya başlanmaktadır. Bu soruşturma, yalnızca vergi soruşturması olabileceği gibi, cezai soruşturma da olabilir. Hem vergi hem de ceza soruşturmasının bir arada yürütülmesi de mümkündür. Ayrıca, vergi soruşturması olarak başlayan bir soruşturma, HMRC tarafından her aşamada cezai soruşturmaya çevrilebilir. HMRC tarafından cezai soruşturma başlatılması hâlinde, kolluk kuvvetine yakın geniş yetkileri bulunmaktadır. Bu yetkiler, üretim siparişleri bilgilerine ulaşma; arama kararı alma ve arama yapma; tutuklama ve tutuklamanın ardından şüphelinin üzerinde ve mülkünde araştırma yapma, 2002 Tarihli Suç Gelirleri Kanunu kapsamında suç varlıklarının kurtarılması şeklinde sayılmaktadır³¹⁵.

HMRC'nin bu yetkileri 1989 Tarihli Polis ve Suç Delilleri Kanunu'na dayanmaktadır. Bu kanunda kolluğa tanınan bazı yetkiler, HMRC için değiştirilmiştir. Örneğin, kendisi şüpheli olmayan bir muhasebecinin üzeri ve dizüstü bilgisayarını, vergi kaçırdığı şüphelenilen şirketlerin araması kapsamında başvurulabilecek bir tedbirdir. Öte yandan, kolluk kuvvetlerine tanınan her yetki HMRC tarafından kullanılamamaktadır. Örneğin, parmak izi alma veya şüphelileri kefaletle serbest bırakma yetkileri yalnızca polis tarafından kullanılabilir³¹⁶.

Çok ciddi suçlarda, HMRC 2016 Tarihli Soruşturma Yetkileri Kanunu, 2000 Tarihli Soruşturma Yetkilerini Düzenleme Kanunu ve 1997 Tarihli Polis Kanunu'na dayanarak iletişimin dinlenmesi, takip ve gözetleme, mülkiyete müdahale gibi yetkileri kullanabilmektedir. Ancak bu yetkilerin kullanımı AİHS ve Soruşturma Yetkilerini Düzenleme Kanunu'nda yer alan gereklilik ve orantılılık ilkelerine uygun olmalıdır³¹⁷.

³¹⁵ HMRC, “HMRC's criminal investigation policy”, 13.07.2021, <https://www.gov.uk/government/publications/criminal-investigation/hmrc-criminal-investigation-policy>, (21.05.2022); Liam Stanley, “When We Were Just Giving Stuff Away Willy-Nilly”, *The Leap of Faith: The Fiscal Foundations of Successful Government in Europe and America*, Oxford University Press, Oxford 2018, s. 160.

³¹⁶ HMRC, “HMRC's criminal investigation powers and safeguards”, <https://www.gov.uk/government/publications/criminal-investigation/criminal-investigation>, (21.05.2022).

³¹⁷ HMRC, “HMRC's approach to tax fraud”.

HMRC'nin cezai soruşturma sırasında kullandığı tedbirler, ceza kanunlarına uygun şekilde gerçekleştirilmelidir. Bu bakımdan, HMRC'ye verilen kolluk yetkilerinin karşılığında, HMRC memurlarına bir sorumluluk verildiği; bu kapsamda mükelleflerin de ceza soruşturması haklarından faydalandığını söylemek mümkündür. Örneğin, HMRC memurları, ancak eşdeğer polis rütbesi yetkilerini kullanabilecektir³¹⁸.

HMRC tarafından yürütülen soruşturma sonucunda kovuşturma başlatılıp başlatılmayacağına savcılık tarafından karar verilmektedir. Birleşik Krallık'ta bu kararı vermeye yetkili makamlar, İngiltere ve Galler'deki Kraliyet Savcılığı, İskoçya'daki Kraliyet Ofisi ve Savcı Mali Hizmeti ve Kuzey İrlanda Kamu Savcılığı Hizmeti'dir³¹⁹.

2.2.1.2. ABD'de Soruşturma Evresi

ABD'de vergi suçlarının soruşturulması, IRS veya büyük jüri tarafından yapılmaktadır^{320,321}. Ancak uygulamada vergi suçu işlendiğine dair şüphe, IRS tarafından yapılan denetimi sırasında ortaya çıkmaktadır. IRS, vergi denetimi sırasında vergi suçu işlendiğini tespit edebileceği gibi ihbar veya başka bir yol ile de vergi suçu şüphesini öğrenebilecektir. Bu durumda, IRS'in ceza soruşturması yapma yetkisi bulunmaktadır. IRS'e verilen bu yetki, Ceza Soruşturması Birimi (*Criminal Investigation-CI*) tarafından kullanılmaktadır. CI tarafından yürütülecek soruşturma, İç Gelir Kılavuzu (*Internal Revenue Manual-IRM*)'nin 9. bölümünde düzenlenmiştir.

CI'nın misyonu, IRM 9.1.1.2'de "vergi sistemine olan güveni ve yasalara uyumu teşvik edecek şekilde İç Gelir Kanunu'nun (IRC) olası cezai ihlallerini ve ilgili mali suçları soruşturarak Amerikan halkına hizmet etmek olarak açıklanmıştır. CI'nın

³¹⁸ Çavuş rütbesi, memur rütbesine; Müfettiş ve Başmüfettiş rütbesi Yüksek Memur rütbesine ve Şef rütbesi Kıdemli Memur rütbesine eş tutulmaktadır. Yalnızca Dolandırıcılık Soruşturma Hizmeti ile Risk ve İstihbarat Servisi'nin bu konuda özel eğitim almış memurları cezai soruşturma yürütmeye yetkili kılınmıştır. *HMRC's criminal nvestigation powers and safeguards*.

³¹⁹ HMRC, "*HMRC's criminal nvestigation powers and safeguards*".

³²⁰ Stephen W. Mazza ve diğerleri, "Surcharges and Penalties in Tax Law: United States." *EATLP Annual Congress*, Milan 2015.

³²¹ Büyük jüri, oturumlara başkan tarafından çağırılmaktadır. Görevi, sanık hakkındaki şikâyet ve suçlamaları, devlet tarafından sunulan delillerle beraber dinlemek ve kanaatine göre iddianameyi onaylamaktır. *Black's Law Dictionary*, s. 993.

soruşturma yetkisi, vergi kaçakçılığının yanı sıra Banka Gizliliği Kanunu ve kara para aklama suçlarını da kapsamaktadır.

Suçun meydana gelip gelmediği özel ajan (*special agent*) tarafından yapılan bilgi analizi sonucunda belirlenmektedir. Bu işlem, ‘birincil soruşturma’ olarak adlandırılmaktadır. Ajan, bu analizi ön büro amirine sunmaktadır. Sunulan analiz, amir tarafından gözden geçirilir ve amir bilgilerin genişletilmesini onaylar veya reddeder. Amirin onaylaması hâlinde, ‘ceza soruşturması’ başlatmak için ofis başkanından ve sorumlu özel ajandan onay alınmaktadır³²².

Ceza soruşturması açıldıktan sonra, özel ajan suç faaliyetinin unsurlarını belirlemek için gereken kanıtları elde eder. Kanıt elde etmek için, üçüncü şahıs tanıklarla görüşme, gözetleme, arama emri yürütme, banka kayıtlarını celp etme ve mali verileri inceleme dâhil olmak üzere çeşitli soruşturma teknikleri kullanılır. Özel ajan, ceza soruşturması sırasında IRS Baş Hukuk Müşaviri Vergi Ceza Avukatları ile yakın bir şekilde çalışır³²³.

Ceza soruşturmasında CI tarafından kullanılacak yetkiler IRM 9. bölümde düzenlenmiştir. Buna göre, CI tarafından yürütülen soruşturma kapsamında delil elde etmek için kullandığı başlıca yöntemler şunlardır:

- Devlet kurumlarından veya özel kurumlardan bilgi talebinde bulunma,
- Sanıkla, tanıklarla ve soruşturmanın diğer tüm süjeleri ile görüşme yapma,
- Soruşturmaya konu olay, kişi ve şirketler hakkında rıza dışı gözetimde bulunma
- İletişimin dinlenmesi,
- Gizli ajan veya gizli işbirlikçi kullanma yoluyla gizli operasyon yapma,

³²² <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/how-criminal-investigations-are-initiated>, (24.05.2022).

³²³ Vergi ceza avukatları, IRS içinde bir birimdir. Bu birim, her 3 ayda bir CI personelini ziyaret ederek envanterdeki davaların hukuki durumunu ve sorunları ele almaktadır. Ayrıca, vergi ceza avukatları, CI personelinin talebi üzerine tavsiye niteliğinde görüş vermek üzere soruşturma evresinde hazır bulunmalıdır. *Internal Revenue Manual, Part 38*.

- Arama emri alma ve uygulama; arama sonucunda ele geçirilen eşyalara el koyma,
- Laboratuvar tekniklerini kullanarak delilleri belirleme (örneğin parmak izi, DNA testi, yalan makinası muayenesi, ses video ve görüntü analizi)
- Tutuklama

CI personeli tarafından yapılan işlemler ve bu işlemler sonucunda elde edilen delillerin hukuka uygunluğu vergi ceza avukatları tarafından incelenmektedir³²⁴. CI tarafından yürütülen soruşturma işlemleri sırasında, olabilecek en az müdahaleci yöntemleri seçmesi; müdahaleci yöntemleri yalnızca önemli dosyalarda ve sınırlı bir şekilde kullanması gerekmektedir. Bir vergi ceza dosyasının önemini belirlerken göz önünde tutulacak ölçütler, IRM 38.1.1.3.1’de şu şekilde sayılmıştır:

- Ödenecek vergi tutarı;
- Dolandırıcılığın niteliği;
- Delillerin toplatılması gerekliliği veya
- Olası cezai vergi davasının gelir yasalarına gönüllü uyum üzerindeki etkisi.

Tüm deliller toplanıp analiz edildikten sonra, özel ajan ve amiri ya delillerin suç faaliyeti oluşturmadığı kanısına varırsa, soruşturmayı sonlandırır. Eğer delillerin suç faaliyeti oluşturduğu kanısına varırlarsa, kovuşturma tavsiyesinde bulunma kararı verilir. Bu durumda özel ajan, yasa ihlali bulgularını detaylandıran ve kovuşturma öneren yazılı bir rapor hazırlar. Bu rapora "özel ajan raporu" denir. Özel ajan raporu, ön büro danışmanı, ceza soruşturması kalite ekibi, sorumlu CI özel ajan yardımcısı ve özel ajanı tarafından incelenir. Bu inceleme sonucunda CI tarafından cezai kovuşturma yapılması gerektiğine karar verilirse, kovuşturma tavsiyesi vergi suçları için Adalet Bakanlığı Vergi Bölümü (*The Department of Justice, Tax Division*) 'ne; diğer suçlar için Birleşik Devletler Savcısı (*The United States Attorney*)'na gönderilir³²⁵. Her bir inceleme

³²⁴ Örneğin, IRM 38.1.1.3.'ün 12. fıkrasına göre, vergi ceza avukatları, el konulan eşyaların arama emri kapsamında olduğundan emin olmak ve tutarsızlıkları tespit etmek için, CI tarafından hazırlanan el konulan mülk envanterini incelemelidir.

³²⁵ <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/how-criminal-investigations-are-initiated>, (24.05.2022).

adımında, suç faaliyeti olmadığına karar verilebilir. Bu durumda soruşturma sona erdirilir ve kovuşturma başlatılmaz.

Ancak kovuşturmanın başlatılması uygun görülmekte ise, Adalet Bakanlığı veya Savcılık tarafından ilgili özel ajandan yardım etmesi talep edilir. Özel ajanın yardım görevi, raporun kovuşturmaya gönderilmesi ile sona erer³²⁶.

Vergi suçu için başlatılan bir soruşturmanın büyük jüriye sevk edilmesi de mümkündür. Buna göre, IRS soruşturmanın herhangi bir aşamasında büyük jüri talebinde bulunabilir. IRS, büyük jüri talebinden önce Adalet Bakanlığı savcılarında tavsiye isteyebilecektir. Ayrıca, Hazine Sekreterliği tarafından dosyanın büyük jüriye sevk tavsiye edildiğinde, IRS'in soruşturma yetkisi sona ermektedir. Son olarak, Birleşik Devletler Savcılığı (*United States Attorneys' Office*) veya Vergi İdaresi Hazine Genel Müfettişliği (*Treasury Inspector General for Tax Administration*) tarafından da dosyanın büyük jüriye sevk istenebilmektedir³²⁷.

Yine, Savcılık veya büyük jüri tarafından yürütülen başka bir soruşturma kapsamında, vergi suçunun da işlendiği ortaya çıkabilir³²⁸. Bu durumda savcılık veya büyük jüri, hâlihazırdaki büyük jüri soruşturmasının kapsamının genişletilmesini talep ederek vergi suçunun soruşturmasını başlatabilmektedir.

Dosya büyük jüriye sevk edildiğinde, CI özel ajanları, soruşturmanın yürütülmesinde savcıya yardımcı olmaktadır. Savcı tarafından toplanan deliller, büyük jüriye sunulmaktadır. Büyük jüri de soruşturma evresinde delil toplama yetkisine sahiptir, gizli olarak çalışır. Büyük jüri, 23 kişiden oluşmaktadır. Karar yeter sayısı 12'dir. Ancak suç iddialarının kişiye yüklenemeyeceği kanaatinde ise, ithamda bulunmaz. Büyük jürinin ithamda bulunmaması hâlinde, savcı tekrar büyük jüri toplayarak iddiaların tartışılması isteyebilmektedir³²⁹. Ancak vergi dosyaları için, savcının Vergi Bölümü

³²⁶ IRM 9.2.3.

³²⁷ *Criminal Tax Manual*, s. 7.

³²⁸ John A. Townsend, ve John A. Townsend, *Federal Tax Crimes*, 2013, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2212771> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2212771>, s. 23.

³²⁹ George John Edwards, *The Grand Jury*. AMS Press, New York 1906, s. 23; Bedirhan Erdem, *Ceza Yargılamasında Jüri*, Adalet Yayınevi, Ankara 2020, s. 99; "Types of Juries", <https://www.uscourts.gov/>, (24.05.2022).

Başsavcı Yardımcısı'nın onayı olmadan aynı dosyayı farklı bir delil olmadan tekrar büyük jüriye sunamaz. Ancak ek bir delil veya yeni bir olgu varsa savcı onay almadan yeniden büyük jüriyi toplayabilmektedir³³⁰. İtham için yeterli çoğunluk sağlanamaz ise savcılık tarafından suça ilişkin iddiaların şüpheliye yüklenmesi mümkün değildir, bu durumda kovuşturma başlamayacaktır. Büyük jüri, suç iddialarının kişiye yüklenmesi için makul nedenin var olduğu kanaatine varırsa, ithamda bulunarak kovuşturmayı başlatır³³¹.

2.2.1.3. Almanya'da Soruşturma Evresi

Almanya'da vergi suçlarının soruşturması, gelir idaresi, savcılık ve polis tarafından yürütülmektedir. Gelir İdaresinden kasıt vergi dairesi, Federal Merkezi Vergi dairesi ve gümrük idaresidir. Almanya'da hem federal hem de eyaletler düzeyinde gelir idaresi bulunmaktadır. Vergi suçlarının soruşturması bakımından da suç hangi düzeydeki gelir idaresinin yetki alanına giriyorsa, soruşturma da onun tarafından yürütülecektir³³². Birden fazla gelir idaresinin yetkisine giren bir durum söz konusu ise, yetkili vergi idaresi Eyalet veya Federal Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir.

Gelir idaresi, soruşturmayı kanuni sınırlar içinde bağımsız olarak yürütmektedir. Vergi suçlarının yanı sıra, kilise vergisi veya diğer kamusal mali yükümlülüklerini de ihlâl eden ve birden fazla suça sebep olan fiilleri soruşturma yetkisi de AO 386. maddesi ile gelir idaresine verilmiştir. Ancak bu fiillerle ilgili olarak yakalama kararı veya akıl hastalığı nedeniyle sağlık kurumunda gözlem kararı çıkması hâlinde gelir idaresinin soruşturma yetkisi sona ermektedir.

Gelir idaresi, soruşturmanın yürütülmesini her zaman savcılığa devredebileceği gibi savcı da her zaman soruşturmayı kendi devralabilir. Her iki durumda da savcılık

³³⁰ *Justice Manual*, 6.4.245.

³³¹ B. Erdem, *age.*, s. 87.

³³² Gümrükler, mali tekeller, federal tüketim vergileri, ithalat muamele vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, AB mali yükümlülükleri ve bira vergisi yalnızca federal devletin yönetim alanında iken diğer vergiler eyaletler tarafından yönetilmektedir. Ancak eyalet tarafından yönetilmesine karşın gelir, kurumlar ve muamele vergisinin geliri Federal devlete aittir. Federal devlet, bu vergiler bakımından görevlendiren idare konumundadır. *Funda Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü (Hukuk Devleti Bakış Açısıyla), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.181-183.*

aldığı soruşturmayı gelir idaresine tekrar iade edebilmektedir. Soruşturmanın savcı tarafından devralınması hâlinde ise gelir idaresi kolluk kuvveti gibi işlem yürütmektedir. AO 399. maddesinde, soruşturmanın savcı tarafından yürütülmesi halinde, gelir idaresinin polisin Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre sahip olduğu hak ve yetkilere sahip olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla soruşturma savcı tarafından yürütülse dahi gelir idaresi soruşturma işlemlerine katılmaktadır. 403. maddede, soruşturma faaliyetlerinin yeri ve zamanının gelir idaresine bildirileceği düzenlenmiştir. Gelir idaresi soruşturma faaliyetlerine katılarak gerekli gördüğü işlemleri yapabilir, şüpheli, tanık ve uzmanlara soru sorabilir.

Yer bakımından yetkinin belirlenmesinde ise AO 388. maddesi uygulanmaktadır. Madde düzenlemesine göre, vergi suçunun işlendiği veya tespit edildiği; ceza muhakemesinin başlatıldığı sırada mali konulardan sorumlu idarenin bulunduğu veya sanığın ikamet ettiği yer gelir idaresi yer bakımından soruşturma yapmaya yetkilidir. Sanığın ikamet ettiği yerin sonradan değişmesi hâlinde, yeni yerin gelir idaresi de yetkilidir. Sanığın ikametgâhı yok ise mutad meskenin bulunduğu yer gelir idaresi yetkili kabul edilir.

Soruşturmanın başlangıcı, AO 397. maddesinde gelir idaresi, polis, savcılık, savcılık müfettişi veya ceza hâkimi tarafından vergi suçu nedeniyle cezai işlem yapılması amacıyla bir tedbir alınması olarak kabul edilmiştir. Alınan tedbir ve saati kaydedilerek sanık ceza muhakemesinin başladığı hakkında bilgilendirilir.

AO 399. maddesinde, soruşturmanın yürütülmesi bakımından gelir idaresinin savcının sahip olduğu tüm hak ve yükümlülüklerine sahip olduğu düzenlenmiştir. Bu bakımdan, gelir idaresinin soruşturma sırasında savcılık müfettişlerinin Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında uygulamaya yetkili olduğu acil satış, arama, denetim gibi koruma tedbirlerini uygulaması mümkündür. Alman Eyalet Temsilciler Meclisi tarafından hazırlanan idari işlem yönergesine göre, inceleme yapılırken ölçülülük ilkesine

uyulmalı ve işlemler mükellefe çok yük olunmamalı ve mümkün olan en az müdahale yöntemi kullanılmalıdır³³³.

Gelir idaresi, yürüttüğü soruşturma sonucunda dosyayı değerlendirecektir. Eğer, dosya kapsamından suç işlenmediğine karar verirse dosyayı kapatacaktır. Ancak soruşturmada ithamda bulunmak için yeterli delil elde edilmesi halinde kovuşturma evresinin başlaması için işlediği iddia edilen suç nitelik bakımından değerlendirilmelidir. Eğer suç hakkında duruşma yapılmadan kısa yargılama yapılması mümkünse gelir idaresi hâkime doğrudan başvurabilir. Eğer kısa yargılama yapılması mümkün değilse, gelir idaresi dosyayı savcılığa verir. StPO 152. maddesi uyarınca, savcı kural olarak kamu davası açmakla yükümlüdür. StPO'nun 153a maddesinde ise kamu davasının açılmasının ertelenmesi kurumuna yer verilmiştir. Belirtmek gerekir ki, kamu davası açmada savcıya verilen bu takdir yetkisi, soruşturmanın gelir idaresi tarafından yürütüldüğü durumlarda gelir idaresi tarafından da kullanılabilir³³⁴.

2.2.1.4. Fransa'da Soruşturma Evresi

Fransa'da vergi suçlarının tespiti, genellikle vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Vergi idaresi, vergi suçlarını genellikle vergi denetimi sırasında tespit etmektedir. Vergi idaresinin denetim yöntemleri bilgi toplama, arama ve elkoyma ile soruşturmadır³³⁵. Vergi idaresinin vergi denetimine başladığı sırada mükellefe haklarını bildiren ve denetim süreci hakkında bilgilendirme içeren matbu bir kitapçık olan Denetime Tabi Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi (*La charte des droits et obligations du contribuable vérifié*) verilmesi zorunludur. Eğer mükellefin yokluğunda denetime başlanacak ise mükellefle görüşüldüğü an bu bildirgenin verilmesi gerekmektedir. Mükellef denetim sürecinde talep ederse yanında avukat veya mali danışman bulundurabilir, bunun için gerekli süre verilmelidir³³⁶.

³³³ Hakan Üzeltürk, "Çağdaş Vergi Sistemlerinde Vergi Denetimi", *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2013, Cilt 10, Sayı 2, s. 45.

³³⁴ *Case Studies of Tax Crimes*, s. 259.

³³⁵ Neslihan Karataş Durmuş, "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yıl 2016, Sayı 48, s. 114 (kısaca: *Mükelleflerin Korunması*).

³³⁶ Kaya vd., *age.*, s. 182; N. Karataş Durmuş, *Mükelleflerin Korunması*, s. 113.

Vergi suçunu tespit eden vergi idaresi, savcılığa mükellef hakkında şikâyetle bulunmakta ve ardında resmi soruşturma işlemleri savcı tarafından başlatılmaktadır. Fransa’da vergi suçlarının soruşturması, Mali Cumhuriyet Savcılığı tarafından yürütülmektedir. Türkiye’de uygulanan soruşturma sürecine benzer şekilde, vergi suçlarından soruşturma başlatılabilmesi için vergi idaresinin vergi mükellefine karşı şikâyetle bulunması gereklidir. Savcı, suçu haricen öğrense bile vergi idaresinin şikâyeti olmadan soruşturmaya başlayamamaktadır³³⁷. Şikâyetle bulunan kurum, Vergi Suçları Komisyonu (*Commission des infractions fiscales*) ‘dur.

Savcının soruşturma yetkisinin sınırlandırıldığı bu durum, yalnızca Komisyonun yetkili olduğu doğrudan vergiler, muamele vergileri, harç ve damga gibi yükümlülükler bakımından geçerlidir. Ayrıca, komisyon yalnızca CGI’da düzenlenen suçlar bakımından yetkilidir. Örneğin, Fransız Ceza Kanunu’nun 313-1. maddesinde yer alan dolandırıcılık suçunun vergiyle ilgili olarak işlenmesi hâlinde savcı resen soruşturma başlatabilir, komisyon görüşünün alınması gerekli değildir. Komisyonun olumlu görüş vermemesi hâlinde savcılık soruşturmaya başlayamaz. Ancak komisyon, genellikle (%95 oranında) olumlu görüş vermektedir³³⁸. Fransız öğretisinde, soruşturma şartının idarenin şikâyetine bağlanmış olması eleştirilmektedir³³⁹.

Mali savcı, soruşturmayı başlatması ile birlikte vergi polisini yetkilendirmektedir. Vergi polisi, vergi kaçakçılığının soruşturma evresinde adli polis görevini ifa eden birimdir. Vergi polisi, vergi kaçakçılığı ile ilgili olmayan suçlarda kolluk görevini yürütemez. Vergi kaçakçılığı suçlarında ise delilleri elde etme amacıyla arama, elkoyma, gözaltına alma, iletişimin tedbiri gibi koruma tedbirlerini uygulamaya yetkilidir³⁴⁰.

³³⁷ Katia Weidenfeld ve Alexis Spire. "Punishing tax offenders in France and Great Britain: two criminal policies." *Journal of Financial Crime*, 2017, s. 576.

³³⁸ Komisyon, soruşturmanın savcıya gönderilmesi kararını verirken bazı kriterlere göre hareket etmektedir. Örneğin, 100.000 Euro’dan düşük miktarlar söz konusu ise veya mükellef çok hasta ya da yaşlı ise olumsuz görüş verilmektedir. *K. Weidenfeld ve A. Spire, agm., s. 577.*

³³⁹ L. Ayrault ve M. De La Motte, *agm., s. 8.*

³⁴⁰ E. Pürsünlerli Çakar ve F. Saraçoğlu, *Vergi Polisi Müessesesi*, s. 55.

Fransa'da geçerli olan takdirilik ilkesi gereğince, komisyonun olumlu görüş vermesi hâlinde, savcı kovuşturmayı başlatıp başlatmamakta serbesttir³⁴¹. Ancak vergi suçları bakımından savcıların kovuşturamama yetkisi nadiren kullanılmaktadır³⁴². Savcı, kamu davası açmaya karar verirse, öncelikle davada hangi yargılama usulünün uygulanacağına ve hangi suçla kovuşturulacağına karar vermektedir. Kovuşturmayı başlatmak isteyen savcı, daha fazla araştırma yapılmasına karar verirse dosyayı soruşturma hâkimine (*juges d'instruction*) yönlendirmektedir. Soruşturma hâkimi, olayın esasına ilişkin bir hüküm vermez, yalnızca yapılan soruşturma işlemlerini denetler ve ihtiyaç duyması halinde ek delillerin toplanmasına veya koruma tedbirine karar verebilir. Soruşturma sona erdiğinde, soruşturma hâkimi sanığı mahkemeye sevk edebilir veya yeterli delil yoksa soruşturmayı sonlandırarak sanığın tahliyesine karar verebilir. Savcı veya soruşturma hâkimi tarafından dosyanın ceza mahkemesine iletilmesiyle kovuşturma evresi başlamaktadır³⁴³.

2.2.1.5. Rusya'da Soruşturma Evresi

Vergi suçlarının soruşturulması, vergi suçu şüphesinin doğması ile başlamaktadır. Diğer ülkelerde olduğu gibi, Rusya'da da vergi suçları ile mücadelede vergi suçlarının soruşturmasında vergi idaresi önemli bir rol oynamaktadır. Federal devlet yapısına sahip olmasına karşın, tüm yerel, bölgesel ve federal vergilerin toplanmasında Rusya Federal Vergi İdaresi (*Federal Tax Service of Russia-FTS*) yetkilidir³⁴⁴. Vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırma planlarının izlenmesi ve sistem analizi ile vergi suçlarını tespit etmek, önlemek ve sınırlandırmak için kolluk görevlileri ile etkileşim FTS'ye bağlı Vergi Denetim Müdürlüğü'nün görevleri arasında sayılmıştır³⁴⁵.

³⁴¹ K. Weidenfeld ve A. Spire, *age.*, s. 577; Feridun Yenisey, "Ceza Muhakemesi Süjelerinin İradelerinin Ceza Muhakemesinin Yürüyüşüne Etkisi Sorunu", *MÜHF – HAD*, Yıl 2013, Cilt 19, Sayı 2, s. 455; L. Ayrault ve M. De La Motte, *agm.*, s. 8.

³⁴² K. Weidenfeld ve A. Spire, *agm.*, s. 577.

³⁴³ Jacqueline Hodgson ve Laurène Soubise, *Prosecution in France* Oxford Handbooks Online Oxford University Press, New York 2017, s. 55.

³⁴⁴ <https://www.nalog.gov.ru/eng/dyk/>, Erişim Tarihi: 08.06.2022.

³⁴⁵ M. G. Kaya vd., *age.*, s. 139.

Rusya'da vergi suçları Ceza Kanunu'nda yer aldığından, suçun muhakemesi de büyük ölçüde Rusya Federasyonu Ceza Muhakemesi Kanunu (RFCMK) hükümlerine göre yürütülmektedir. RFVK 10. maddesi de, idari cezaların yargılama sürecinin Kabahatler Kanunu, suçların yargılama sürecinin ise Ceza Muhakemesi kanunlarına göre yürütüleceği düzenlenmiştir. Bu nedenle vergi idaresinin yanı sıra kolluk kuvvetleri de vergi suçlarının soruşturulmasında önemli bir role sahiptir³⁴⁶. Vergi idaresinin genel görevleri, yetkileri, hakları ve sorumlulukları RFVK 30-35. maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi suçları ile ilgili olarak vergi idaresinin ve kolluk kuvvetlerinin yetki ve görevleri ise RFVK 36. ve 37. maddelerinde düzenlenmiştir.

RFVK 36. maddesi uyarınca, vergi idaresinin vergi denetimi sırasında ihtiyaç duyması halinde talebi üzerine, kolluk kuvvetleri vergi denetimine katılmaktadır. Ayrıca, kolluk kuvvetlerini, yürüttükleri bir soruşturma sırasında vergi idaresinin dava açması gereken bir durum olduğunu tespit ettikleri takdirde, bu tespite dayanak olan tüm bilgi ve belgeleri tespit tarihinden itibaren en geç 10 gün içinde vergi dairesine göndermekle yükümlüdür. Bu bilgi ve belgeleri alan vergi dairesi, dava açıp açmayacağına karar vermektedir. Vergi idaresi de kolluk kuvvetleri de soruşturma işlemleri sırasında mükellefe ve vergi acentelerine verdiği zararlardan sorumlu tutulmuştur.

Vergi idaresine, vergi denetimi sırasında hakkında denetim yapılan mükellefin vergi ile ilgili bilgi ve belgeleri incelemesi, mükellefin ilişkili olduğu yerlerdeki belgelerin incelenmesi, olaylarla ilgili tanık dinleyebilmesi ve uzman görüşü alabilmesi gibi çeşitli yetkiler tanınmıştır. Ancak, bu yetkiler vergi denetiminde bir suç şüphesi ile karşılaşılana kadar geçerlidir. RFVK 32. maddesinin son cümlesinde, vergi idaresindeki memur, suç işlendiğinden şüphe etmesi halinde, mükellefin vergi borcunu tamamen ödememesi halinde en geç 10 gün içinde yetkili soruşturma makamlarına elde ettiği

³⁴⁶ 1992 yılında kurulan Rusya Federasyonu Vergi Polisi Teşkilatı, 1992-2003 yılları arasında vergi suçlarının denetiminde görev yapmıştır. Vergi Polisi teşkilatı, 2003 yılında kaldırılarak buradaki personel Vergi Suçları Müdürlüğü'ne ve Uyuşturucu Kontrol Komitesi'ne devredilmiştir. [https://en.wikipedia.org/wiki/Federal_Tax_Police_Service_of_the_Russian_Federation#:~:text=On%20July%201%2C%202003%2C%20by.was%20abolished%20without%20any%20explanation.,\(08.06.2022\).](https://en.wikipedia.org/wiki/Federal_Tax_Police_Service_of_the_Russian_Federation#:~:text=On%20July%201%2C%202003%2C%20by.was%20abolished%20without%20any%20explanation.,(08.06.2022).) Vergi Polisinin görev yaptığı sürede ortaya çıkan yolsuzluk ve rüşvet iddiaları, vergi polisinin mükelleflere orantısız ve adaletsiz davranışları gibi olumsuzluklar vergi polisi teşkilatının kaldırılmasının nedenleri olarak gösterilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz: M. Aghayev, *age.*, s. 85-86.

delilleri göndererek şüpheliyi bildirmekle yükümlü tutulmuştur. Dolayısıyla, Rusya’da vergi suçları genellikle vergi idaresi tarafından tespit edilse de resmi soruşturma olayın savcılık tarafından öğrenilmesi ile başlamaktadır. Vergi idaresinin soruşturma işlemi, suç şüphesinin öğrenilerek delillerle beraber savcılığa iletilmesi ile sınırlıdır. Devamındaki soruşturma işlemleri savcılık tarafından yürütülecektir. Bu bakımdan, çalışma yapılan ülkeler arasında en az soruşturma yetkisine sahip vergi idaresi Rusya’da olduğu söylenebilecektir.

Vergi suçu işlendiğini başka bir soruşturma sırasında veya vergi idaresinin bildirimini ile öğrenen savcılık, soruşturma işlemlerini başlatmaktadır. Soruşturma işlemleri RFCMK hükümlerine göre yürütülmektedir³⁴⁷. Rusya’da soruşturma evresi, suçun niteliğine göre kamu, özel-kamu ve özel soruşturma usulüne tabi olabilmektedir. Vergi suçlarının soruşturması, kamu soruşturması usulüne tabidir. RFCMK 21. maddesi uyarınca savcının yanı sıra müfettiş ve soruşturmacı tarafından da yürütülür. Müfettiş, RFCMK 38. maddesinde kendisine tanınan yetkiler kapsamında ceza davası hakkında soruşturma yürütmeye yetkili kamu görevlisi olarak tanımlanmıştır. Savcı ve müfettiş arasında soruşturma işlemleri ile ilgili uyuşmazlık olması hâlinde, müfettiş yazılı bir itiraz dilekçesi ile bir üst savcıya başvurabilir. İtiraz başvurusu istisnalar haricinde savcının emirlerinin uygulanmasını durdurmaz. Üst yetkili savcı, itirazı yerinde görürse işlemleri iptal ederek dosyayı başka bir savcıya verir. Soruşturmacı ise RFCMK 40. ve 41. maddelerinden yola çıkılarak devletin diğer organlarında kendilerine soruşturma yapma yetkisi verilmiş birimlerin görevlendirdiği kişiler olarak tanımlanabilir. Vergi suçlarında, Maliye Bakanlığı’na bağlı Vergi Suçları Müdürlüğü’nde çalışan yetkili kişiler soruşturmacı sıfatıyla işlemlere katılabilmektedir.

Suç şüphesini öğrenen savcı, ceza muhakemesini başlatmak için ön değerlendirme yapmaktadır. Buna göre, RFCMK 24. maddesi uyarınca, suça konu bir fiilin olmaması, suçun kanuni kurucu unsurlarının olmaması, muhakeme süresinin sona ermesi, şüphelinin ölümü, şikâyete bağlı suçlarda şikâyetin yokluğu veya dokunulmazlığa tabi şüphelinin

³⁴⁷ Kanunun İngilizce tam metnine https://www.imolin.org/doc/amlid/Russian_Federation_Criminal_Procedure_Code.pdf adresinden erişilmiştir. (09.06.2022).

dokunulmazlığının kaldırılmaması hâllerinden birinin varlığı hâlinde savcı ceza muhakemesini başlatmaz veya başlamış olan muhakemeyi sona erdirir. Ancak sanığın sürenin sona ermesi ve dokunulmazlığının kaldırılmaması nedenlerine bağlı olarak muhakemenin kapanması kararına itiraz etmesi hâlinde soruşturma işlemlerine devam edilir. Soruşturma sırasında Savcı, soruşturma süresini uzatmak ve soruşturmayı kontrol etmek için bağlayıcı talimatlar verme hakkına sahiptir³⁴⁸.

Soruşturma faaliyetleri, kolluk görevlileri, savcı ve müfettiş tarafından yürütülmektedir. Rusya'da savcı, Rusya Federasyonu Savcılık Kanunu'nda soruşturma yürüten birimlerin yasalara uygun işlem yaptığını denetlemek, soruşturma faaliyetleri arasında koordinasyon sağlamak ve soruşturma işlemlerini yürütmek ile yetkili ve sorumlu kılınmıştır. Soruşturma faaliyetleri kapsamında savcı, müfettiş ve kolluk, RFCMK'da öngörülen koruma tedbirlerinin uygulamaya yetkilidir.

Soruşturma evresinde delil elde etme işlemleri sona erdiğinde, yeni delil toplanmasına imkân kalmadığında veya mevcut delillerle soruşturmanın sonlandırılması mümkünse, savcı soruşturmanın sona ermesine karar verir. Soruşturmayı sona erdiren sebepler, RFCMK'nın 27. maddesinde sayılmıştır. Buna göre, şüphelinin suça karışmamış olması, genel af, aynı suçlamaya ilişkin bir hâkim kararı bulunması, dokunulmazlığın kaldırılmaması, kişinin ceza sorumluluğu yaşına gelmemiş olması, yaşını doldurmasına rağmen şüphelinin eyleminin gerçek zararını ve tehlikesini kavrayabilecek durumda olmaması hâllerinde soruşturma sonlandırılacaktır. 27. maddenin son cümlesinde, bu maddede yazan hâllerin varlığı hâlinde soruşturmanın durdurulması yerine durdurulmasına karar verilmesinin de mümkün olduğu hükme bağlanmıştır.

28. maddede ise etkin pişmanlık nedeniyle soruşturmanın sona ermesi düzenlenmiştir. Ancak vergi suçlarında RFCK 198. ve 199. maddelerinde özel etkin

³⁴⁸ Valeriy V. Grebennikova, vd., "Place of the Prosecutor's Office of the Russian Federation in System of Bodies Involved in Criminal Prosecution" *International Journal of Environmental and Science Education*, yıl 2016, Sayı 11 (15), s. 7858.

pişmanlık koşulları yer aldığından vergi suçları bakımından 28. madde değil, buradaki şartlar uygulanmaktadır³⁴⁹.

Bu durumlar söz konusu değilse, savcı devlet adına görevli ve yetkili mahkemede ceza davasını açacaktır. RFCMK 21. maddesinde, kamu ve özel-kamu soruşturmalarında savcının yanı sıra müfettişin ve soruşturmacının da savcının izni ile ceza davası açmasına izin verilmiştir.

2.2.1.6. Çin’de Soruşturma Evresi

Çin’de vergi denetimi, verginin tahakkuk ve tahsilatını da yapan Devlet Vergi İdaresi (*State Tax Administration-STA*) tarafından yapılmaktadır³⁵⁰. Vergi kaçakçılığının önlenmesi, STA’nın önemli amaçları arasında sayılmaktadır. Vergi kaçakçılığı ile mücadelede STA, Kamu Güvenliği Bakanlığı, Gümrük İdaresi ve Çin Halk Bankası ile işbirliği yapmaktadır³⁵¹. Çin’de vergi suçlarının soruşturma evresinde gelir idaresi, diğer ülkelerin aksine kolluk yetkilerine sahip değildir. Vergi suçları da ceza kanununda yer alan diğer suçlar gibi savcı tarafından soruşturulmakta ve kamu güvenlik teşkilatı tarafından araştırılmaktadır³⁵². Vergi suçlarının soruşturma evresi, Çin Halk Cumhuriyeti Ceza Muhakemesi Kanunu (*Criminal Procedure Law of the People's Republic of China-CPRCPL*) hükümlerinde düzenlenmiştir³⁵³.

Kamu güvenlik teşkilatı ve savcılığın soruşturma görevi, CPRCPL 3. maddesinde genel olarak belirlenmiştir. Buna göre, kamu güvenlik teşkilatı, ceza davalarında soruşturma, tutuklama, tutuklamaların infazı ve hazırlık soruşturmasından; halk savcılığı ise tutuklamaların onaylanmasından, savcılık tarafından doğrudan kabul edilen davalar hakkında soruşturma yürütmekten ve kamu kovuşturması başlatmaktan sorumludur.

³⁴⁹ Vergi suçlarındaki ilgili düzenleme için bkz: başlık 1.3.5. Rusya’da Vergi Suçları

³⁵⁰ Ahmet Tekin ve İbrahim Cihan Demirkol, “Çin Halk Cumhuriyeti Vergi Sistemi”, *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri*, IJOPEC Publication, London 2020, s. 137; M. G. Kaya vd., *age.*, s. 188; <http://www.chinatax.gov.cn/>, (18.06.2022).

³⁵¹ <http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101270/c101274/c5157948/content.html>, (18.06.2022).

³⁵² Yinying Wang, "Income tax evasion in the United States and China." *Frontiers of Law in China*, Yıl 2007, Sayı 2.1, s. 132.

³⁵³ Kanunun İngilizce tam metnine http://www.npc.gov.cn/zgrdw/englishnpc/Law/2007-12/13/content_1384067.htm adresinden erişilmiştir. (18.06.2022).

Dolayısıyla, soruşturma evresi işlemleri savcılığın koordine ve onayına tabi olarak kamu güvenlik teşkilatı tarafından yürütülmektedir. Savcılığın, tüm kolluk kuvvetleri üzerinde yüksek bir denetleme yetkisi bulunmaktadır³⁵⁴.

Soruşturma evresi, CPRCPL'nin 'Dosyanın Oluşturulması, Tahkikat ve Halk Savcılığının Kabulü' başlıklı 2. kitabında düzenlenmiştir. Soruşturma evresi, suç şüphesinin kamu güvenlik teşkilatı veya savcı tarafından öğrenilmesi ile başlamaktadır. CPRCPL'nin 84. maddesinde, kurum veya kişilerin suç şüphesini öğrendiğinde kamu güvenlik teşkilatına, savcılığa veya mahkemeye bildirme hak ve yükümlülüğü düzenlenmiştir. Bu bağlamda, vergi denetimi sırasında suç şüphesini öğrenen STA, 84. madde gereğince suçu bildirmekle yükümlüdür. Bu durumda, Çin'de vergi suçlarının soruşturma evresi suç şüphesinin STA tarafından öğrenilmesi ile değil; STA tarafından soruşturma organlarına bildirilmesi ile başlamaktadır.

Suç şüphesinin şikâyetçi veya savcılık tarafından kamu güvenlik teşkilatına bildirilmesinden sonra, kamu güvenlik teşkilatı dosyayı oluşturarak soruşturmayı başlatıp başlatmayacağına karar vermektedir. Ancak soruşturmanın açılmaması hâlinde, savcı, açılmama nedenlerinin bildirilmesini isteyerek bu nedenleri inceler. Savcı, açılmama nedenlerini yerinde görmeyerek soruşturma açılmasına karar verdiği takdirde kamu güvenlik teşkilatı soruşturmayı açar.

Soruşturma işlemleri, kamu güvenlik teşkilatındaki müfettişler tarafından yürütülmektedir. Soruşturma işlemleri sırasında, deliller toplanır, şüpheli ve tanıklar sorgulanır, arama yapılabilir, gerekli ise şüpheli hakkında tutuklama, ev gözetimi veya kefil gibi koruma tedbirlerini uygulanabilir. Ancak bunun gibi tedbirlerin uygulanması sırasında mümkünse savcıdan izin alınır, eğer bu tedbirin alınması acil ise tedbir alınarak 24 saat içinde savcının onayına sunulmalıdır. Ayrıca, soruşturma evresinde gerek duyulması halinde uzman görüşüne başvurulması da mümkündür.

Çin ceza muhakemesinde, soruşturma evresinde şüphelinin savunmasına yardımcı olmak üzere bir veya iki kişinin müdafî olarak kabul edilmesine imkân tanınmıştır.

³⁵⁴ Yu Mou, "Overseeing Criminal Justice: The Supervisory Role of the Public Prosecution Service in China", *Journal Of Law And Society*, Yıl 2017, Cilt 44, Sayı 4, s. 622.

Ancak, diğer hukuk sistemlerinden farklı olarak müdafinin avukat olma zorunluluğu bulunmamaktadır. CPRCPL 32. maddesine göre şu kişiler müdafî olarak kabul edilebilir:

1. Avukatlar;
2. Şüpheli veya sanığın mensubu olduğu kamu kurumu tarafından tavsiye edilen kişiler;
3. Şüpheli veya sanığın vasisi, akrabaları veya arkadaşları

Şüpheli tarafından müdafî olarak belirlenen kişiler, soruşturmanın başladığı tarihten itibaren dosyadaki belgeleri inceleyebilir, alabilir, çoğaltabilir; gözaltında bulunan şüpheli ile görüşme ve yazışma yapabilir. Ancak soruşturma evresinde savunmaya tanınan haklar avukat tarafından herhangi bir izne bağlı olmadan kullanılabilen iken diğer müdafilerin bu hakları kullanması savcının iznine bağlanmıştır.

Soruşturma evresinin sonunda, savcı tarafından kamu davasının açılmasına, kamu davasının açılmamasına veya dosyanın düşmesine karar verilebilir. CPRCPL 15. maddesinde sayılan hâllerde, kamu davasının açılmamasına karar verilmektedir. Bu hâlleri, fiilin açıkça çok küçük olması ve ciddi bir zarara neden olmaması, zamanaşımının dolması, af kararnamesi ile ceza muafiyeti tanınması, şikâyete bağlı suçlarda şikâyetin olmaması veya geri alınması, şüphelinin vefat etmesi, başka bir kanunla fiilin soruşturmadan muaf tutulması olarak sıralamak mümkündür. Savcı, kamu davası açılmaması yönündeki kararını, kamu güvenlik teşkilatına ve STA'ya gönderecektir. Kamu güvenlik birimi ve STA, savcının kovuşturamama kararına itiraz edebilir. İtiraz, bir üst makamdaki Halk Savcılığına yapılmaktadır. Üst savcılık, kovuşturamama kararını onaylarsa, STA CPRCPL 145. maddesi gereğince Halk Mahkemesi'nde dava açma hakkına sahiptir. Halk mahkemesi davayı kabul ederse, savcılık dosyayı mahkemeye gönderecektir.

Kamu davası açılmasını gerektiren tüm dosyaların savcı tarafından incelenmesi zorunludur. İnceleme yapılacak konular CPRCPL 141. maddesinde şu şekilde sayılmıştır:

- suçun gerçekliğinin unsurlarının açık olup olmadığı, delillerin güvenilir ve yeterli olup olmadığı ve suçlamanın ve suçun niteliğinin doğru tespit edilip edilmediği;

- ihmal edilen suçlar veya cezai sorumluluğu soruşturulması gereken diğer kişiler olup olmadığı;
- cezai sorumluluğun soruşturulmaması gereken bir durum olup olmadığı;
- tali bir hukuk davası olup olmadığı ve
- soruşturmanın yasal olarak yürütülüp yürütülmediği.

Kamu güvenlik teşkilatı tarafından kamu davasının açılması yönündeki görüş bildirilmesi halinde, savcı tarafından bir ay içinde karar verilir, gerekli hallerde bir aylık süre yarısı kadar uzatılabilir. Savcı, gerekli gördüğü hâllerde ek soruşturma yapılmasına da karar verebilir. Ek soruşturma da bir ay içinde tamamlanır. Ek soruşturma yapılmasına karar veren savcı, soruşturmayı kendi yürütebileceği gibi kamu güvenlik teşkilatına da havale edebilir. Savcı delillerin güvenilir ve yeterli olduğunu ve şüphelinin cezai sorumluluğunun araştırılması gerektiğine kanaat ederse, yetkili Halk Mahkemesinde kamu davasını açar.

2.2.2. Türkiye’de Soruşturma Evresi

Türkiye’de soruşturma evresinin amacı ve temel çerçevesi CMK’nın 160 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre:

“Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar.

Cumhuriyet savcısı, maddî gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için, emrindeki adlî kolluk görevlileri marifetiyle, şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplayarak muhafaza altına almakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlüdür.”

Görüldüğü üzere, hukuk sistemimizde kural olarak kovuşturma mecburiyeti ilkesi kabul edilmektedir. Kovuşturma mecburiyeti ilkesi, suç haberinin alındığı andan itibaren soruşturma işlemlerine başlanmasını, yeterli suç şüphesi ve delil elde edildiyse kamu davasının açılmasını ve muhakeme sonuçlanıncaya dek yürütülmesini ifade

etmektedir³⁵⁵. Kovuşturma mecburiyeti ilkesinin üç alt ilkesi ise araştırma mecburiyeti ilkesi, kamu davası açma mecburiyeti ilkesi ve kamu davasının yürütülmesi mecburiyeti olarak kabul edilmektedir³⁵⁶.

CMK 160. maddesinin ilk cümlesinde ifade edilen araştırma mecburiyeti ilkesi gereğince, suç şüphesinden haberdar olan savcı, soruşturma dosyasını açmak ve soruşturma işlemlerini başlatmakla yükümlü olup bu konuda cumhuriyet savcısına bir takdir yetkisi tanınmamıştır. Yine, CMK 170. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler.” hükmü ile savcı, kural olarak iddianame düzenleyerek kamu davası açmakla yükümlü tutulmuştur.

Kovuşturma mecburiyeti ilkesinin istisnasını ise maslahata uygunluk ilkesi oluşturmaktadır. Maslahata uygunluk ilkesi, suç şüphesinden haberdar olan savcının gerekli delilleri toplayarak gerek fiilin gerekse failin niteliklerini göz önünde bulundurarak kamu davası açıp açmamakta takdir yetkisine sahip olmasını ifade etmektedir. Hukuk sistemimizde, kural olarak kovuşturma mecburiyeti ilkesi kabul edilmekle beraber bunun istisnası olarak CMK 171. maddesinde savcıya takdir yetkisi tanınmıştır. VUK 367 maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarının kovuşturulması için gerekli olan aranan mütalaanın da kovuşturma mecburiyetinin bir istisnası olarak kabul edilmektedir³⁵⁷.

Soruşturma evresinin amacı, şüpheyi tümüyle ortadan kaldırmak veya maddi gerçeği bulmak değil; cumhuriyet savcısının kamu davası açıp açmamaya karar vermesini sağlamak, açılacak ise davaya hazırlık yapmaktır³⁵⁸. Bu nedenle CMK’nın 160. maddesinde savcıya, ‘işin gerçeğini araştırma’ ödevi yüklenmiştir. Savcı, soruşturma

³⁵⁵ Glenn Schram, "The obligation to prosecute in West Germany." *Am. J. Comp. L.* Yıl 1969, Sayı 17, s. 627; V. Özbek vd., *age.*, s. 65; B. Öztürk vd., *age.*, s. 154; Hüseyin Tanfer Ayhan, *Ceza Muhakemesi Kanununu 171/1. Maddesi Kapsamında Cumhuriyet Savcısının Kamu Davası Açmada Takdir Yetkisi*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2013, s. 47.

³⁵⁶ B. Öztürk vd., *age.*, s. 154; V. Özbek vd., *age.*, s. 65.

³⁵⁷ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: Bölüm 2.1.1.1. Kaçakçılık Suçunda Soruşturma İşlemleri.

³⁵⁸ V. Özbek vd., *age.*, s. 186.

evresi boyunca, mahkeme tarafından maddi gerçeğin araştırılmasına zemin hazırlanmak üzere suç şüphesine konu olan fiili ve faili tüm detaylarıyla belirlemeye çalışır.

Hukukumuzda, ceza davası açma tekeli münhasıran cumhuriyet savcılığına verilmiştir. Dolayısıyla ceza mahkemelerinde yargı yetkisinin kullanılması, savcılık tarafından dava açılmasına bağlı olup bu durumun bir istisnası bulunmamaktadır³⁵⁹. Savcının, iddianame düzenleyerek kamu davası açma zorunluluğu, topladığı deliller neticesinde yeterli şüphenin oluşmasına bağlanmıştır. Yeterli şüphe, mevcut delillerle bir mahkûmiyet kararı çıkma ihtimalinin beraat etme ihtimalinden yüksek olması olarak kabul edilmektedir³⁶⁰.

Savcı, soruşturma evresi boyunca gerek bizzat gerekse kolluk görevlileri yardımı ile delilleri toplayacaktır. Hukuk sistemimizde, savcı sadece şüpheli aleyhine olan delilleri değil; şüpheli lehine olan delilleri toplamakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlü kılınmıştır. Topladığı delillerle, CMK 170. maddesinin 3. fıkrasına uygun olarak bir iddianame hazırlayacaktır.

Savcılar, CMK 170 uyarınca tüm delilleri toplamaya ve iddianamede delilleri suçla ilişkilendirmeye mecbur olduğuna göre, savcının delil değerlendirmesi yapması mecburidir³⁶¹. Savcı, sadece delilleri göstermeyecek, bunları değerlendirecek, olayda suçun unsurlarının gerçekleştiğini ortaya koyarak olaylarla ilişkilendirecektir³⁶². Ancak, savcının değerlendirmesinin suçun yalnızca maddi unsurlarına ilişkin olması gerektiği;

³⁵⁹ H.T. Ayhan, *age.*, s.45.

³⁶⁰ Şükrü İlci, “Cmk’da İddianamenin İadesi”, *Alman-Türk Karşılaştırmalı Ceza Hukuku, Prof. Dr. Köksal Bayraktar’a Armağan, Cilt 3*, İstanbul 2010, s. 872; Y. 4.D., 2009/22283 E., 2009/16336 K, 14.10.2009 T.,; 2009/16787 E., 2010/7000 K. 14.06.2010 T., Sayılı kararları; D. Şenyüz, *age.*, s. 357.

³⁶¹ Bahri Öztürk, “Türkiye’nin Yeni Savcı Modeli ve Adil Yargılama”, *Alman-Türk Karşılaştırmalı Ceza Hukuku, Prof. Dr. Köksal Bayraktar’a Armağan, Cilt 3*, İstanbul 2010, s. 835. (kısaca: *Türkiye’nin Savcı Modeli*)

³⁶² Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010, s. 600. (kısaca: *Kaçakçılık Suçları*)

suçun manevi unsuru hakkında savcının takdir yetkisinin olmadığı, manevi unsur hakkında takdir yetkisinin yalnızca mahkemeye ait olduğu da ileri sürülmektedir³⁶³.

Savcılar arasında madde bakımından yetki konusunda bir ayrım bulunmamaktadır. Yer bakımından yetki konusunda ise, savcılarının da hâkimlere ilişkin yer bakımından yetki kurallarına tabi olduğu kabul edilmektedir³⁶⁴. Vergi suçları bakımından, mükellefiyetle ilgili suçlarda yetkili mahkeme mükellefin vergi dairesinin yer açıdan bağlı bulunduğu mahkeme iken mükellefiyetle ilgili olmayan vergi suçlarında yetkili mahkeme fiilin işlendiği yer veya neticenin ortaya çıktığı yer olarak genel hükümlere göre tespit edilir³⁶⁵. Dolayısıyla bu vergi suçlarında yetkili mahkemenin bulunduğu yer savcısı yer bakımından yetkilidir³⁶⁶. Vergi suçlarında, birbirleriyle bağlantılı birden fazla suç olması halinde (örneğin sahte belgeyi düzenleyen ve kullanan bağlantılı paravan şirketlerin olması gibi), savcı CMK 9. maddesi uyarınca birleştirme talepli olarak iddianame düzenleyerek dava açabilir.

Şekil 3: Yer Bakımından Yetkili Savcılık



Vergi suçlarında soruşturma evresi, her bir suç bakımından farklı özellikler göstermektedir. Bu nedenle, çalışmanın devamında soruşturma evresi vergi kaçakçılığı,

³⁶³ Bekir Baykara, *Teorik ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 2008, s. 374.

³⁶⁴ V. Özbek vd. *age.*, s. 195.; F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *age.*, s. 160; B. Öztürk, *Türkiye'nin Savcı Modeli*, s. 829.

³⁶⁵ D. Şenyüz, *age.*, s. 356.

³⁶⁶ Savcılar arasında yetki uyuşmazlığı çıkması halinde sorun CMK 161/7 hükmüne göre çözülmektedir: "Yetkisizlik kararı ile gelen bir soruşturmada Cumhuriyet savcısı, kendisinin de yetkisiz olduğu kanaatine varırsa yetkisizlik kararı verir ve yetkili savcılığın belirlenmesi için soruşturma dosyasını, yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesine en yakın ağır ceza mahkemesine gönderir. Mahkemece bu konuda verilen karar kesindir"

vergi mahremiyetini ihlâl ve mükellefin özel işlerini yapma suçları bakımından ayrı ayrı incelenecektir.

2.2.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Soruşturma Evresi

Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma ve kovuşturma usulü, diğer vergi suçlarından ayrılarak VUK *Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usül*³⁶⁷ başlıklı 367. maddesinde şu şekilde düzenlenmektedir:

“Yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359. maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hâsıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

359 uncu maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.

359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaya konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle

³⁶⁷ D. Şenyüz, *age.*, s. 366 dipnot 457’de madde başlığında bazı kaçakçılık suçları ifadesinin kullanıldığını ama maddenin tüm kaçakçılık suçlarını kapsadığını söyleyerek başlıktan ya bazı ya da kaçakçılık kelimesinin çıkarılmasını önermektedir.

birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Mütalaa şartı, vergi gibi teknik bir konuda savcının ve mahkemenin tam olarak bilgi sahibi olmayacağı düşüncesiyle, maddi gerçeğin araştırılmasını kolaylaştırmak ve vatandaşların mali güvenliklerini korumak amacıyla getirilmiştir. Ancak uygulamada mütalaa şartının uygulanmasına yönelik birtakım zorluklar, tartışmalar ve hukuka aykırılık halleri bulunmaktadır.

Mütalaa şartını düzenleyen VUK 367. maddesi, yürürlüğe girdiği 1961 yılından günümüze dek pek çok kez değişikliğe uğramıştır. Kanunda, öncelikle merkezi denetim elemanlarının doğrudan savcılığa başvurabilmesi; diğer denetim elemanlarının ise defterdarlık mütalaa ile başvurabilmesini öngörülmüştür. 1998 yılında, mütalaa verebilecek makam olarak defterdarlığın yanına gelirler bölge müdürlüğü de eklenmiştir. 2007 yılında gelirler bölge müdürünün yerini vergi dairesi başkanı almıştır. Son olarak, 2010’da Rapor Değerlendirme Komisyonu kurularak tüm vergi denetim elemanlarının RDK’den mütalaa alması şartı getirilmiştir. 2010 yılından önce vergi incelemesi yapanlar arasındaki fark azaltılarak tüm raporların RDK denetimine tabi tutulması olumlu bir gelişme olmuştur. Ancak, son durumda vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarının mütalaa ile doğrudan savcılığa başvurma yetkisi varken diğer inceleme elemanlarının vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığı ile savcılığa başvurusu hükmü inceleme elemanları arasında farka neden olmakta ve uygulamada ek bir bürokratik işlem daha oluşturmakta; bir fayda sağlamamaktadır³⁶⁸.

³⁶⁸ S. Donay, *age.*, s. 67; D. Şenyüz, *age.*, s. 24; Çelikkaya, *agm.*, s.122, H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 114. B. Baykara, *age.*, s. 387 dipnot 866’da durumun kanun önünde eşitlik ilkesini zedelediğini söylemektedir. AYM, “İtiraz konusu kural kapsamında doğrudan mütalaa verebilen kamu görevlileri ile defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaa ile konu hakkındaki raporu hüküm ifade edebilen kamu görevlilerinin hukuki statüleri, yapılan yasal düzenlemeler ve ikincil mevzuatla ayrı ayrı belirlenmiştir. Doğrudan mütalaa verebilenler Maliye Bakanlığının merkez teşkilatına bağlı birimlerde çalışmakta ve Türkiye çapında teftiş, denetim ve inceleme yetkisine sahip bulunmaktadır. Diğerleri ise Maliye Bakanlığının taşra teşkilatında çalışmakta olup, buldukları il veya bölge çapında denetim ve inceleme yetkisine sahiptirler. Farklı statülerde görev alan kamu görevlileri için vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin Cumhuriyet savcılıklarına

Özetle, mütalaa alması gereken memurlar ve mütalaa vermeye yetkili makamlar sürekli değiştirilmiştir. Yargıtay, rapor tarihinde yetkili kimse mütalaanın da onun tarafından verilmesini sıkı bir şekil şartı olarak öngörmektedir³⁶⁹; dolayısıyla sık değişen kanun özellikle eski tarihli suçlar bakımından karışıklığa sebep olmuştur. Güncel düzenleme uyarınca, Yargıtay, RDK dışındaki makamlarca (defterdarlık veya vergi dairesi başkanı gibi) verilen mütalaa'yı kabul etmemektedir³⁷⁰.

Buna göre, vergi kaçakçılığı suçlarının kovuşturulması, Rapor Düzenleme Komisyonu (RDK)'ndan alınacak mütalaa şartına bağlanmıştır. Uygulamada, vergi denetimi suçlarının savcılığa bildirilmesi usulü şu şekilde işlemektedir: Vergi denetim elemanı, vergi incelemesi sonucunda VUK 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarından birinin işlendiğini tespit ettiğinde, incelemenin sonucunda 'vergi inceleme raporu'na ek olarak bir de 'vergi suçu raporu' düzenlemektedir. Hem vergi inceleme raporu, hem de vergi suçu raporu, RDK tarafından kanunlara ve iç düzenlemelere uygunluk bakımından denetlenmektedir. RDK, raporun usule uygun olduğunu onayladığı takdirde, bir 'uygundur' raporu vermektedir. Vergi suçu raporunun onaylanması halinde, uygunluk raporuna ek olarak, mütalaa da verilmektedir. Vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcıları, vergi inceleme raporunu ve vergi suçu raporuna mütalaa ile birlikte cumhuriyet savcılığına vererek suçu haber vermektedir. Diğer vergi denetim elemanları ise vergi denetim raporunu, vergi suçu raporunu ve mütalaa'yı vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa vermekte, vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık bunlarla beraber

bildirilmesinde farklı bir usulün belirlenmesi; taşra teşkilatına bağlı olarak ve daha sınırlı yetkilerle çalışanların bu konudaki bildirimlerinin bağlı buldukları birimlerin mütalaalarına bağlanması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.” gerekçesi ile kanunu Anayasaya uygun bulmuştur. AYM 2009/89 E., 2011/40 K. 10.02.2011 T., Sayılı Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, (13.12.2021).

³⁶⁹ Y. 11. CD, E. 2009/1866, K. 2009/12700, T. 5.11.2009 S. Kararı, <https://www.hukukturk.com>, (12.12.2021).

³⁷⁰ “...düzenlenen vergi suçu raporuna istinaden, Vergi Dairesi Başkanı 09.12.2010 tarihli mütalaa ile doğrudan doğruya suç duyurusunda bulunulduğunun anlaşılması karşısında, yukarıda bahsedildiği üzere 09.12.2010 tarihi itibarıyla rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının zorunlu olduğu gözetilmek suretiyle, durma kararı verilerek 213 sayılı VUK'nun 367. Maddesi gereğince usulüne uygun şekilde mütalaa alınıp dava şartı yerine getirildikten sonra yargılamaya devamla hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi...” Y. 21. CD., E. 2016/7676, K. 2017/1507, T. 22.03.2017 S. Kararı, aynı yönde 11. CD., E. 2016/5996, K. 2019/5455, T. 20.06.2019 S. Kararı, <https://www.hukukturk.com>, (12.12.2021).

cumhuriyet savcısına suç haber vermektedir. İnceleme ve suç raporu ile mütalaa alan savcı, suçun olduğu kanaatinde ise iddianame düzenleyerek, bunları varsa diğer delillerle beraber iddianameye ekleyerek davayı açmaktadır.

Görüldüğü üzere, savcının suçtan kendisi haberdar olsa bile vergi dairesinden mütalaa almadan doğrudan dava açması engellenmiştir. Burada, mütalaanın hukuki niteliği üzerinde durmak gerekir. Mütalaanın vergi suçlarına özgü bir şikâyet yolu olduğu³⁷¹, izin şartı olduğu³⁷², suç duyurusu olduğu³⁷³, vergi hukukuna özgü bir düzenleme olduğu³⁷⁴ yönünde görüşler mevcuttur. Ancak nasıl kabul edilirse edilsin mütalaanın bir muhakeme şartı olarak kabul edildiği tartışmasızdır. Muhakeme şartı, soruşturmanın yürütülmesi, dava açılması veya davanın yürütülmesi yönünden belli şartların gerçekleşmesi veya belli engellerin bulunmaması şeklinde tanımlanmaktadır³⁷⁵. Mütalaa şartı, vergi suçlarında savcının dava açma yetkisini kısıtladığı için vergi kaçakçılığı suçunu kovuşturma mecburiyetinin bir istisnası olarak, maslahata uygunluk ilkesinin uygulandığı bir suç haline getirmektedir³⁷⁶.

Mütalaa şartının vergi suçlarının yargılanmasında ceza muhakemesi sürecinin işlerliğine bir engel olduğu açıktır. Ancak, mütalaa şartının soruşturma ve kovuşturma evrelerini nasıl etkilediği konusunda öğretilerde bir görüş birliği bulunmamaktadır. İlk görüş, mütalaa şartının hem soruşturma hem de kovuşturma evresinin ilerlemesini engellediği yönündedir. Bu görüşe göre, savcı suçtan haberdar olsa bile öncelikle vergi dairesini haberdar edecek, mütalaa alana kadar hiçbir soruşturma işlemi

³⁷¹ Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, *age.*, s. 595;

³⁷² A. Çavuş, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.54.

³⁷³ Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", *İzmir Barosu Dergisi*, Yıl 81, Mayıs 2016, Sayı 2, s. 22. (kısaca: *Mütalaa/Görüş*)

³⁷⁴ H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 116.

³⁷⁵ C. Şahin ve N. Göktürk, *age.*, s. 61; F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *age.*, s. 584.

³⁷⁶ S. Donay, *age.*, s. 65; M. Taştan, *age.*, s. 19; H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 106; Yağız Yavuz, "Ceza Muhakemesi Şartı Olarak Mütalaa (VUK M. 367)", *Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi*, Yıl 2018, Sayı 10 (23), s. 123; A. Çavuş, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.54. Şenyüz, mütalaa şartının, araştırma mecburiyeti ilkesini sınırlandırmazken dava açma mecburiyeti ilkesini sınırlandırdığını ifade etmektedir *Mütalaa/Görüş*, s. 18.

yapmayacaktır³⁷⁷. Diğer görüş ise mütalaanın tüm muhakemeye değil yalnızca kovuşturmaya engel bir şart olduğu, dolayısıyla iddianamenin düzenlemesi ve kamu davası açılması dışında soruşturma işlemlerinin mütalaa şartı olmadan da yapılabileceğini savunmaktadır. Bu görüşe göre savcı, mütalaa olmadan da delilleri toplama, tutuklama ve adli kontrol gibi tedbirleri almaya yetkilidir³⁷⁸. Yavuz ise mütalaanın beklendiği sırada savcının isnat teşkil eden yakalama, tutuklama ve sorgu gibi işlemlerinin yapılamayacağını; ancak delillerin toplanıp koruma altına alınmasını sağlayan işlemlerin yapılabileceğini savunmaktadır³⁷⁹.

Uygulamada, vergi kaçakçılığı suçlarında tutuklama tedbiri suç ile orantılı olmadığından vergi kaçakçılığı suçları şüphelileri genellikle tutuklanmamaktadır. Ancak, CMK 100. maddesinde yer alan şartlar mevcutsa, örneğin şüphelinin kaçmasından veya delilleri karartmasından duyulan şüphe yüksekse savcılık mütalaa şartı olmadan da şüphelinin tutuklanmasını talep edebilir. Şüphelinin yakalanması ve gözaltına alınması veya sorgusu da yine gerek görüldüğü durumlarda savcı tarafından yapılabilecektir. Örneğin vergi suçunun da içinde olduğu birkaç suçtan aranan kişinin suçüstü yakalanması halinde vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili de sorgusunun yapılması mümkündür.

Arama tedbiri bakımından ise vergi kaçakçılığında suç şüphesi halinde VUK hükümlerine göre, vergi inceleme elemanları tarafından yapılmalıdır. Zira vergi kaçakçılığı suçları bakımından VUK, CMK'ya göre özel kanun niteliğinde olduğundan öncelikle uygulanmalıdır. Buna ek olarak mükellef haklarının gözetilmesi bakımından da VUK hükümlerinin uygulanması daha doğru olacaktır. Elbette gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcı ve mali polis de arama yapabilecektir.

³⁷⁷ S. Donay, *age.*, s. 66; Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, *Kaçakçılık Suçları*, s. 596; A. Çavuş, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 170; N. Ok ve A. Gündel, *age.*, s.20.

³⁷⁸ H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 108, D. Şenyüz, *Mütalaa/Görüş*, s. 14.; Fulya Angun ve Selçuk Tekin, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa'nın Yeri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2021, Sayı 389, s. 36; Turgut Candan, "Rapor Değerlendirme Komisyonunun Mütalaasının Vergisel Kaçakçılık Suçlarının Takibi Bakımından Niteliği Ve Fransa Örneği", <https://turgutcandan.com/2015/04/02/rapor-degerlendirme-komisyonunun-mutalaasinin-vergisel-kacacilik-suclarinin-takibi-bakimindan-niteliği-ve-fransa-orneği/>, (10.12.2021). (kısaca: *Vergisel Kaçakçılık Suçlarının Takibi*).

³⁷⁹ Y. Yavuz, *age.*, s. 156.

Öte yandan, mütalaa bir muhakeme şartı olsa da savcının mütalaa ile bağı olmadığı kabul edilmektedir. Mütalaa alan savcı, mütalaa ve eki suç raporunu değerlendirmekte serbesttir. Değerlendirme sonucunda, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinde yeterli şüpheye ulaşırsa iddianame düzenleyerek dava açabilir. Eğer raporda eksik hususlar gördüyse bunları tamamlayabilir, örneğin şüphelinin veya tanıkların ifadesini tekrar alabilir. Bunun sonucunda yine raporu ve delilleri eklediği iddianameyi düzenleyerek dava açabilir³⁸⁰.

Savcının vergi kaçakçılığı suçundan vergi dairesinin raporu olmaksızın kendiliğinden haberdar olması da söz konusu olabilir. Örneğin vergi suçunun mali polise veya savcılığa ihbar edilmesi, başka bir suçun soruşturması sırasında vergi suçunun da öğrenilmesi bu hallere örnek olarak gösterilebilir. Bu durumda savcı, VUK 367/2 fıkrası gereği hemen vergi dairesini haberdar etmektedir. Biraz önce belirtildiği üzere, savcının vergi dairesini haberdar etmesi artık hiçbir soruşturma işlemi yapamayacağı anlamına gelmemektedir. Ancak uygulamada gecikmesinde sakınca bulunan durumlar haricinde vergi dairesinden mütalaa alınana kadar savcılar tarafından soruşturma işlemi yapılmamaktadır.

Vergi dairesi tarafından mütalaa verilmemesi durumunda ise yetkili memurların cezai sorumluluğu olmaktadır. Kendi yaptığı inceleme sonucunda suç işlendiğini tespit eden görevliler, VUK 367'ye göre savcılığa bunu bildirmek zorundadır. Aksi halde TCK 279. maddesi uyarınca kamu görevlisinin suçu bildirmemesi suçundan yargılama

³⁸⁰ B. Baykara, *age.* s. 400. H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 108, H. Taştan, *age.*, 193, D. Şenyüz *Mütalaa/Görüş*, s. 370; Ü.S. Üstün, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Yargılama Usulü*, s. 313.

yapılması mümkündür³⁸¹. Savcının talebine rağmen inceleme yapılmaması ve mütalaa verilmemesi halinde ise TCK 257/2 uyarınca görevi ihmal suçu doğacaktır³⁸².

VUK 367/2 hükmüne göre savcılık tarafından istenecek incelemenin, teknik anlamda bir vergi incelemesi olmadığı; burada durumun yalnızca idarenin görüşünün sorulması olduğu yönünde görüşler mevcuttur³⁸³. Ancak Yargıtay, VUK 367. maddesinin 1. ve 2. fıkralarına göre yürütülecek sürecin aynı olduğu görüşündedir³⁸⁴. Nitekim bu konuda böyle bir ayırım yapılması, uygulamada daha çok karışıklığa sebep olacak, vergi kaçakçılığı suçundan yargılanan mükelleflerden bazıları hakkında vergi incelemesi yapılırken diğerleri hakkında yapılmaması eşitsizliğe yol açacaktır. Ayrıca Nisan 2021 tarihinde yapılan 4. fıkra hükmü de 1. ve 2. fıkralarda bahsedilen incelemenin teknik anlamda vergi incelemesi olduğunu göstermektedir.

³⁸¹ TCK md. 279: *Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi*

“ Kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Suçun, adli kolluk görevini yapan kişi tarafından işlenmesi halinde, yukarıdaki fıkraya göre verilecek ceza yarı oranında artırılır.” Vergi inceleme elemanları vergi suçlarında adli kolluk gibi hareket ettiğinden, mütalaa vermeyen veya gerekli işlemleri yapmayan vergi memurlarının 2. fıkra hükmüne göre mi cezalandırılacağı düşünülebilir. Ancak vergi inceleme elemanlarının adli kolluk vasıfları tartışmalıdır; bu nedenle ceza hukuku bakımından geçerli olan “lehe kanun uygulanır” ilkesi gereği böyle bir durumda ilk fıkra hükmü uygulanmalıdır.

³⁸² TCK md: 257/2: *“Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”*

³⁸³ D. Şenyüz, *Mütalaa/Görüş*, s. 33; T. Candan, *Vergisel Kaçakçılık Suçlarının Takibi*; Onur Özcan, *Vergi Suçları*, Seçkin Yayınları, Ankara 2015, s. 33; Karşı yönde Y. Yavuz, *agm.*, 133.

³⁸⁴ *“...incelenen dosya içeriğine göre adı geçen sanık hakkında 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca suç ihbarını alan Cumhuriyet savcısının, sanık hakkında daha önce yapılan inceleme sonucunda vergi denetmeni... tarafından düzenlenen 12.06.2009 gün ve VDNR-2009-2248/26 sayılı vergi suçu raporuna dayanarak iddianame tanzim ettiği, ancak 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yazılı suçun işlendiğini tespit eden vergi müfettişi raporunun 367. maddenin birinci fıkrasında gösterilen usule göre değerlendirme komisyonunun mütalaa alınmadan davaya dayanak yapıldığı, ... Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürü vekili ...'ün Vergi Dairesi Başkanı adına imzaladığı 22/06/2009 tarihli ve R3-2243 sayılı suç ihbarı yazısının anılan maddeye göre alınmış komisyon mütalaa yerine geçmeyeceği gözetilerek...” Y. 11. CD., 2016/7786 E., 2016/8774 K. 23.12.2016 T. Sayılı Kararı, <https://www.hukukturk.com>, (12.12.2021).*

Gerçekten de, kanun koyucu, 4. fıkra hükmünde, ödeme kaydedici cihazlara müdahale fiilini diğer kaçakçılık fiilinden ayırarak daha hızlı bir usul öngörmüştür. Bu suçun işlenmesi halinde; bu suçun tespitine ilişkin olarak doğrudan ayrı bir rapor yazılacak; bu rapor RDK tarafından değerlendirilip uygun bulunması halinde mütalaa ile beraber savcılığa iletilecektir. Ödeme kaydedici cihazlara müdahale suçunun işlenmesi halinde, savcı da bu ön rapor ve mütalaaaya dayanarak iddianame düzenleyerek dava açabilecektir. Kanun koyucu, yasa gerekçesini detaylı olarak belirtmediğinden, bu suç için neden farklı bir usul benimsendiği belirsizdir; ancak kanun koyucunun bu suçun hızlı cezalandırılmasını istediği varsayılmaktadır. Bunu suçun ağırlığına bağlamak mümkün olsa da 359. maddenin (b) bendinde yer alan vergi kaçakçılığı fiilleri bakımından da aynı ağırlıkta hapis cezası (3 yıldan 8 yıla) öngörülmüştür. Bu durumda, vergi düzenini aynı derecede ihlâl eden; aynı suçta konu olan farklı fiiller için farklı soruşturma usulleri öngörmesi, hem mükellef haklarına hem de şüpheli haklarına aykırıdır.

Bu düzenleme ile ilgili bir diğer sorun da uygulayıcılar bakımından gerçekleşecektir. Şöyle ki, VUK 359. maddesinin (ç) bendindeki fiilin yanı sıra (a) veya (b) bentlerindeki fiilleri de işlediği iddia edilen kişi hakkında, önce (ç) bendinden dolayı rapor yazılarak dava açılacak; ancak diğer fiiller için incelemenin ve suç raporunun tamamlanması beklenecektir. İnceleme raporlarının tamamlanmasının uzun sürdüğü göze alındığında, bu arada (ç) bendine ilişkin muhakemenin tamamlanması halinde; diğer bentlere ilişkin dava sonra görülecektir. Bu durumun hem vergi idaresi hem de yargı makamı bakımından karışıklıklara ve ek iş yüküne sebep olacağı düşünülmektedir.

7394 S. K. 5. maddesi ile VUK 367. maddesine eklenen 5. fıkra uyarınca, kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak, failin bir başka kişi olduğunun veya suçun iştirak halinde işlendiğinin anlaşılması hâlinde ortaya yeni çıkan fail için mütalaa şartı aranmayacaktır. Bu fıkra hükmü, yargılamanın uzamasını engelleyecektir. Bu hükmün yürürlüğünden önce, ortada bir suç şüphesi araştırılırken asıl fail veya diğer failin yargı makamı tarafından öğrenilmesine rağmen hakkında işlem yapılamıyor, vergi idaresinin mütalaa vermesi bekleniyordu. Vergi dairesi ise sonradan ortaya çıkan fail hakkında inceleme başlatıyor, mütalaanın alınması için incelemenin sona ermesi beklendiğinden yargılamanın uzun süre beklemesi söz konusu oluyordu. Bu hüküm sonrasında, yeni fail

hakkında mütalaa şartı aranmayacağından yargılamaya devam edilerek hüküm verilecektir.

Bu hükmün yürürlüğe girmesi ile birlikte failin değil de yeni bir fiilin ortaya çıkması hâlinde nasıl olacağı konusunda çelişki doğmuştur. Yargıtay'ın yerleşik içtihatları, mütalaa da yer alan fiilin değişmemesi hâlinde fiilin nitelendirmesinin mahkemeye ait olduğu; fakat fiilin değişmesi halinde tekrar mütalaa alınması gerektiği yönünde idi. Örneğin, sahte belge düzenlendiği iddiası ile açılan bir davada, belgenin sahte değil yanıltıcı olduğunun anlaşılması hâlinde tekrar mütalaa alınmasına gerek yoktur; bu durum hukuki nitelendirme sınırları içinde kaldığından hâkim kanaatine göre hüküm verecektir. Ancak sahte belge düzenlendiği iddiası ile açılan davada sahte belgenin düzenlendiği değil kullandığı anlaşılırsa sahte belge kullanma fiili için tekrar mütalaa alınması gereklidir.

Yukarıda bahsi geçen içtihat, 367. maddenin 4. ve 5. fıkraları ile birlikte yorumlandığında ortaya şöyle bir tablo çıkması muhtemeldir: Aynı kişinin sahte belge düzenlediği değil kullandığı ortaya çıkarsa yeniden mütalaa alınması gerekecek; ancak sahte belge düzenleyen mükellefin aynı zamanda ödeme kaydedici cihazlara müdahale ettiği anlaşılırsa inceleme yapılmadan mütalaa alınacaktır. Ya da düzenleme iddiasıyla açılıp kullanma fiili olduğu anlaşılan fiil hakkında yeniden mütalaa alınırken kullanılan sahte belgeyi düzenleyen öteki mükellef hakkında mütalaa aranmadan soruşturma ve kovuşturma yapılması mümkün olacaktır. Bu durum yargılamanın uzamasına ve vergi müfettişleri üzerinde ek iş yüküne sebep olacaktır. Sorunun çözümü için yeni Yargıtay içtihatlarında tekrar mütalaa istenmesi gereken hâllerde savcı ve mahkemelere daha fazla esneklik sağlanması veya 367. maddeye tekrar ekleme yapılması söz konusu olabilir. Soruşturma ve kovuşturma sırasında mükellefin 359. maddede yer alan diğer fiillerin işlediğinin ortaya çıkması durumunda, bu fiiller hakkında tekrar mütalaa verilmesi şartı aranmaması; ya da inceleme sonucu beklenmeden mütalaa alınması bu sorunu çözebilecektir. Ayrıca, kaçakçılık incelemesi ile vergi incelemesinin ayrılması hâlinde,

ek araştırmanın yalnızca müzekkerede belirtilen hususlar ile sınırlı olarak hızlıca tamamlanması ve mütalaanın daha kısa sürede verilmesi mümkün olabilecektir³⁸⁵.

Savcının mütalaa ile tamamen bağlı değilse de mütalaadan tamamen farklı bir iddianamenin varlığı elbette kabul edilemez. Bu bakımdan mütalaa ile iddianamenin taşınması gereken ortak asgari özelliklerin belirlenmesi faydalı olacaktır. Öncelikle, mütalaa ve iddianamedeki kişi aynı olmalıdır. Bu nedenle, her bir şüpheli hakkında ayrı ayrı mütalaa alınmalıdır³⁸⁶. Bir şüpheli hakkında verilen mütalaa ile diğer şüpheli hakkında iddianame düzenlenemez. Örneğin çapraz denetimler sırasında bir mükellefin sahte fatura düzenlediği tespit edilmiş ve suç raporunda bunu kullanan diğer mükellefler de belirtilmişse; diğer mükellefler hakkında inceleme yapılmadan ve mütalaa verilmeden yargılama yapılamaz. Yine, bir şirket yöneticisi hakkında verilen mütalaaaya dayanılarak diğer yönetici hakkında yargılama yapılamaz. Bunun gibi bağlantılı davalarda bir şüphelinin mütalaaı önce gelmiş, diğerleri sonra gelmiş ise sonraki şüpheliler için ayrı dava açılmasına gerek yoktur; birleştirme talepli iddianame düzenlenerek bağlantılı dava açılabilir.

Mütalaa ile iddianamede suça konu fiil aynı olmalıdır³⁸⁷. Savcı, farklı bir fiilden dolayı iddianame düzenleyecekse o fiil için ayrıca mütalaa almalıdır. Yani suça konu edilecek fiil hakkında mütalaa olması zorunlu olup mütalaada yer almayan fiiller için ayrıca mütalaa alınması gereklidir. Örneğin Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak birbirinden bağımsız suçlar olduğu halde uygulamada bu ikisi sıklıkla karıştırılmakta ve birine ilişkin alınan mütalaa ile diğer fiil hakkında karar verilmektedir³⁸⁸. Bu kararlar Yargıtay tarafından bozulmaktadır³⁸⁹.

³⁸⁵ Bu konuyla ilgili ayrıntılı bilgi 2.1.1.2. İnceleme başlığında yer almaktadır.

³⁸⁶ S. Donay, *age.*, s.74.

³⁸⁷ S. Donay, *age.*, s. 74-75; H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 110, M. Taştan, *age.*, s. 21. D. Şenyüz, *age.*, s. 370; Y. Yavuz, *agm.*, 162.

³⁸⁸ M. Taştan, *age.*, 21; H. Taştan, *age.*, s. 198.

³⁸⁹ “...Dosya arasında bulunan mütalaa, vergi suçu raporu ile eklerinin “2008 takvim yılında sahte fatura kullanma” suçuna ilişkin olduğu, ... dava şartı olan mütalaa ve vergi suçu raporuna aykırı olarak sanık hakkında “ sahte fatura düzenleme” suçundan kamu davası açıldığı, ancak bu suçla ilgili verilen bir mütalaanın dosya arasında bulunmadığı...” Y. 11. CD, E. 2017/15793, K.

Ancak fiilin aynı olması ile fiilin hukuki nitelendirmesi birbirine karıştırılmamalıdır. Fiilin hukuki nitelendirmesi bakımından savcı da hâkim de mütalaa ile bağlı değildir³⁹⁰. Mütalaa da yer alan fiil yerine başka bir fiilden ceza verilmek istenmesi halinde yeni bir mütalaa alınması gerekli iken fiilin aynı olması şartıyla yalnızca hukuki niteliğinin değişmesi halinde, yeniden mütalaa alınmadan faile ek savunma hakkı verilerek hüküm kurulabilir³⁹¹. Yargıtay da fiilin hukuki değerlendirmesinin yargı makamının erki olduğu görüşündedir.

Mütalaa ile iddianame ve hükümde farklı olarak değerlendirebilecek bir diğer husus ise suçun unsurları yönünden karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki, suçun maddi unsurları yönünden; suç unsurlarının oluşup oluşmadığı, işlenen fiillerin suç tipine uyup uymadığı ilişkin özel ve teknik bilgiler elbette mütalaa da olmalıdır³⁹². Ancak vergi idaresinin suçun manevi unsuruna yönelik değerlendirme yapması söz konusu değildir. İdareye, VUK 359 kapsamındaki bir suçun tespit edilmesine rağmen delillerin yeterli olmadığı, mevcut delillerle mahkûmiyet kararı verilemeyeceği, şüphelinin suç kastı

2020/6313, T. 3.11.2020 S. Kararı, benzer yönde: 11. CD, E. 2016/3509, K. 2019/4406, T. 6.05.2019; E. 2016/8724, K. 2018/7932, T. 15.10.2018; 2017/13619, K. 2019/2855, T. 19.03.2019 S. Kararları, <https://www.hukukturk.com>, (12.12.2021).

³⁹⁰ “*Vergi suçu raporu, mütalaa, iddianame ve yerel mahkeme kararında değerlendirilen eylem aynı olup, iddianamede unsurları gösterilen suça dair fiil ve faili hakkında yerel mahkemece hüküm kurulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaaasında bu eylemin "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" suçunu, iddianame ve yerel mahkemece ise "sahte belge kullanmak" suçunu oluşturduğu kabul edilmiştir. C.M.K.nun 225 /2. maddesinde açıklandığı üzere, mahkeme fiilin nitelendirilmesinde mütalaa ya da iddiayla bağlı olmadığından fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabilecektir.*” Y. CGK., 2012/1512 E., 2014/366 K., 11.07.2014 T. Sayılı Kararı;

“...bazen de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı (VUK m. 359/a-2) şeklindeki vasıflandırmanın bağlayıcılığı yoktur. Kaldı ki VTR, VSR ve Defterdarlık mütalaaasında 359/a- 2 maddesindeki "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek"ten söz edilse de asıl rapor olan Vergi Tekniği Raporu ile Defterdarlık mütalaaasında; vergi mükellefi olanLtd. Şti'nin 2007 ve 2008 takvim yıllarında kaçakçılık suçu fiilini işlediği açıkça belirtilmiştir. Kovuşturma şartı olan, mütalaaadır. Vergi inceleme veya vergi tekniği raporları bu yönüyle soruşturma ve kovuşturma makamlarını bağlamaz. Daire çoğunluğu da 2007 ve 2008 yılları için mütalaa verildiğini kabul ettiğine göre, VSR ile VTR'larındaki tespitlerin çelişkili olması, mütalaaaya etki etmeyeceği gibi, eylemin nitelendirilmesine ilişkin mütalaaadaki açıklamalar da mahkeme hâkimini bağlamaz.” Y. 11. CD, 2012/26477 E., 2014/11196 K., 06.06.2014 T. Sayılı kararı, benzer yönde Y. 11. CD, 2019/2078 E., 2020/5169 K., 29.09.2020 T. <https://legalbank.net/>, (12.12.2021).

³⁹¹ D. Şenyüz *Mütalaa/Görüş*, s.44.; Y. Yavuz, *agm.*, 162.

³⁹² A. Çavuş, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 170.

bulunmadığı gibi sebeplerle mütalaa vermemek gibi bir seçimlik hak tanınmamıştır³⁹³. Suçun manevi unsurunu değerlendirme yetkisi münhasıran yargı organlarına tanınmış bir yetkidir. Savcının dahi kastla ilgili olarak değerlendirme yetkisinin olup olmadığı tartışmalı iken vergi inceleme elemanına böyle bir yetkinin verilmesi hukuka aykırıdır³⁹⁴.

Esasen, vergi inceleme elemanlarına ve RDK'ya suçun unsurlarını değerlendirme yetkisi idari düzenlemelerle verilmiştir. Vergi inceleme elemanlarına, 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile suçun kasit unsuru yönünden uygunluğunun değerlendirmesi yetkisi verilmiştir. Ancak anılan düzenlemenin getiriliş sebebi, 1998 yılında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suçun tanımından 'bilerek' ifadesinin çıkarılmış olması nedeniyle çıkan uygulama sorunlarının giderilmesi ve suçun oluşmasında kast unsurunun aranacağına ifadesidir. Bu amaçla getirilen tebliğde, idareye kast unsuru yönünden değerlendirme yapılması görevinin verilmesi bu hedefle varılmak istenen neticeye aykırıdır³⁹⁵. Rapor Değerlendirme Komisyonlarına ise, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RDKY) 13. maddesinin 2. fıkrasında "Verilecek mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilir" ifadesi ile böyle bir yetki verilmiştir. Bu yetkinin kullanımı, suçun maddi unsurları ve teknik yönleri ile sınırlı tutulmalı, RDK tarafından yapılacak denetimde suçun manevi unsuru yönünden değerlendirme yapılmamalıdır³⁹⁶.

³⁹³ H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 107; Y. Yavuz, *agm.*, s. 149; D. Şenyüz, *Mütalaa/Görüş*, s. 27; N. Saban, *age.*, s. 445.

³⁹⁴ B. Baykara, *age.*, s. 405. Yargıtay da vergi inceleme elemanlarının suçun manevi unsuruna yönelik değerlendirme yapmaması gerektiğini, bu değerlendirmenin ceza mahkemesince yapılması gerektiği yönünde karar vermiştir. YCGK, 2001/11-212 E., 2001/219 K.; 16.12.2001 T. Sayılı Kararı, T. Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 404.

³⁹⁵ "Ayrı bir ihtisası ve uzmanlığı gerektiren vergisel konular ile genel kabul görmüş evrensel kuralları içeren yasal düzenlemeler ile alt normlara bağlanmış usullerle düzenlenen muhasebe işlemlerini inceleyip, kastın varlığı konusunda varılan bir sonucu ve kanaati gösteren vergi suçu raporu düzenlenmesini, kanun koyucunun bu ilkesel nedenle uygun gördüğünü düşünmek yerinde bir yorum olacaktır." N. Saban, *age.*, s. 445, dipnot 155.

³⁹⁶ Mütalaa şartının kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı olduğu ve yargı makamlarına emir ve talimat verilmesi sonucunu doğurduğu sebepleriyle VUK 367. maddesi AYM önüne getirilmiştir. AYM "Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına

Savcı, mütalaanın olumlu sonucu ile de bağılı değildir. Dolayısıyla, savcı suçun işlendiği yönündeki mütalaaya karşılık olarak kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verebilecektir. Ancak bu duruma uygulamada pek rastlanılmamaktadır. Zira vergi dairesinin raporu ve mütalaası savcının iddianame düzenlemesi için çoğu kez yeterli olmaktadır. Hatta genellikle vergi suçlarına ilişkin olarak savcılar tarafından düzenlenen iddianamelerin büyük çoğunluğunun yalnızca vergi inceleme ve suç raporu ile mütalaa eklenerek düzenlendiği; ek delil ve tedbirlere başvurulmadığı ayrıca ek bir soruşturma yapılmadığı görülmektedir. Bu sorun, savcılarının mali suçlar hakkında ihtisaslaşmasının sağlanması ile çözülecek olup savcının soruşturma evresindeki esas makam olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Yine de, olumlu mütalaaya rağmen kovuşturmaya yer olmadığı yönünde karar verilebilecektir. Böyle bir karar verilecekse, AİHM'nin ve Yargıtay'ın etkin soruşturma ilkesinin uygulanmasıyla ilgili içtihatlarının göz önünde tutulması ve delil yetersizliği gerekçesi için gerekli işlemlerin tamamlanması ve hukuki değerlendirmenin detaylı olarak yapılması gerekmektedir³⁹⁷.

giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hâkimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez.” gerekçesi ile kanunu Anayasaya uygun bulmuştur. AYM 2009/89 E., 2011/40 K. 10.02.2011 T., Sayılı Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, (13.12.2021).

³⁹⁷ “Etkin soruşturma yapma yükümlülüğü, devletlerin AİHS’de düzenlenen bir hakla ilgili olarak ihlalin meydana gelmesi halinde, ihlalin oluşmasına sebebiyet veren sorumluların ortaya çıkması ve cezalandırılması için elverişli bir soruşturma yapma yükümlülüğünün bulunduğu ifade etmektedir” Asım Kaya, *Cumhuriyet Savcısının Etkin Soruşturma Yapma Görevi*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2020, s. 41. Etkin soruşturma yükümlülüğü, adil yargılama hakkının bir parçası olarak devlete yüklenmiş pozitif bir ödev olarak değerlendirilmektedir. Etkin soruşturma yükümlülüğü, genellikle yaşama hakkı ve işkence yasağı ile ilgili olarak kullanılsa da kovuşturmaya yer olmadığına dair verilen kararlar da AİHM tarafından etkin soruşturma yükümlülüğü kapsamında denetlenmektedir. “Soruşturma, diğer hususların yanı sıra eksiksiz, tarafsız ve itinalı bir şekilde yürütülmelidir (Bk. McCann ve Diğerleri/Birleşik Krallık, 27 Eylül 1995, §§ 161-63, A Serisi no. 324). Bu bağlamda Mahkeme, söz konusu yükümlülüğün, ölüme bir Devlet görevlisinin sebebiyet verdiği açık olduğu durumlarda sınırlı olmadığına dikkate çekmektedir (Bk. Salman/Türkiye [BD], no. 21986/93, § 105, AİHM 2000-VII). Bu bağlamda makul bir ivedilik ve titizlik şarttır. Belirli bir durumda, bir soruşturmada ilerlemeyi önleyen engeller veya zorluklar olabileceği kabul edilmelidir. Ancak, ölümcül güç kullanımı olayını soruştururken yetkililerin ivedilikle hareket etmeleri, kamuoyunun hukukun üstünlüğüne olan güveninin korunması ve kanuna aykırı fiillerin örtbas edildiği veya bunlara müsamaha gösterildiği izleniminin yaratılmaması açısından zorunludur (Bk. McKerr/Birleşik Krallık, no. 28883/95, § 114, AİHM 2001-III ve burada atıf yapılan davalar; ayrıca bk. Mocanu ve Diğerleri/Romanya [BD], no. 10865/09, 45886/07 ve 32431/08, §§ 316-325, AİHM 2014 (alıntılar); ve Mustafa Tunç ve Fecire Tunç/Türkiye [BD], no. 24014/05, §§ 169-182, 14 Nisan 2015)”. AİHM, Cerf v. Türkiye Kararı, B.No: 12938/07; <https://hudoc.echr.coe.int/>, (13.12.2021).

Savcının kovuşturmayaya yer olmadığına karar vermesi halinde, idare bu karara karşı CMK'nın 173. maddesine göre, kararın kendisine tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde kararı veren cumhuriyet savcısının yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine itiraz edebilir.

Mütalaanın olumsuz olması halinde, yani vergi idaresi tarafından suç saptanamaması halinde ise savcı bu kararla bağlıdır. Dolayısıyla suçun işlenmediği yönünde mütalaa verilmişse savcı iddianame düzenleyerek dava açamayacaktır. Bu durumda, savcı Maliye Bakanlığı'na itiraz ederek yeniden inceleme talep edebilir³⁹⁸. Ayrıca, bu durumda savcı soruşturma işlemlerini yürüterek ek deliller bulması halinde, bu delillerle beraber yetkili vergi dairesinden tekrar inceleme talep etmesinde bir engel bulunmamaktadır.

Belirtmek gerekir ki, savcının kovuşturmayaya yer olmadığı kararına vergi idaresi itiraz edebilmekte iken idarenin olumsuz mütalaa vermesi halinde savcının itiraz hakkının kanunda düzenlenmemiş olması önemli bir eksikliklerdir. Öte yandan, vergi suçu şüphesinin varlığı halinde savcının kovuşturma yönündeki kararına rağmen vergi idaresinin aksi görüşte olması halinde nihai kararın idare tarafından verilmesi yargı erkinin devri sonucuna yol açacaktır. Nitekim 4483 Sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'un 9. maddesinde memura soruşturma izni verilmemesi halinde savcılığa itiraz hakkı tanınmış ve itiraz merci olarak Danıştay 2. Dairesi belirlenmiştir. Memurların yargılanması bakımından aranan muhakeme şartının gerçekleşmemesi halinde bir itiraz yolu öngörülmüş iken vergi suçlarında aranan muhakeme şartının gerçekleşmemesi halinde itiraz yolu öngörülmemiştir. Bu nedenle, vergi idaresinin olumsuz mütalaa vermesi hâlinde savcının işletebileceği itiraz yolunun kanunda düzenlenmesi ve nihai kararın bir yargı makamı tarafından verilmesi gereklidir. İtiraz ve nihai karar mercii, itiraz eden savcının görev yaptığı yargı yerinin bağlı bulunduğu Bölge Adliye Mahkemesi'nin vergi suçlarını istinaf yoluyla inceleyen dairesi veya Yargıtay'ın 11. Ceza Dairesi'nin belirlenmesi mümkündür.

³⁹⁸ Z. Kızılot ve Ş. Kızılot, *Kaçakçılık Suçları*, s. 596; D. Şenyüz, *age.*, s. 368; Savcının mütalaaaya itiraz edemeyeceği yönündeki karşıt görüş için bkz: S. Donay, *age.*, s. 72.

Mütalaanın şüpheli aleyhine olması halinde ise şüphelinin mütalaaya itiraz hakkı bulunmamaktadır³⁹⁹. Mütalaa tek başına bir idari işlem olarak kabul edilmediğinden tek başına davaya konu edilememektedir. Vergi inceleme raporu ve vergi suçu raporları da aynı şekilde tek başına dava edilememektedir. Ancak bu raporlara istinaden mükellef hakkında ayrıca vergi kabahatinden dolayı idari para cezası kesilmesi halinde bu cezalara karşı açacağı davada raporların hukuka aykırılığı ileri sürülebilecektir. Yine de, vergi mahkemesi ve ceza mahkemesinin kararları birbirini etkilemediği için, savcı ve ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin kararları ile bağlı değildir⁴⁰⁰.

Mütalaa şartının kanun gerekçesinde yer verildiği gibi teknik konularda savcı ve hâkimin aydınlatılabilmesi ve vatandaşın mali güvenliğini sağlaması fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için, mütalaanın mümkün olduğunca açık ve anlaşılır bir dille yazılması gerekmektedir. Mütalaada kimin için, hangi yıllara ilişkin olarak, hangi fiillerden dolayı suç tespit edildiği belirli olmalıdır⁴⁰¹. Vergi suçu raporuna her türlü delil, dayanak kanun ve genel tebliğ yönetmelik gibi idari düzenlemelerin ilgili maddeleri eklenmeli, suça konu fiilin ne olduğu olabildiğince yalın bir dille anlatılmalıdır⁴⁰².

Uygulamada mütalaanın üst yazı niteliğinde olduğu, delillerin fiille ilişkilendirilmesi ve değerlendirilmesi yerine rapora atıfla uygun olduğu yönündeki değerlendirmeden ibaret olduğu görülmektedir⁴⁰³. Bunun nedeni olarak mütalaa verilmeden önce zaten RDK tarafından vergi inceleme raporu ile vergi suçu raporunun denetlenerek uygunluk raporunun verildiği; aynı hususların bir kez daha savcılığa gönderilmesinin işlemlerin tekrarından ibaret olması gösterilmektedir⁴⁰⁴. Vergi inceleme raporunda çok eski tarihli Danıştay kararlarına atıf yapılmakta, yeni içtihatlar takip

³⁹⁹ D. Şenyüz, *Mütalaa/Görüş*, s. 20; Vergi suçu raporunun idari bir işlem olduğu ve idari yargı önüne taşınarak muhakeme şartının gerçekleşmesinin engellenebileceği hakkındaki görüşler için bkz: S. Donay, *age.*, s. 75; Y. Yavuz, *agm.*, s. 133.

⁴⁰⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: Başlık 3.1.2.7. Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi

⁴⁰¹ D. Şenyüz, *Mütalaa/Görüş*, s. 40.

⁴⁰² B. Baykara, *age.*, s. 401.

⁴⁰³ D. Şenyüz, *Mütalaa/Görüş*, s. 46.

⁴⁰⁴ F. Angun ve S. Tekin, *agm.*, s. 41.

edilmemektedir. Vergi suçu raporlarında ise Yargıtay kararlarına neredeyse hiç atıf yapılmamaktadır. Raporların yazılmasında en azından yerleşik içtihatlar göz önünde tutulmalıdır⁴⁰⁵.

Mütalaa şartı tamamlandıktan sonra, savcı iddianameyi düzenleyerek kamu davasını açacaktır. Ancak mütalaa bir muhakeme şartı olduğundan, eksikliğine rağmen dava açılmışsa iddianame iade edilecek; eksikliğine rağmen iddianame kabul edildiyse muhakemenin her aşamasında eksikliği resen göz önünde tutulacağından fark edildiğinde durma kararı verilerek mütalaa geldikten sonra yargılamaya devam edilecektir⁴⁰⁶. Mütalaa alınmadan ne beraat ne de mahkûmiyet yönünde hüküm kurulması mümkündür⁴⁰⁷. Ancak CMK 233/9 hükmü gereği derhal beraat kararı verilebilecek hallerde durma veya düşme kararı verilmemelidir⁴⁰⁸.

Mütalaanın beklendiği sırada zamanaşımının durması söz konusu değildir; çünkü zamanaşımını durduracak haller TCK 67/1 hükmünde sayılanlarla sınırlıdır⁴⁰⁹. Yargıtay, eski tarihli kararlarında, zamanaşımı dolan suçlarda bile mütalaa alınmadan yargılama yapılmasını bozma sebebi olarak görmekte ve dosyayı kararı veren mahkemeye geri göndermekte idi. Ancak son tarihli kararlarında bozma kararını verdikten sonra durumun yeniden yargılama yapılmasını gerektirmediği gerekçesi ile tekrar düşme kararı vermektedir⁴¹⁰. Gerçekten de, bozma kararını alan mahkeme nihai kararı olan düşme

⁴⁰⁵ H. Taştan, *age.*, s. 198.

⁴⁰⁶ S. Donay, *age.*, s. 72; H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 109; A. Çavuş, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.170; B. Baykara, *age.* s. 406.

⁴⁰⁷ Y. 19. CD, E. 2015/2911, K. 2015/3225, 24.06.2015 T; <https://www.hukukturk.com>, (12.12.2021); Y. 11 CD 2012/25942 E., 2014/15653 K., 24.09.2014 T. Kararı, A. Çavuş, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 173 dipnot 428; M. Taştan, *age.*, s. 19.

⁴⁰⁸ Y. CGK., 2012/1512 E., 2014/366 K., 11.07.2014 T. Sayılı Kararı, <https://www.legalbank.net>, (12.12.2021).

⁴⁰⁹ H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 118, D. Şenyüz, *age.*, s. 372

⁴¹⁰ “...dava zamanaşımının, suç tarihinden temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği anlaşılmış ve katılan vekilinin temyiz talebi üzerine, sair yönleri incelenmeyen hükmün 5320 sayılı Kanun’un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK’nin 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, ancak bu husus yeniden yargılama yapılmasını gerektirmediğinden, aynı Yasanın 322. maddesinde öngörülen yetkiye dayanılarak sanık hakkında açılan kamu davasının gerçekleşen zamanaşımı nedeniyle 5237 sayılı TCK’nin 66/1- e, 67/4 ve 5271 sayılı CMK’nin 223/8. maddeleri uyarınca DÜŞMESİNE...” Y 11. CD, 2019/1532 E., 2019/8642 K., 03.12.2019 T. Sayılı Kararı, benzer yönde 11. CD, E. 2019/3289, K. 2019/9159, T. 10.12.2019 S. Kararı; E. 2017/9484, K.

kararını değiştirmeyecek; yalnızca mütalaa şartının gerçekleşmemesi yerine zamanaşımının dolması sebebiyle, yani gerekçesini değiştirerek hüküm verecektir. Vergi idaresi tarafından verilen mütalaanın geri alınması mümkün değildir. Yargıtay da mütalaadan vazgeçilmesini kabul etmemektedir⁴¹¹.

Öğretide mütalaa şartı ve VUK 367. maddesini Anayasaya uygun bulan AYM kararı eleřtirilmekte⁴¹², mütalaa şartının zorunlu değil, ihtiyari olarak alınması önerilmektedir. Önerilen bir diğer çözüm ise vergi idaresinin suçu Bölge İdare Mahkemesinde belirlenecek özel görevli daireye bildirmesi ve suçun savcılığa bildirilmesi için dairenin olurunun alınması şeklindedir⁴¹³. Vergi ceza yargılamasının kurulacak Finans Mahkemeleri bünyesine taşınarak ayrı mali suç savcılığı kurulması halinde, savcıların ihtisaslaşması kolaylaşacağından bu konuda ek bir çözüme veya komisyon kararına ihtiyaç duyulmayacağı kanaatindeyiz.

2021/1325, T. 11.02.2021 S. Kararları, <https://legalbank.net/>; <https://www.hukukturk.com> (12.12.2021).

⁴¹¹ Y. 11CD, 10383/11146, 04.12.2001 T. Kararı, H. Uğur ve M. Elibol age., s. 116.

⁴¹² “...vergi mahkemelerinde yargılanan suçların beraat oranına bakıldığında mütalaa şartının beklenen faydayı sağlamadığı görülmektedir. Mütalaa şartının suç nitelendirmesini idareye bıraktığından keyfiliğe yol açacağını ve kuvvetler ayrılığı, hukuk devleti, eşitlik ve adil yargılama hakları ile bağdaşmamaktadır” Şenyüz, *Mütalaa/Görüş*, s.44; “...Özel soruşturma usullerinin çok sınırlı tutulması gerektiğini, vergi suçlarının teknik ve karışık olmasının anayasal ilkelere istisna getirmek için yeterli bir gerekçe değildir, vergiden daha karışık sayılabilecek finans suçlarında, fıkri sını haklara ilişkin suçlarda böyle bir şart yoktur, vergi suçları için de kaldırılması gerekmektedir.” H. Uğur ve M. Elibol, age., s. 119-122.

⁴¹³ T. Candan, *Vergisel Kaçakçılık Suçlarının Takibi*; Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar editörlüğünde hazırlanan kanun tasarısında da bu çözüm önerilmiştir.: Tasarının 363. maddesi şu şekildedir: “*Vergi düzeninin ihlali ile vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit eden vergi incelemesine yetkili memur, rapor değerlendirme Kurulu'nun mütalaa ile, ihbarnamenin tebliğinden itibaren bu Kanun'un 364. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan sürenin bitimiyle birlikte derhal durumu bölge idare mahkemesi nezdinde kurulu özel görevli daireye bildirmek zorundadır. Daire, vergi idaresi tarafından kendisine iletilen deliller ile hakkında suç isnadında bulunan kişinin delillerini değerlendiren ve taraflar bir kez dinledikten sonra, keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi gerekip gerekmediğine karar verir.*

Vergi düzenini ihlâl ve vergi kaçakçılığı suçunun başka bir şekilde öğrenen Cumhuriyet Başsavcılığı, hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Vergi idaresinin inceleme neticesinde ulaştığı her türlü sonuç yetkili bölge idare mahkemesine iletilir. Birinci fıkraya hükmü burada da aynen geçerlidir.

Matrah kaybına veya vergi ziyayına dayalı idari işlemlere karşı vergi mahkemesinde dava açılmışsa ceza mahkemesi bu davanın sonuçlanmasını bekletici mesele yapar. Vergi mahkemesinin kararı ceza hâkimini bağlar.” Vergi Suçları Kabahat ve Tasarısı, Seçkin Yayınları, Ankara 2020, s. 43-44.

2.2.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlâl Suçunda Soruşturma Evresi

Vergi mahremiyetini ihlâl suçunun soruşturma işlemleri bakımından, kaçakçılık suçlarında olduğu gibi özel bir soruşturma usulü öngörülmemiştir. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçunun soruşturma işlemleri, CMK genel hükümleri çerçevesinde yürütülecektir.

Vergi mahremiyeti ihlâli suçunun şikâyet şartına bağlı olup olmadığı tartışmalıdır. Birinci bölümde bu konuya yer verildiğinden tekrara düşmemek adına burada tekrar değinilmemiştir. Şikâyetin zorunlu olmadığı kabul edilirse, suçtan zarar görenin savcılığa başvurusu şikâyet değil, ihbar olarak kabul edilecektir. Suçun şikâyete bağlı olduğunun kabul edilmesi halinde, savcılığın suçu kendiliğinden öğrenmesi halinde resen soruşturma yapma yetkisi bulunmayacak; muhakeme şartı olarak şikâyetin bulunması gerekecektir. Ancak vergiye ilişkin sırların Türkiye’de oturmayan bir yabancıya açıklanması halinde, TCK 239/3 gereği suç şikâyete bağlı olmaktan çıkacak, savcılık tarafından resen takip edilecektir.

Şikâyet, “suçtan zarar görenin soruşturma ve kovuşturma yapılması ve failin cezalandırılması iradesini ortaya koyarak yetkili makamlara yaptığı başvuru” olarak tanımlanmaktadır⁴¹⁴. Vergi mahremiyetini ihlâl suçunda suçtan zarar görenin belirlenmesi, şikâyetin kim tarafından yapılabileceğinin belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır. Vergi mahremiyeti ihlâli suçundan zarar gören, sırrı açıklanan kişidir. Dolayısıyla, sırrı açıklanan gerçek veya tüzel kişi mükellefler; vergi sorumluları veya vergi dairesinde kayıtları bulunan diğer kişiler bu suçtan zarar gören kişi olarak şikâyet hakkını kullanabilirler. Gerçek kişiler, bu hakkı bizzat veya avukatları vasıtası ile kullanabilecektir⁴¹⁵. Gerçek kişinin küçük veya kısıtlı olması halinde, şikâyet hakkı kanuni temsilcisi tarafından kullanılacaktır. Tüzel kişilerin şikâyet hakkı da kanunlara uygun olarak tüzel kişiyi temsile yetkili kişiler tarafından kullanılacaktır.

⁴¹⁴ C. Şahin ve N. Göktürk, s.69.

⁴¹⁵ Avukatların şikâyet hakkı konusunda açık bir düzenleme olmamakla beraber; zarar görenin hakkını korumak kapsamında bu yetkiyi kullanabileceği kabul edilmektedir. *İ. Özgenç, age., s. 555, dipnot 1132.*

Şikâyet kurumu, CMK 158. ve TCK 73. maddelerinde düzenlenmiştir⁴¹⁶. Bu düzenlemeye göre şikâyetin, savcılığa veya kolluk makamına yapılması gereklidir. Mükellefin, suçu vergi dairesine şikâyet etmesi halinde, 4. fıkra gereği yapılan bu şikâyet doğrudan savcılığa gönderilecektir. Bu gönderimin yapılması için kaçakçılık suçunda olduğu gibi bir mütalaa veya inceleme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Vergi dairesinin şikâyet dilekçesini ivedilikle savcılığa göndermesi gereklidir; aksi hâlde işlemi yapmayan memurların TCK 257/2 uyarınca görevi ihmal suçundan sorumlu tutulması mümkündür.

Şikâyeti dilekçesini alan savcı, soruşturma işlemlerine başlayacaktır. Savcı, CMK'nın çizdiği sınırlar içinde bizzat veya adli kolluk yardımı ile gerekli gördüğü delilleri toplayabilir. Vergi mahremiyetini ihlâl suçunda, vergi idaresinin adli kolluk görevi bulunmamaktadır. Ancak, vergi idaresi, CMK 161. maddesi kapsamında savcının soruşturma için talep ettiği bilgi ve belgeleri göndermekle yükümlüdür. Yine soruşturma işlemlerinin yürütülmesi sırasında savcı ihtiyaç duyduğu koruma tedbirlerine başvurabilecektir. Belirtmek gerekir ki bu suç için öngörülen cezanın az olması nedeniyle CMK 100. maddesinin ilk fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan “İşin önemi, verilmesi

⁴¹⁶ CMK md. 158:”Suça ilişkin ihbar veya şikâyet, Cumhuriyet Başsavcılığına veya kolluk makamlarına yapılabilir. Valilik veya kaymakamlığa ya da mahkemeye yapılan ihbar veya şikâyet, ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilir.

Yurt dışında işlenip ülkede takibi gereken suçlar hakkında Türkiye'nin elçilik ve konsolosluklarına da ihbar veya şikâyette bulunulabilir.

Bir kamu görevinin yürütülmesiyle bağlantılı olarak işlendiği iddia edilen bir suç nedeniyle, ilgili kurum ve kuruluş idaresine yapılan ihbar veya şikâyet, gecikmeksizin ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilir.

İhbar veya şikâyet yazılı veya tutanağa geçirilmek üzere sözlü olarak yapılabilir.

İhbar ve şikâyet konusu fiilin suç oluşturmadığının herhangi bir araştırma yapılmasını gerektirmeksizin açıkça anlaşılması veya ihbar ve şikâyetin soyut ve genel nitelikte olması durumunda soruşturma yapılmasına yer olmadığına karar verilir. Bu durumda şikâyet edilen kişiye şüpheli sıfatı verilemez. Soruşturma yapılmasına yer olmadığına dair karar, varsa ihbarda bulunana veya şikâyetçiye bildirilir ve bu karara karşı 173 üncü maddedeki usule göre itiraz edilebilir. İtirazın kabulü hâlinde Cumhuriyet başsavcılığı soruşturma işlemlerini başlatır. Bu fıkra uyarınca yapılan işlemler ve verilen kararlar, bunlara mahsus bir sisteme kaydedilir. Bu kayıtlar, ancak Cumhuriyet savcısı, hâkim veya mahkeme tarafından görülebilir.

Yürütülen soruşturma sonucunda kovuşturma evresine geçildikten sonra suçun şikâyete bağlı olduğunun anlaşılması halinde; mağdur açıkça şikâyetten vazgeçmediği takdirde, yargılamaya devam olunur”

beklenen ceza veya güvenlik tedbiri ile ölçülü olmaması halinde, tutuklama kararı verilemez” hükmü gereği tutuklama tedbiri ancak şüphelinin kaçma ihtimalinin yüksek olduğu ve zorunlu görülen hallerde uygulanmalıdır.

TCK'nın 73. maddesi gereği, şikâyet hakkının suçun ve failin öğrenildiği tarihten itibaren altı ay içinde kullanılması gereklidir⁴¹⁷. Altı ay geçtikten sonra şikâyet hakkı düştüğü için suç hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılması mümkün olmayacaktır. Failin kim olduğunun bilinmemesi halinde, yalnızca fiil de şikâyet edilmesi mümkündür; failin bilinmemesi halinde altı aylık sürenin işlemeyeceği kabul edilmektedir⁴¹⁸. Bu durumda, failin tespit edilmesi halinde CMK 158/7 gereği suçtan gören şikâyetinden açıkça vazgeçmediği takdirde soruşturma işlemlerine devam edilecektir.

Vergi mahremiyetini ihlâl suçunda soruşturma işlemlerinin yürütülmesi, failin niteliği bakımından da farklılık arz etmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere, bu suçu vergi ile ilgili iş ve işlem yapan kamu görevlileri işleyebileceği gibi; kamu görevlisi olarak kabul edilmese dahi mükellefle vergi sebebiyle ilişki içinde olarak kabul edilen diğer kişiler de işleyebilecektir. Şüphelinin kamu görevlisi olması halinde; şikâyet dışında ‘izin’ de bir muhakeme engeli olarak karşımıza çıkmaktadır. Şüphelinin kamuda görevli bir memur olması halinde, 4438 Sayılı Memurlar Ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümlerine göre yetkili merciden izin alınarak

⁴¹⁷ TCK Madde 73: *”Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olan suç hakkında yetkili kimse altı ay içinde şikâyette bulunmadığı takdirde soruşturma ve kovuşturma yapılamaz.*

Zamanaşımı süresini geçmemek koşuluyla bu süre, şikâyet hakkı olan kişinin fiili ve failin kim olduğunu bildiği veya öğrendiği günden başlar.

Şikâyet hakkı olan birkaç kişiden birisi altı aylık süreyi geçirirse bundan dolayı diğerlerinin hakları düşmez.

Kovuşturma yapılabilmesi şikâyete bağlı suçlarda kanunda aksi yazılı olmadıkça suçtan zarar gören kişinin vazgeçmesi davayı düşürür ve hükmün kesinleşmesinden sonraki vazgeçme cezanın infazına engel olmaz.

İştirak halinde suç işlemiş sanıklardan biri hakkındaki şikâyetten vazgeçme, diğerlerini de kapsar.

Kanunda aksi yazılı olmadıkça, vazgeçme onu kabul etmeyen sanığı etkilemez.

Kamu davasının düşmesi, suçtan zarar gören kişinin şikâyetten vazgeçmiş olmasından ileri gelmiş ve vazgeçtiği sırada şahsi haklarından da vazgeçtiğini ayrıca açıklamış ise artık hukuk mahkemesinde de dava açamaz.”

⁴¹⁸ İ. Özgenç, *age.*, s. 558; C. Öztürk ve N. Şahin, *age.*, s. 71.

soruşturma işlemlerine başlanabilecektir⁴¹⁹. Şüphelinin, göreviyle ilgili suçlar bakımından 4438 Sayılı Kanun dışında özel bir kanuna tabi olması halinde ise özel kanun hükümlerine göre yetkili merciden izin alınacaktır. Örneğin şüphelinin hâkim veya savcı olması halinde Hâkimler ve Savcılar Kanunu; avukat olması halinde Avukatlık Kanunu; akademisyen olması halinde Yükseköğretim Kanunu hükümleri uygulanacaktır⁴²⁰.

Şüphelinin kamu görevlisi olmaması hâlinde şikâyet üzerine savcılık soruşturma işlemlerine başlayabilir, bu durumda genel hükümler uygulanacaktır. Belirtmek gerekir ki kamu kurumlarının özel hukuk kişilerinden satın aldığı hizmetlere yönelik olarak çalıştırılan personel kamu görevlisi olarak kabul edilmemektedir⁴²¹. 14.10.2021 Tarih ve 7338 Sayılı Kanun ile vergi mahremiyeti kapsamına eklenen, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevine giren işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri, 4338 Sayılı Kanun kapsamında kamu görevlisi olarak kabul edilmediklerinden, şüphelinin bu bent kapsamında olması halinde genel hükümler uygulanacaktır.

Muhakeme şartlarının tamamlanmasından sonra, kamu davasının açılması için yeterli şüphenin bulunması halinde, CMK 253. maddesi gereğince uzlaştırma usulü uygulanacaktır. Zira uzlaştırma usulünü düzenleyen 253. maddenin ilk fıkrasının 11. bendinde, TCK 237. maddesinde yer alan "*Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*" suçu da uzlaştırma usulüne tabi

⁴¹⁹ Ç. Arslan, *agm.*, 26; Ü.S. Üstün, *Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*, s. 320; Nuri Berkay Özgenç, "Vergi Mahremiyetini İhlâl Suçu Hakkında Bir İnceleme", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 13, Sayı 156, Yıl 2017, s. 2955.

⁴²⁰ Ç. Arslan, *agm.*, 26; N.B. Özgenç, *agm.*, s. 2955; Fatma Taş, *Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 177.

⁴²¹ "Cezaevi işyurdu müdürlüğünce yapılan ihale sonunda, işyurduna ait araçlara şoför hizmeti ihalesini alan Ltd.Şti.nin sözleşmeli elemanı olan sanıkların bu araçlarda şoför olarak çalıştıkları, ... yapılan sahteciliğin ise özel belgede sahtecilik suçunu oluşturduğu gözetilmeden, yazılı şekilde hüküm tesis edilmesi, yasaya aykırıdır." 11.CD. 2010/15444 E., - 2013/2309 K., 13.2.2013 T. Sayılı Kararı; Hasan Tahsin Gökcan, "Türk Ceza Kanunu Uygulamasında Kamu Görevlisi Kavramı", *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, Yıl 2015, Cilt 3, Sayı 2, s.158. Bu kapsamda yürütülen hizmetlerin temizlik veya ulaşım gibi vergiyle ilgili olmayan işlerle sınırlı düşünülmemesi gerekir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın aldığı bilişim hizmetleri de bu fıkra kapsamına dâhildir.

tutulmuştur. Vergi mahremiyetinin ihlâli suçu da TCK 237. maddesine atıfla düzenlendiğinden, uzlaştırma usulüne tabi olacaktır.

Uzlaştırma usulüne göre, savcı soruşturma dosyasını uzlaştırma bürosuna gönderecek, uzlaştırmacı suçtan zarar gören ve şüpheliye uzlaştırma teklifinde bulunacaktır. Şüpheli veya suçtan zarar gören üç gün içinde uzlaştırmacının teklifini kabul etmediği takdirde teklifi reddetmiş sayılacaktır. Bu durumda taraflar iddianamenin düzenlendiği tarihe kadar savcıya uzlaştıklarını beyan edebilirler. Uzlaşmanın gerçekleşmesi ve şüphelinin edimini yerine getirmesi halinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verilecektir. Uzlaşmanın olumsuz sonuçlanması halinde dosya savcıya gönderilerek soruşturma işlemlerine devam edilecektir.

2.2.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçunda Soruşturma Evresi

Mükellefin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen 363. maddesinde, bu suçun TCK'nın 257. maddesinin ilk fıkrasına göre cezalandırılması öngörülmüştür. Anılan maddede suçun herhangi bir muhakeme şartına bağlanmadığı görülmektedir.

Buna göre, mükellefin özel işlerini yapma suçu, suçtan haberdar olan herhangi bir kimse tarafından ihbar edilebilecektir. Vergi dairesinde suçu öğrenen bir memur suçu ihbar edebileceği gibi; vergi dairesinde suçu duyan bir vatandaş da suçu ihbar edebilecektir. Şahit olunan suçun bildirilmemesi ise TCK'nın *Suçtu Bildirmeme* başlıklı 278. maddesine göre suç teşkil etmektedir. Ancak, örneğin vergi dairesinde astının işlediği suçu öğrenip ihbar etmeyen amirin veya vergi denetimi sırasında bir müfettişin ya da vergi memurunun bu suçu işlediğini öğrenip ihbar etmeyen memurunun, 278. maddeye göre değil; TCK'nın *Kamu Görevlisinin Suçtu Bildirmemesi* başlıklı 279. maddesi uyarınca cezai sorumluluğu söz konusu olabilecektir. İhbar, CMK'nın 158. maddesindeki hükümler uyarınca yapılacaktır. Yine, ihbarın savcılık yerine vergi dairesine yapılması halinde, vergi dairesi bunu yetkili savcılığa bildirmekle yükümlü tutulmuştur. Bu suçun işlendiği, başka suçların soruşturulması sırasında öğrenilebileceği gibi; savcının bizzat adliyedeki bir hâkim veya memurun mükellefin özel işlerini yaptığına şahit olması gibi doğrudan da öğrenilebilecektir. Her ne şekilde olursa olsun mükellefin özel işlerini yapma suçunu öğrenen savcılık, suçu CMK 170. maddesi gereği bunu kendiliğinden soruşturmakla yükümlüdür.

Bu suçun soruşturulması bakımından da kaçakçılık suçunda olduğu gibi herhangi bir mütalaa şartı öngörülmemiştir. Suçu öğrenen savcı doğrudan harekete geçerek soruşturma işlemlerinin sonucunda yeterli şüphe oluşması halinde iddianame düzenleyecektir.

Mükellefin özel işlerini yapma suçu da bir özgü suçtur. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlâli suçunda şüphelinin niteliğine yönelik olarak gerekebilecek izin şartı veya özel soruşturma usulleri bakımından yapılan açıklamalar, bu suç bakımından da geçerlidir.

2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık

15 Nisan 2022 Tarihinde Yürürlüğe giren 7394 Sayılı Kanun ile birlikte vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık uygulaması kabul edilmiştir⁴²². Etkin pişmanlık, 7394 S.K. 4. maddesi ile VUK 359. maddesine eklenen fıkra hükmünde yer almaktadır. Anılan fıkra şu şekildedir: *“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilmeye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.”*

Kanun koyucu, etkin pişmanlıktan yararlanabilmenin koşulu olarak vergi dairesine ödeme yapmayı öngörmüştür. Yapılacak ödemenin miktarı, vergi dairesi tarafından hesaplanan vergi ziyana göre belirlenecektir. Vergi dairesinin hesapladığı vergi aslı ile vergi aslı üzerinden hesaplanan gecikme zammı ve faizinin tamamının ödenmesi gerekmektedir. Cezalar bakımından ise, kesilen cezanın yarısı ile bu tutar üzerinden hesaplanan gecikme zammının ödenmesi gerekmektedir. Kanun koyucunun vergi cezalarının da tamamını ödenmesini öngörmemesi yerinde olmuştur. Çünkü 3 kat

⁴²² Düzenlemenin etkin pişmanlık değil, koşulları yasayla belirlenmiş bir tür uzlaşma olduğu yönündeki görüş için bkz: Turgut Candan, “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık”, 29.03.2022 Tarihli yazısı, <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/> Tarihli yazısı, <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/>, (04.07.2022).

vergi ziyayı cezası kendi başına cezai bir yaptırım olduğundan mükellefin ağır ödeme yükü altında kalmasına neden olarak madde hükmünden yararlanmayı imkânsızlaştırabilecektir. Öte yandan, ödeme şartının amacının aslında kamunun uğradığı zararın giderilmesi olduğu düşünülecek olursa, vergi aslı ile gecikme zam ve faizlerinin ödenmesinin kamu zararını gidermek bakımından yeterli olduğu da ifade edilebilir. Ancak, vergi ödevini kusurlu olarak hileli ve ağır hareketlerle yerine getirmediği iddia edilen mükellefin yalnızca vergi aslını ödeyerek cezadan kurtulması, düzenli vergi ödeyen diğer mükellefler bakımından haksızlık duygusuna yol açacağından ceza ödenmesi koşulunun yerinde olduğunu düşünmekteyiz.

Ödemenin soruşturma evresi devam ederken veya kovuşturma evresinde yapılması mümkündür. Kovuşturma evresinde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılabileceği ifadesi bulunmaktadır. Bu durumda, hüküm verildikten sonra etkin pişmanlıktan yararlanılamaz. Hükmün verilmesinden hükmün tefhimi veya tebliği anlaşılmalıdır. Bu nedenle, kısa kararın tefhimi ile birlikte etkin pişmanlıktan yararlanma imkânı sona erecektir. Kısa karar ile gerekçeli karar tarihi arasında etkin pişmanlıktan yararlanılamaz. Benzer şekilde, kanunda hüküm kesinleşinceye kadar değil, hüküm verilinceye kadar ifadesi kullanıldığından, hüküm verildikten sonra kanun yolları evresinde etkin pişmanlıktan yararlanılamaz.

Ayrıca, kanunun yürürlük tarihinde soruşturma veya kovuşturma aşamasında olanlar ile hükmü infaz edilenlerin de etkin pişmanlıktan yararlanmasına imkân tanınmıştır. 7394 S.K. ile VUK'a eklenen geçici 34. madde uyarınca, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 1 yıl içinde ödeme yapanlar da soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlıktan yararlanabilecektir⁴²³. Bu durumda, dosyası soruşturma ve

⁴²³ Geçici Madde 34: "Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkrada belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

kovuşturma ve infaz aşamasında olanlar, 15.04.2023 tarihine kadar vergi aslı ve gecikme zammının tamamı ile vergi cezalarının yarısı ile gecikme zammını ödedikleri takdirde ½ oranında indirimden yararlanabilecektir. Örneğin, 2018 takvim yılında mükellefin sahte belge kullandığı tespit edilmiş, mükellef hakkında 150.000 TL vergi aslı tarh edilmiş ve 450.000 TL vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Ayrıca mükellef hakkında mütalaa yazılarak savcılığa suç duyurusunda bulunulmuştur. Bu noktada mükellefin 150.000 TL vergi aslının tamamı ile gecikme faizini ve 450.000 TL vergi ziyayı cezasının yarısı olan 225.000 TL olmak üzere toplamda 375.000 TL ve gecikme faizi ile zammını ödemesi halinde cezası yarı oranda indirilecektir. Bu durumda, mükellefin Kanun koyucunun cezası infaz edilenlerle derdest davası bulunanlar bakımından aynı oranda indirim imkânı sağlaması adaletli olmamıştır⁴²⁴. Çünkü bu durumda kanunun yürürlük tarihinden sonra tespit edilen ve kovuşturması 15.04.2023'ten önce başlayan suçlarda, hakkında henüz hüküm verilmemiş; yani suçlu bulunmamış fail 1/3 indirimden yararlanabilecek iken suçtan mahkûmiyet hükmü verilmiş, yani hükümlü kişi 1/2 indirimden yararlanacaktır.

Öte yandan, geçici 34. maddenin uygulanması bakımından bir diğer tereddüt yaratan husus da kanunun yürürlük tarihinde soruşturma aşamasında olan dosyalardaki uygulamadır. Şöyle ki, geçici 34. maddede hem soruşturma hem kovuşturma aşamasında olanlar için 15.04.2023'e kadar ödeme yapılması hâlinde 1/2 indirim öngörülmüştür. Bu durumda, soruşturma aşamasında ödeme yapmayarak kovuşturması başlatılan kişiler ödeme yaparak aynı oranda indirimden faydalanabilecek midir yoksa 1/3 indirim mi uygulanacaktır? Bir diğer deyişle, kanunun yürürlük tarihinde soruşturma aşamasında

Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır.

Bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde 359 uncu madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir.

359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suça ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır.”

⁴²⁴ Aynı yönde Burak Aslanpınar, “Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık: bedelli ve şartlı ceza indirimi”, Dünya Gazetesi 14.04.2022 Tarihli köşe yazısı, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kacakcilig-i-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi/654996>, (04.07.2022).

dosyası olan ve soruşturma aşamasında ödemeye yapmayan kişiler hakkında kovuşturma aşamasında VUK 359. madde mi VUK Geçici 34. madde mi uygulanacaktır? Bu kişilerin geçici 34. maddeden yararlanabileceği kabul edilirse, her koşulda soruşturma aşamasında ödeme yapmadan kovuşturmanın gidişatına göre karar verilmesi daha mantıklı bir seçenek olacaktır.

Ödeme koşulunun gerçekleştirilmesi bakımından yapılandırılmış veya vergi dairesi ile anlaşarak taksitlendirilmiş vergi borçlarının durumu ile kesinleşmiş mahkeme kararı ile iptal edilmiş vergilere ilişkin durum da ayrıca değerlendirilmelidir. Öncelikle, dosyası soruşturma, kovuşturma veya infaz aşamasında olan kişilerin vergi borcu, vergi mahkemesi tarafından iptal edilmiş ise bu durumda ödeme koşulu aranmaksızın VUK 359. maddesinde yer alan *“Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.”* hükmü uygulanarak doğrudan indirim yapılmalıdır.

Kişinin vergi borcunu yapılandırmış veya taksitlendirmiş olması halinde ise iki seçenek mevcuttur. İlk seçenek, kanunda taksitli ödemeden bahsedilmediğinden etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için tek seferde ödeme yapmak gerektiği, taksitli ödeme yapanların etkin pişmanlıktan yararlanamayacağı yönündedir. İkinci seçenek ise savcının veya ceza mahkemesinin vergi dairesinin kabul ettiği ödeme yöntemini ve şeklini kabul ederek ayrıca ek ödeme talep edilmeden failin etkin pişmanlıktan yararlandırılmasıdır. Failin lehine olduğu ve vergi mevzuatı ile ceza hukuku arasında bir bütün olarak köprü kurulmasını sağlayacağı için ikinci seçeneğin uygulanması daha faydalı olacaktır. Öğretide, bu konuda tekrar mevzuat düzenlemesi yapılması gerektiği de ifade edilmektedir⁴²⁵.

Ödeme koşuluna ek olarak, failin vergi mahkemesinde dava açmaması veya davasından feragat etmesi öngörülmüştür. Bu husus, 359. maddede *“ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır”* hükmü ile

⁴²⁵ B. Aslanpınar, *Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık: bedelli ve şartlı ceza indirimi*.

düzenlenmiştir. Bu koşulun Anayasanın 36. ve 125. maddesine aykırı olarak hak arama özgürlüğünü ve idari işlemlere yargı yolunu kapattığı ileri sürülmektedir⁴²⁶.

Kanunun yürürlük tarihinde dosyası kanun yolu incelemesinde olanlar hakkında ise bozma kararı verilerek dosya ilk derece mahkemesine gönderilecektir. İlk derece mahkemesinde tekrar yargılama yapılarak sanığın etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanması halinde indirim yapılacak, faydalanılmaması halinde lehe kanun hükümleri uygulanarak sanık hakkında tekrar hüküm kurulacaktır.

2.4. Soruşturma Evresinin Sonuçları

Soruşturma işlemlerinin tamamlanmasından sonra, savcılık tarafından verilecek karara göre muhakemenin yürüyüşü farklı şekillerde devam edebilecektir. Öncelikle, soruşturma işlemlerinin tamamlanmasından sonra muhakemenin bir sonra evresi olan kovuşturma evresine geçmeden burada sona erebilecektir. Bu hallerden ilki, savcının CMK 172. maddesi hükümlerine göre ‘kovuşturmaya yer olmadığı’ yönünde karar verilmesidir. Anılan madde hükmüne göre, savcı yalnızca iki sebeple kovuşturmaya yer olmadığına karar verebilecektir. Bu hallerden ilki, yeterli şüphe oluşturacak delil elde edememesi halidir. Soruşturma evresi boyunca, gerek vergi dairesi gerekse adli kolluk yardımı ile elde edebileceği tüm delilleri toplayan savcı bu deliller neticesinde suçun işlendiği yönünde yeterli şüpheye ulaşmadıysa kovuşturmaya yer olmadığı kararı verecektir. Bu kararın verileceği bir diğer hâl ise kovuşturma olanağının bulunmaması halidir. Bu duruma örnek olarak vergi dairesinden mütalaa istendiği halde mütalaanın verilmemesi veya özgü suçlar bakımından gerekli olan izin şartının sağlanmaması gösterilebilir. Bu durumda suçun kovuşturmasına imkân olmadığından kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilebilir.

Savcının kovuşturmaya yer olmadığı kararına itiraz mümkündür. İtiraz yolu, CMK 173. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, “*Suçtan zarar gören, kovuşturmaya yer*

⁴²⁶ T. Candan, *Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık*; Bumin Doğrusöz, “Vergi suçlarında etkin pişmanlık ve hukuk”, 29.03.2022 Tarihli yazısı, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-suclarinda-etkin-pismanlik-ve-hukuk/653238>, (04.07.2022) Ersan Şen ve Cem Serdar, “7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri”, 18.04.2022 tarihli yazı, <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>, (04.07.2022).

olmadığına dair kararın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde, bu kararı veren Cumhuriyet savcısının yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine itiraz edebilir”. Vergi kaçakçılığı ve mükellefin özel işlerini yapma suçunda Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı, mahremiyetin ihlâli suçunda sırrı ifşa edilen kişi suçtan zarar gören sıfatı ile itiraz hakkını haizdir. Sulh ceza mahkemesinin itiraz üzerine verdiği kararlar kesindir. Sulh ceza mahkemesinin itirazı haklı bulması halinde, savcı iddianame düzenleyerek davayı açmakla yükümlüdür.

Şekil 4: Soruşturma Evresinin Sonuçları



Sulh ceza mahkemesinin kovuşturmayaya yer olmadığına dair kararı yerinde bulması halinde, başvurulacak başka bir yol bulunmayıp muhakeme sona ermektedir. Bu durumda AYM’ye bireysel başvuruda bulunmak mümkündür. AYM tarafından da talebin reddedilmesi halinde iç hukuk yolları tüketilmiş olduğundan AİHM’e başvuru yapılabilir. Böyle bir durumda AYM ve AİHM’ye yapılacak başvuruda soruşturmanın etkin yürütülmediği ileri sürülebilecektir.

Soruşturma işlemlerinin tamamlanmasından sonra yeterli şüphe oluşturacak delil elde eden savcı, bir muhakeme engeli de yoksa iddianame düzenlemek zorundadır. Bu konuda kural olarak savcıya bir takdir yetkisi tanınmamıştır. Ancak, maslahata uygunluk ilkesinin hukukumuzdaki bir yansıması olarak, CMK’nın 171. maddesinin 2. fıkrasında, üst sınırı üç yıl veya daha az olan suçlardan dolayı, savcıya kamu davasının açılmasının ertelenmesi yetkisi verilmiştir. Savcının bu yetkiyi kullanabilmesi için gereken şartlar 171. maddenin 3. fıkrasında şu şekilde sayılmıştır:

“a) Şüphelinin daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı hapis cezası ile mahkûm olmamış bulunması,

b) Yapılan soruşturmanın, kamu davası açılmasının ertelenmesi halinde şüphelinin suç işlemekten çekineceği kanaatini vermesi,

c) Kamu davası açılmasının ertelenmesinin, şüpheli ve toplum açısından kamu davası açılmasından daha yararlı olması,

d) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı ve Cumhuriyet savcısı tarafından tespit edilen zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekir.”

VUK 359/a bendinde düzenlenen hareketlerle vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde öngörülenin cezanın üst sınırı üç yıl; vergi mahremiyetini ihlâl suçu için öngörülen cezanın üst sınırı üç yıl; mükellefin özel işlerini yapma suçu için öngörülen cezanın üst sınırı iki yıl olduğundan, bu suçlar bakımından CMK 171. maddede yer alan diğer şartların sağlanması halinde kamu davasının açılmasının ertelenmesi kararı verilebilecektir. 171. maddenin (d) bendinde yer alan şartın gerçekleşmesi için, şüphelinin bağlı olduğu vergi dairesinden suç tarihinden sonra alınmış ‘borcu yoktur’ kâğıdı alması yeterli olacaktır. Şayet şüphelinin vergi uyumsuzluğuna konu olan; ancak kaçakçılık suçu teşkil etmeyen başka vergi borçları da bulunmakta ise kanaatimizce suça konu olan suç raporu ve vergi inceleme raporunda tespit edilen vergi aslı ve vergi cezalarını ödediğine dair makbuz getirmesi de yeterli görülmelidir.

VUK 359. maddesinin b, c ve ç bentlerinde yer alan suçlar için öngörülen cezanın üst sınırı sekiz yıl olduğundan bu suçlar bakımından kamu davasının açılmasının ertelenmesi kararı verilemeyecektir.

Bu koşulların gerçekleşmesi hâlinde, savcı yeterli şüphenin varlığına rağmen, kamu davasının açılmasının beş yıl süre ile ertelenmesine karar verebilir. Erteleme süresi içinde kasıtlı bir suç işlenmediği takdirde, kovuşturmaya yer olmadığına karar verilir. Erteleme süresi içinde kasıtlı bir suç işlenmesi halinde kamu davası açılır. Erteleme süresince zamanaşımı işlemez. Vergi idaresi, bu karara karşı CMK 173. maddesine göre itiraz etmek mümkündür.

Savcı tarafından iddianame düzenlenmesi hâlinde, iddianame ve ekleri (mütalaa ve diğer deliller) ile birlikte kamu davası açılmaktadır. İddianameyi alan mahkeme, iddianamenin CMK 174. madde hükümlerine göre uygun olup olmadığını denetleyecektir⁴²⁷. İddianamenin iadesi sebeplerinin genel olarak vergi suçlarında da geçerli olacağı kuşkusuzdur. Ancak özellikle vergi kaçakçılığı suçları yönünde, mütalaa şartının yerine getirilmemesi halinde de iddianame iade edilecektir. Mütalaa ile iddianamedeki suça konu fiillerin farklı olması bir iddianamenin iadesi sebebi olduğu hâlde, fiilin aynı olmasına rağmen hukuki nitelendirmenin farklı olması sebebiyle iddianame iade edilemez. Yine, vergi mahremiyeti ihlâl suçunda uzlaştırma usulüne başvurulmamış olması, iddianamenin iadesi sebebidir. İddianamesi iade edilen savcı, eksik hususları tamamlayarak yeniden iddianame verebilecek; eksik hususlar tamamlanamıyorsa kovuşturmaya yer olmadığı kararı verebilecek veya iddianamenin iadesi kararına itiraz edilecektir.

İddianamenin mahkeme tarafından kabul edilmesi halinde, iddianamenin kabulü ile birlikte soruşturma evresi sona ererek kovuşturma evresi başlamaktadır.

⁴²⁷ CMK md. 174: “Mahkeme tarafından, iddianamenin ve soruşturma evrakının verildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde soruşturma evresine ilişkin bütün belgeler incelendikten sonra, eksik veya hatalı noktalar belirtilmek suretiyle;

- a) 170 inci maddeye aykırı olarak düzenlenen,
 - b) Suçun sübütuna doğrudan etki edecek mevcut bir delil toplanmadan düzenlenen,
 - c) Önödeme veya uzlaştırmaya ya da seri muhakeme usulüne tâbi olduğu soruşturma dosyasından açıkça anlaşılan işlerde önödeme veya uzlaştırma ya da seri muhakeme usulü uygulanmaksızın düzenlenen,
 - d) Soruşturma veya kovuşturma yapılması izne veya talebe bağlı olan suçlarda izin alınmaksızın veya talep olmaksızın düzenlenen, İddianamenin Cumhuriyet Başsavcılığına iadesine karar verilir.
- (2) Suçun hukukî nitelendirilmesi sebebiyle iddianame iade edilemez.
- (3) En geç birinci fıkrada belirtilen süre sonunda iade edilmeyen iddianame kabul edilmiş sayılır.
- (4) Cumhuriyet savcısı, iddianamenin iadesi üzerine, kararda gösterilen eksiklikleri tamamladıktan ve hatalı noktaları düzelttikten sonra, kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilmesini gerektiren bir durumun bulunmaması halinde, yeniden iddianame düzenleyerek dosyayı mahkemeye gönderir. İlk kararda belirtilmeyen sebeplere dayanılarak yeniden iddianamenin iadesi yoluna gidilemez.
- (5) İade kararına karşı Cumhuriyet savcısı itiraz edebilir.”

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINDA KOVUŞTURMA EVRESİ

Kovuşturma, kelime anlamı olarak biri hakkında yapılan kovuşturma işi, takibat anlamına gelmektedir⁴²⁸. Hukuki anlamda ise kovuşturma, bir kişinin suçlu veya masum olduğuna karar verebilmek amacıyla, yetkili bir mahkeme önünde hukuka uygun olarak yürütülen yargılama anlamına gelmektedir⁴²⁹. Kovuşturma aşaması, savcılık tarafından düzenlenen iddianamenin mahkemeye sunulması ve mahkeme tarafından bu iddianamenin kabul edilmesi ile başlamaktadır⁴³⁰. Kovuşturma evresinin amacı, maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasıdır. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için, ceza muhakemesinin tüm süjeleri ileri sürdükleri iddiaları ortaya koydukları deliller vasıtasıyla kanıtlamaya çalışırlar.

Kovuşturma evresinde yer alan ceza muhakemesi süjelerini, iddia makamı, savunma makamı ve katılan olarak belirlemek mümkündür. İddia makamında, iddiayı yönelten savcılık bulunmaktadır. Savunma makamında sanık ve müdafî bulunmaktadır. Suçun faili olduğu iddia edilen ve soruşturma evresinde ‘şüpheli’ sıfatını haiz kişi; kovuşturma evresinin başlaması ile birlikte ‘sanık’ sıfatını kazanmaktadır. Sanık hakkında yürütülen ceza muhakemesi boyunca sanığın savunma faaliyetini gerçekleştirmesinde yardımcı olacak ve Avukatlık Kanunu’na göre ‘avukat’ sıfatını taşıyan kişi müdafî olarak adlandırılmaktadır. Katılan ise, suçtan zarar gören kişinin kendisine tanınan hak ve yetkileri kullanmak amacıyla mahkemeye katılma talebinde bulunması ve talebi kabul edilmesiyle kazandığı sıfattır. Katılan, kovuşturma evresi boyunca savcının yanında yer almakta olup katılanın ceza muhakemesini harekete geçirmeye yetkisi bulunmamakta; ancak savcının işlemlerini denetleme işlevi mevcuttur⁴³¹.

⁴²⁸ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>; Cambridge Dictionary, <https://dictionary.cambridge.org/>; (28.12.2021).

⁴²⁹ H. C. Black, *age.*, s. 1385.

⁴³⁰ CMK 174. maddesi gereğince mahkeme tarafından verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde iade edilmeyen iddianame kabul edilmiş sayılmaktadır.

⁴³¹ B. Öztürk vd., *age.*, s. 243.

Bu bağlamda, kovuşturma evresi boyunca muhakeme süjeleri tarafından ortaya konulan her bir delil tek tek tartişılmaktadır. Bu tartişma sonucunda, mahkeme olay ve sanık hakkında oluşturduğu kanaate göre bir hüküm kurmaktadır. İlk derece mahkemesi tarafından kurulan hükmün üst yargı makamları tarafından denetlenmesi ise kanun yolları olarak adlandırılmaktadır. Buna göre, üst kanun yollarının tüketilmesi ile kovuşturma evresi sona ermekte ve sanık hakkında verilen hüküm kesinleşmektedir.

Vergi suçlarının yargılama süreci de bir ceza yargılaması olduğundan ceza hukukunda yer alan yargılama evre ve devreleri ile iddia ve savunma makamına tanınan hak ve yetkiler vergi suçlarının yargılama sürecinde de aynen uygulanacaktır. Bu kapsamda, çalışmanın devamında ceza muhakemesi sürecinin vergi suçları bakımından nasıl uygulanacağı incelenecektir. Suçun vergi suçu olmasından kaynaklanan özel durumlar, deliller ve VUK hükümlerinin ceza muhakemesine etkisi tartişılacak; vergi suçlarında kamu davasının açılması ile başlayan kovuşturma süreci, hükmün kesinleşmesine dek incelenerek bölüm sonuçlandırılacaktır.

3.1. Kovuşturma Evresi İşlemleri

Kovuşturma evresinin başlamasıyla muhakeme işlemlerinin asıl yetkilisi, suçun yargılanması bakımından görevli ve yetkili olan mahkemedir. Bu durumda kovuşturma evresi sona erene dek, mahkeme yapılacak tüm muhakeme işlemlerine karar verecek; diğer bir deyişle muhakemenin nasıl yürüyeceğini şekillendirecektir. Elbette, muhakemenin tüm süjeleri de muhakemenin yürüyüşüne katılarak, bu kararların verilmesinde veya verilen kararlara yapılacak itirazlarda etkin rol oynamaktadırlar.

Kovuşturma evresinde esas olarak soruşturma evresinde savcı tarafından toplanan deliller tartişılacak ve değerlendirilecektir. Ancak, kovuşturma evresinin başlaması, tarafların delil toplama ve delil sunma yetkilerini sona erdirmediği gibi resen araştırma ilkesi gereği, mahkeme de kendiliğinden gerekli gördüğü her türlü delilin toplanmasına karar verebilecektir⁴³².

⁴³² Ortaçağ Kilise Hukukunda Papa Innocent tarafından kullanılan ve *ex officio* terimi ile ifade edilen re'sen araştırma ilkesi Hostiensis'e göre olağanüstü durumlarda yargıcın standart hukuk prosedürü ile bağlı kalmayabileceğini anlatmaktadır. Richard M. Fraher, "The Theoretical Justification for the New Criminal Law of the High Middle Ages: Rei Publicae Interest, Ne Crimina Remaneant Impunita."

Kovuşturma evresinde, delillerin toplanması ve tartışılmasında başka, her türlü muhakeme işleminin yapılması mümkündür. Örneğin, toplanan delillerin korunması amacıyla müsadere veya elkoyma kararı verilebilir veya sanığın kaçması yahut delilleri karartması mümkünse sanığın yakalanmasına ve tutuklanmasına karar verilebilir. Kovuşturma aşamasında koruma ve tedbir kararları savcılık tarafından değil mahkeme tarafından verilmektedir.

Vergi suçlarının kovuşturma evresi de diğer suçların yargılamasından ayrı bir usule tabi değildir. Ancak vergi suçlarının kovuşturma evresinde yapılan işlemlerde kendine özgü birtakım farklılıklar ve dikkat edilmesi gereken noktalar bulunmaktadır. Örneğin, vergi idaresinin katılan olarak kabulü; suçu tespit eden vergi inceleme elemanının vergi suçunun muhakeme sürecindeki yeri ve önemi; vergi suçunda toplanması ve tartışılması gereken temel deliller ve delillerin hükme etkisi ile vergi suçları için öngörülen maddi cezalar ile hürriyeti bağlayıcı cezalar hakkında verilen hükümlerin birbirlerine etkisi, vergi suçlarının muhakeme sürecinde özellik arz eden hususlardan bazılarıdır. Bu nedenle çalışmanın devamında, seçilen ülkeler ile Türkiye’de vergi suçlarının kovuşturma evresi; özellik arz eden hususlar özelinde incelenecektir.

3.1.1. Seçilen Ülkelerde Kovuşturma Evresi

Çalışmada seçilen ülkelerde vergi suçlarının cezai yargılaması ceza mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. Seçilen ülkelerin tamamında görevli mahkemelerin genel yetkili ceza mahkemesi olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, soruşturma aşaması tamamlandığında ilgili ülkenin hukukuna göre kişinin suçlu olduğu kanaatine ulaşıldığında, vergi dairesi, komisyon veya savcı tarafından ceza davası açılarak kovuşturma evresi başlamaktadır. Ceza yargılaması süreci küreselleşmektedir. Her ülkede, ceza yargılaması hükümleri ve kanunları farklı olsa da temel hukuk kurumlarının

University of Illinois Law Review, Yıl 1984 Sayı 3, s. 583. Re’sen araştırma ilkesi, günümüzde ceza yargılamasında maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi için hâkimin tarafların sunduğu delillerle bağlı kalmadan kendisinin delil toplamakta serbest olması anlamına gelmektedir ve Kıta Avrupası hukuku sisteminde özellikle ceza hukuku ve idare hukuku gibi kamu yararının üstünlüğünün ön plana çıktığı yargı kollarında benimsenmiş bir ilkedir.

çoğu ortak bir kökene ve benzer içeriğe sahiptir⁴³³. Kovuşturma evresi boyunca, ortaya konan delillerin ışığında suçun unsurları aydınlatılmaya çalışılmaktadır.

3.1.1.1. İngiltere’de Kovuşturma Evresi

İngiltere’de vergi suçları ceza mahkemeleri tarafından yargılanmaktadır. Bu bağlamda, İngiltere’de de vergi suçları için öngörülen hapis cezası için yapılacak yargılamanın vergi yargılamasından ayrıldığı söylenebilir. Zira İngiltere’de vergi yargısında ilk derece İdare Mahkemesinin Vergi Dairesi (*First Tier Tribunal-Tax Chamber*) görevlidir⁴³⁴. Vergi suçlarında ise ilk derece görevli mahkeme çoğu kez Sulh Mahkemesi (*Magistrates’ Court*) görevli olacaktır.

Sulh Mahkemesi bir ilâ üç arasında hâkimden oluşmaktadır. Esasında sulh hâkimleri hukukçu değildir; bu nedenle yargılama yetkisine sahip yüksek memur olarak kabul edilmektedir⁴³⁵. Sulh hâkimleri bu işe vakit ayırabilecek, toplumda saygın olan, olgun ve muhakeme kabiliyeti yüksek kişiler arasından seçilmekte ve maaş almadan görev yapmaktadırlar⁴³⁶. Bu mahkemeler, hukuk, ceza ve aile yargılamalarında görev yapmaktadır. Sulh mahkemelerinde yapılan ceza yargılamasında jüri bulunmamaktadır.

Bir vergi suçundan dolayı yapılacak ceza yargılaması için sulh mahkemesinde kovuşturma başlamış ise, mahkeme tarafından 12 aya kadar hapis cezasına, para cezasına, seçenek yaptırıma veya yasaklamaya hükmedilmesi mümkündür. Sulh mahkemesi, yaptığı yargılamanın sonucunda 12 aydan daha fazla hapis cezasına hükmedilmesi gerektiğini düşünüyorsa davayı hüküm verilmesi için Kraliyet Mahkemesi (*Crown Court*)

⁴³³ Anton Shamne, "Search in Criminal Procedure of Russia and Germany: Comparative Legal Characteristics." *SHS Web of Conferences*, Vol. 50, EDP Sciences, 2018, s. 1.

⁴³⁴ İlk derece mahkemelerinin kararı, Üst Derece İdare Mahkemesi’nin Vergi Dairesi (*Upper Tribunal-Tax and Chancery Chamber*) tarafından incelenir. En son denetim incelemesi ise Temyiz Mahkemesi (*Court of Appeal*) tarafından gerçekleştirilmektedir. Çok istisnai durumlarda, en yüksek yargı mercii olan *Supreme Court* önünde başvuru ve inceleme hakkı bulunmaktadır. M. G. Kaya vd., *age.*, s. 126-127.

⁴³⁵ Bu mahkemede görev yapan hâkimler, hukukçu değildir; bu meslek için İngilizce’de hâkim kelimesinin karşılığı olan *judge değil*; yargılama yetkisine sahip yüksek memur şeklinde tanımlanması mümkün olan *magistrate* kelimesi kullanılmaktadır.

⁴³⁶ Mehmet Maden, "İngiltere ve Galler Ceza Muhakemesi Hukukunda Yargılama Makam ve Süjeleri", *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2020, Cilt 8, Sayı 1-2, s.14.

önüne gönderebilecektir⁴³⁷. Bunun dışında, sanığın sulh mahkemesinden verilecek karara itiraz etme hakkı, beyanına göre değişmektedir.

Buna göre sanık, verilen kararda ciddi bir hata yapıldığını düşünüyorsa sulh mahkemesine kararı gözden geçirilmesini talep edebilecektir. Kararda hata yoksa ancak verilen kararın haksız olduğu düşünülmekte ise temyiz başvurusunda bulunulmalıdır. Sanığın suçlu olduğunu beyan etmesi halinde (*guilty plea*), sadece ceza miktarı veya türü hakkında temyiz başvurusunda bulunma hakkı vardır. Sanığın suçlu olmadığını beyan etmesi hâlinde ise (*not guilty plea*) hem mahkûmiyet hükmünü hem de verilen cezayı temyiz edebilecektir.

Sulh mahkemesi kararı, kararın verildiği tarihten itibaren 21 gün içinde temyiz edilebilir. Temyiz başvurusu, Birleşik Krallık web sitesinde bulunan bir form aracılığı ile yapılmaktadır. Başvuru, posta veya e-posta aracılığı ile yapılabilir⁴³⁸.

Kraliyet Mahkemesi, yalnızca ceza yargılaması yapan bir mahkemedir⁴³⁹. Bir hâkimden oluşmaktadır. Ayrıca, sulh mahkemeleri tarafından verilen hükümlerin denetimi de Kraliyet Mahkemesi tarafından yapılmaktadır⁴⁴⁰. Kraliyet Mahkemesinde yapılan yargılamada jüri de bulunmaktadır.

Jüri, halkı temsil eden ve hukuk mesleğinden olmayan 12 kişiden oluşmaktadır. Jüri, bilgisayar tarafından otomatik olarak atanmaktadır. Jüri olarak seçilen kişilere, sanık veya savcı itiraz edebilmektedir. Mahkeme jürisi, yalnızca maddi olgular hakkında karar verebilecektir, hukuki kararları vermeye yalnızca hâkim yetkilidir. Dava açıklanan ve tartışılan olgular sonucunda, jüri ‘suçlu’ veya ‘suçlu değil’ şeklinde karar vermektedir.

⁴³⁷ Anthony Edwards, *Blackstone's Magistrates' Court Handbook 2021*, Oxford University Press, Oxford 2021, s. 16; Jessica Jacobson ve Gillian Hunter, *Inside Crown Court: Personal experiences and questions of legitimacy*, Policy Press, Bristol 2016, s. 25.

⁴³⁸ Appeal a magistrates' court decision, <https://www.gov.uk/appeal-magistrates-court-decision>, (22.05.2022).

⁴³⁹ Ceza davalarının %10'undan daha azı Kraliyet Mahkemelerinde görülmekte olup kalanı sulh mahkemeleri tarafından görülmektedir. *J. Jacobson, ve G. Hunter. age.*, s. 23.

⁴⁴⁰ A. Edwards, *age.*, s. 24.

Jüri kararları 10 oya 2 oy çoğunlukla verilmektedir⁴⁴¹. Hâkim, jürinin verdiği karar doğrultusunda ceza tayinini kendisi yapacaktır.

Eğer Sulh Mahkemesinin kararı temyiz yoluyla Kraliyet Mahkemesine gönderilmiş ise, Kraliyet Mahkemesi tarafından 80 gün içinde duruşma tarihi, saati ve yeri belirlenerek sanığa bildirilir⁴⁴². Duruşma yapılacak yer genellikle sanığın bulunduğu yere en yakın Kraliyet Mahkemesi olmaktadır. Kraliyet Mahkemesi, duruşmanın sonunda bir karar verir. Temyiz başvurusunda bulunan sanığın haklı bulunması hâlinde, sanığın ödediği vekâlet ücreti gibi resmi ücretler da kendisine iade edilir. Temyiz başvurusunun haklı bulunmaması hâlinde, sanığın bu karara karşı da itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Kraliyet Mahkemesi ilk derece mahkemesi olarak karar vermiş ise, bu karar hakkında da temyize başvurulabilir⁴⁴³. Kraliyet Mahkemesi kararlarını temyizen incelemeye yetkili makam Temyiz Mahkemesi Ceza Dairesidir (*Court of Appeal Criminal Division*).

Kraliyet Mahkemesi kararının temyizinde, sanığın suçluluğu hakkındaki beyanının ne olduğunun önemi bulunmamaktadır. Sanık suçluluk beyanında da bulunsa, suçsuzluk beyanında da bulunsa, verilen mahkûmiyet hükmünü cezanın miktarı, türü veya her ikisi yönünden temyiz edebilir. Temyiz başvurusu, web sayfasında bulunan form aracılığı ile yapılmaktadır⁴⁴⁴. Başvuru, Kraliyet Mahkemesinin verdiği hüküm tarihinden itibaren 28 gündür. Başvurular posta veya e-posta aracılığı ile yapılabilir. Öncelikle temyiz başvurusu için izin istenir. İzin incelemesi tek hâkim tarafından yapılır. Temyiz izni verilmemesi hâlinde, iznin neden verilmediği gerekçeli olarak tebliğ edilir. Bu durumda sanık, başvurusunu yenileyerek 2 veya 3 hâkimden oluşan bir kurulun karar vermesini isteyebilir⁴⁴⁵.

Temyiz Mahkemesinin sanığı haklı bulması hâlinde, sanık hakkında verilen mahkûmiyet hükmü değiştirilir veya verilen ceza indirilir. Sanığın haksız bulunması

⁴⁴¹ M. Maden, *agm.*, s. 17.

⁴⁴² Appeal a magistrates' court decision, <https://www.gov.uk/appeal-magistrates-court-decision>, (22.05.2022).

⁴⁴³ Criminal Procedure Rules and Practice Directions 2020, s. 10.

⁴⁴⁴ <https://www.gov.uk/guidance/criminal-procedure-rules-forms#appeal>, (22.05.2022).

⁴⁴⁵ Appeal a magistrates' court decision, <https://www.gov.uk/appeal-magistrates-court-decision>, (22.05.2022).

hâlinde ise sanığın cezası infaz edilir ve mahkeme giderlerinin ödenmesi istenir⁴⁴⁶. Temyiz Mahkemesi'nin kararında ciddi bir adli hata olduğu düşünülmekte ise, Ceza Davaları İnceleme Komisyonu (*Criminal Cases Review Commission - CCRC*) 'na davayı gözden geçirmesi için başvuru yapılabilir. Bu başvuru, süresiz ve ücretsizdir. Ancak CCRC'ye yapılan başvuruların incelenebilmesi için yeni bir delil veya mahkeme tarafından değerlendirilmemiş önemli bir hukuki olgu/delil olmalıdır⁴⁴⁷.

Son olarak, İngiltere ceza yargılaması sisteminin nihai temyiz mercii Birleşik Krallık Yüksek Mahkemesi (*The Supreme Court*)'dir⁴⁴⁸. Yüksek Mahkeme, 2005 Tarihli Anayasa Reformu Kanunu (*Constitutional Reform Act 2005*) ile kurulmuş ve 1 Ekim 2009'da göreve başlamıştır. Yüksek Mahkeme, yalnızca kamu tarafından önem taşıyan davaları incelemektedir. Yüksek Mahkemeye başvuruda bulunabilmek için, öncelikle başvuru izni alınmalıdır⁴⁴⁹. Başvuru izninin kabul edilmesinden sonra başvuru yapılmaktadır. Başvuru izni ve başvuru formlarına ve bu formların doldurulmasında dikkat edilmesi gereken noktalara Yüksek Mahkemenin web sitesinden ulaşılabilir⁴⁵⁰. Başvuru ücreti 800-1000 sterlindir⁴⁵¹. Yüksek Mahkeme, kararlarında AİHS hükümleri ile AİHM içtihadını göz önünde tutmaktadır. Kararlar, Yüksek Mahkemenin on iki yargıcından beşi, yedisi veya dokuzu tarafından görülür ve oybirliği ya da basit çoğunluk ile alınır. Yüksek Mahkeme tarafından verilen kararlar, tüm mahkemeler tarafından emsal teşkil etmektedir⁴⁵².

3.1.1.2. ABD'de Kovuşturma Evresi

Büyük jürinin ithamda bulunması halinde, dava açılarak kovuşturma başlamaktadır. Vergi suçları, standart bir ceza davasında yargılanmaktadır⁴⁵³. Dolayısıyla

⁴⁴⁶ Appeal a Crown Court decision, <https://www.gov.uk/appeal-against-crown-court-verdict>, (22.05.2022).

⁴⁴⁷ <https://ccrc.gov.uk/the-application-process/>, (22.05.2022).

⁴⁴⁸ Judicial Office International Team, *The Judicial System of England and Wales*, March 2021, s. 7 <https://www.judiciary.uk/>, (03.07.2022); J. Jacobson, ve G. Hunter. *age.*, s. 23.

⁴⁴⁹ A guide to bringing a case to The Supreme Court, <https://www.supremecourt.uk>, (22.05.2022).

⁴⁵⁰ <https://www.supremecourt.uk/procedures/court-forms.html>, (22.05.2022).

⁴⁵¹ <https://www.supremecourt.uk/procedures/fees-and-costs.html>, (22.05.2022).

⁴⁵² Judicial Office International Team, *The Judicial System of England and Wales*, s. 7.

⁴⁵³ J. Townsend, *age.*, s. 23; S. W. Mazza vd., *agm.*, s. 767.

ceza yargılama usulü kuralları, vergi suçlarının kovuşturma evresinde de uygulanmaktadır. Ceza davalarında uygulanan Federal Ceza Muhakemesi Usulü Kuralları, Federal Delil Kuralları ve eyalet kuralları vergi suçlarının yargılanmasında da uygulanmaktadır.

ABD yargı sistemi, 3 derecelidir. İlk derece mahkemesi olarak, Bölge Mahkemeleri (*District Court*) yetkilidir. Bölge Mahkemesi, federal mahkeme sistemindeki genel görevli mahkemelerdir. Hem hukuk hem de ceza davalarına bakmakla yetkilidir. Vergi suçlarının ilk derece yargılaması da Bölge Mahkemeleri tarafından yapılacaktır.

Kovuşturma başladıktan sonra, öncelikle başlangıç duruşması (*initial hearing*) yapılmaktadır. Başlangıç duruşmasında, sanık tutuklu ise hâkim öncelikle sanığın sabıka kaydını, ailesinin orada yaşayıp yaşamadığını, serbest bırakılmasının toplum için tehlikesini de göz önünde bulundurarak kefaletle salınıp salınmayacağına ve salınabilecekse kefalet miktarına karar vermektedir⁴⁵⁴. Vergi suçları bakımından sanık tutuklu ise genellikle kefalet karşılığında serbest bırakılmasına karar verilmektedir. Sanık kefalet miktarını ödeyemez ise, tutuklu yargılanmasına devam edilir.

Kovuşturmanın başlangıcından, duruşma başlayana dek iddia ve savunma makamı delillerini hazırlamaktadır. Bu hazırlık aşamasında iddia ve savunma, tanıkları ile görüşürler, delil olarak kullanacakları belgeleri, görüntüleri, ses kayıtlarını ve diğer delilleri hazırlarlar. Savcı, kanıt ve materyallerin bir kopyasını duruşmada kullanmak üzere savunmaya vermelidir. Bu, keşif (*discovery*) olarak adlandırılır. Savcı, bunu yapmaması halinde para cezası veya idari yaptırımla karşı karşıya kalabilecektir. Öte yandan, savcının sanık lehine olan delilleri de savunmaya vermesi gerekmektedir. Bu tür deliller beraat delili (*exculpatory evidence*) olarak adlandırılır. Beraat delilinin savunmaya verilmemesi, yeniden yargılama sebebi olarak kabul edilmiştir⁴⁵⁵.

ABD ceza yargılaması sisteminde, duruşma başlamadan önce devlet ve sanık arasında uzlaşma yapılarak davanın sonuçlandırılması mümkündür. Ceza Pazarlığı (*plea*

⁴⁵⁴ <https://www.justice.gov/>, (26.05.2022).

⁴⁵⁵ <https://www.justice.gov/usao/justice-101/discovery>, (26.05.2022).

bargaining) adı verilen bu özel uzlaşma yöntemi, özellikle savcının davasının güçlü olduğu durumlarda vuku bulmaktadır⁴⁵⁶. Bu yöntemde, duruşma başlamadan önce iddia ve savunma arasında bir toplantı gerçekleştirilir. Sanık, yapılacak yargılama sonucunda ceza alacağı düşüncesinde ise suçu kabul eder; bunun karşılığında savcı, sanığa ağır suç yerine hafif suçtan cezalandırılması veya birden fazla suç varsa bazılarında cezalandırmamayı teklif ederek avantaj sağlayabilmektedir⁴⁵⁷. Vergi davalarında, ithamın yapılmasına kadar dosya çok kez denetimden geçmektedir ve ithamda bulunma standartları yüksektir. Bu nedenle, vergi ceza davalarının çoğu ceza pazarlığı anlaşması ile sonuçlandırılmaktadır⁴⁵⁸.

Bu aşamada, sanık suçsuz olduğunu iddia ederse, hazırlık duruşması aşamasına geçilir. Hazırlık duruşması aşamasında, savcılık, sanığı suçlamak için yeterli delili olduğunu savunmaya göstermek için gerekli işlemleri yapmaktadır. Delilleri savunmaya sunmak, duruşmada dinlenecek tanıkların dinlenmesi gibi işlemler yapıldığından; bu aşama kısa bir duruşma olarak kabul edilmektedir. Hazırlık duruşmasında savunma, belirli delillerin kullanılmasına itiraz edemez ve aslında, yargılamada jüriye gösterilemeyen delillerin ön duruşmada sunulmasına izin verilir. Hâkim, suçun sanık tarafından işlendiğine inanmak için yeterli neden olduğuna karar verirse, duruşma tarihi belirlenecektir. Ancak hâkim, delillerin sanığın suçu işlediğine dair muhtemel bir sebep oluşturduğuna inanmazsa, suçlamaları reddeder⁴⁵⁹.

Hazırlık duruşmasından sonra belirlenen gün ve saatte duruşmaya başlanır. Duruşmada, hâkim, savcı, savunma (sanık ve avukatı) ve jüri hazır bulunur. Jüri, 12 kişiden oluşur ve o federal bölgede yaşayan seçmen kayıtlarından derlenen jüri havuzundan rastgele seçilir. Jüri, davada tarafları ve delillerin tartışılmasını dinleyerek sanığın suçu işleyip işlemediği hakkında karar verir. Karşı tarafın göstermek istediği delilin gösterilmesine itiraz edilebilir. Tarafların hangi delilleri sunabileceğine hâkim

⁴⁵⁶ <https://www.justice.gov/usao/justice-101/pleabargaining>, (26.05.2022).

⁴⁵⁷ Albert W. Alschuler, "Plea bargaining and its history." *Columbia Law Review*, Yıl 1979, Sayı 79.1, s. 4.

⁴⁵⁸ J. Townsend, *age.*, s. 23; S. W. Mazza vd., *agm*, s. 767.

⁴⁵⁹ <https://www.justice.gov/usao/justice-101/preliminary-hearing>, (26.05.2022).

karar verecektir. Örneğin, hukuka aykırı arama emri sonucunda ele geçirilen deliller, hukuka aykırı olduğundan jüriye sunulamayacaktır.

Duruşmada, öncelikle savcı ve savunma avukatının olayları kısaca açıklaması istenir. Ardından, öncelikle savcı delillerini ve tanıklarını sunmaya başlar. Savcının gösterdiği tanıklar dinlendikten sonra, savunma tanıklara soru sorma hakkına sahiptir. Ardından, savunma da delil ve tanıklarını sunabilir. Ancak savunma delil ve tanık sunmak zorunda olmadığı gibi, ifade vermek veya savcının delilleri hakkında açıklamada bulunmak zorunda değildir. Masumiyet karinesi gereği, savunma suçsuzluğunu kanıtlamak zorunda değildir; sanığın cezalandırılabilmesi için suçluluğunun devletin kanıtlaması gerekmektedir.

Delillerin tartışılmasından sonra, kapanış konuşmasını yapmak üzere savcıya ve savunmaya son bir kez söz verilmektedir. Kapanış konuşmalarından sonra, hâkim jüriyi bilgilendirir ve jüri müzakereye geçer. Müzakere sırasında kimse hâkimin bilgisi olmadan jüri ile görüşme yapamaz. Jüri, müzakere sırasında hâkime soru sormak isterse tarafların da okuyacağı bir yazı göndererek soru sorabilir. Mahkûmiyet kararı için jürinin oybirliği ile karar vermesi gereklidir.

Jürinin sanığı suçsuz bulması hâlinde sanık serbest kalmaktadır. Sanık, jüri tarafından suçlu bulunmuş ise hâkim cezayı belirleyecektir. Sanığın suçlu bulunması ile hâkimin cezayı belirlemesi arasında süre olması mümkündür. Bu sürede hâkim ifadeleri, delilleri, kongre tarafından belirlenen asgari ve azami cezaları ve çeşitli kaynakları, ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenleri göz önünde bulundurarak cezayı belirleyecektir. Bazı istisnai hâllerde, sanık jüri tarafından suçlu bulursa dahi çok istisnai ve adaleti önemli ölçüde etkileyen hâllerde hâkimin farklı bir karar verebilmesi mümkündür. Buna göre, ilk olarak, jüri tarafından suçlu kararı verilmesine karşın, hâkim bu kararı iptal ederek yeni bir yargılama yapılmasına karar verebilir. İkinci olarak, hâkim, jürinin kararını erteleyerek sanığın beraatine karar verebilir. Üçüncü olarak, jüri kararında bir hata varsa, hâkim bu hatanın düzeltilmesine karar verebilir.

Sanığın suçlu bulunması ve hakkında mahkûmiyet hükmü kurulması halinde, sanığın bu hükme karşı itiraz hakkı bulunmaktadır. Ancak yargılama ceza pazarlığı

anlaşması ile sonuçlandırılmışsa temyiz hakkı bulunmamaktadır⁴⁶⁰. ABD ceza yargılaması sisteminde, mahkûmiyet kararına karşı hem savunma hem de iddia makamı temyize başvurabilir. Ancak sanığın suçsuz bulunması halinde devletin temyize başvurması kabul edilmemiştir⁴⁶¹. Savunma makamının temyiz süresi karar tarihinden itibaren 14 gün; devletin temyiz süresi ise karar tarihinden itibaren 30 gün olarak belirlenmiştir⁴⁶². Temyiz başvurusu, temyiz incelemesi yapacak olan Temyiz Mahkemesi (*Circuit Court*)’ne gönderilmek üzere Bölge Mahkemesi’ne yapılmakta, Temyiz Mahkemesi, temyiz incelemesi sırasında Bölge Mahkemesi tarafından yapılan yargılamada hata olup olmadığı yönünden denetleme yapmaktadır. Temyiz incelemesinde yeni delil veya yeni olaylar öne sürülemez⁴⁶³. Hükme etkili olmayan küçük hatalar hükmün bozulmasına neden olmayacaktır.

Temyiz incelemesi genellikle duruşmasız olarak yapılmaktadır. Ancak mahkeme gerek duyduğunda duruşma yapabilmektedir. Temyiz incelemesinin sonucunda mahkeme onama veya bozma kararı verebilmektedir. Temyiz Mahkemeleri kurul şeklinde çalışmakta ve oy çokluğu ile karar vermektedir. Çoğunluğun görüşüne katılmayan hâkimler, karara neden katılmadıklarını gerekçeli olarak açıklamalıdır. Bozma kararı verilmesi halinde dosya alt mahkemeye gönderilmektedir. Alt mahkeme, tekrar duruşma yapılması gerekmekte ise duruşma yapabilir veya dosya üzerinden tekrar karar verebilir.

Temyiz incelemesi sonuna verilen karara karşı, Birleşik Devletler Yüksek Mahkemesi (*The United States Supreme Court*)’ne başvuru hakkı bulunmaktadır. Yüksek Mahkeme, Amerikan yargı sistemindeki en yüksek temyiz merciidir. Yüksek Mahkeme, 1 baş hâkim ve 8 üye hâkimden oluşmaktadır. Yüksek Mahkeme’ye yapılan başvurular öncelikle kabul edilebilirlik incelemesinden geçmektedir. Mahkeme, hangi dosyaları

⁴⁶⁰ J. Townsend, *age.*, s. 24.

⁴⁶¹ www.uscourts.gov/, (30.05.2022).

⁴⁶² Federal Rules of Appellate Procedure, Rule 4 (b).

⁴⁶³ American Bar Association, “*How Courts Work*”, 28.11.2021, <https://www.americanbar.org/>, (30.05.2022).

inceleyeceği hakkında geniş bir takdir yetkisine sahiptir⁴⁶⁴. Başvuru, elektronik dosyalama sistemi aracılığı ile yapılmaktadır⁴⁶⁵. İnceleme, genellikle duruşmasız olarak yapılmakta ise de tarafların talebi üzerine Mahkeme duruşma yapılmasına karar verebilmektedir. Yüksek Mahkeme karar yeter sayısı 6'dır. Yüksek Mahkeme tarafından verilen kararlar kesindir.

3.1.1.3. Almanya'da Kovuşturma Evresi

Alman vergi sisteminde, vergi uyuşmazlıklarını ilk derece çözmeye yetkili mahkeme vergi mahkemesidir (Finanzgericht). Vergi mahkemesinin kararları ise temyiz yoluyla Federal Vergi Mahkemesi (Bundesfinanzhof) tarafından incelenmektedir. Ancak, vergi suçları bakımından vergi mahkemesi görevli değildir. Almanya'da vergi suçlarının kovuşturmasında Ceza Mahkemeleri görevlidir⁴⁶⁶. Alman ceza yargısında yer alan mahkemeler, Ceza Mahkemesi-Amtsgerichte, Eyalet Mahkemesi-Landgerichte, Yüksek Eyalet Mahkemesi-Oberlandesgerichte ve Federal Alman Yargıtayı- Bundesgerichtshof'dır. Bu mahkemelerin dördü ilk derece mahkemelerdir. Eyalet Mahkemesi aynı zamanda Ceza Mahkemesi'nin istinaf mahkemesidir⁴⁶⁷.

Savcılık, dava açılmasına karar verirse davayı Ceza Mahkemesi'nde açar. GVG⁴⁶⁸ hükümleri uyarınca, 4 yıldan az cezaya hükmedilmesi bekleniyorsa Ceza Mahkemesi, 4 yıldan fazla cezaya hükmedilmesi bekleniyorsa Eyalet Mahkemesi yetkilidir.

Kovuşturma evresi, duruşma hazırlığı, duruşma, hüküm ve kanun yollarına başvuru devrelerinden oluşmaktadır. StPO md 213'te mahkeme başkanı tarafından duruşma gününün belirleneceği ifade edilmiştir. Duruşma hazırlığında, duruşma günü

⁴⁶⁴ Messitte Peter J., "Temyiz Mükkeresi: Hangi Davalara Bakılacağına Karar Verilmesi", *Demokrasi ile İlgili Meseleler*, ABD Dışişleri Bakanlığı, Yıl 2005, Cilt 10, Sayı 1, s. 20.

⁴⁶⁵ Supreme Court of the United States, "Guidelines For The Submission of Documents to The Supreme Court's Electronic Filing System"; "Electronic Filing System User Guide", <https://www.supremecourt.gov/>, (30.05.2022).

⁴⁶⁶ Serdar Kılıç ve Mustafa Göktuğ Kaya, "ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri", *Sayıştay Dergisi*, Yıl 2017, Sayı 107, s. 44.

⁴⁶⁷ Wolfgang Eichler, "German Criminal Jurisdiction", *The International and Comparative Law Quarterly*, Yıl 1956, Cilt 5, Sayı 4, s. 543.

⁴⁶⁸ GVG İngilizce tam metnine https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gvg/index.html adresinden 30.05.2022 tarihinde erişilmiştir.

belirlenerek ilgililere tebliğ edilir, AO'da da duruşma gününün gelir idaresine bildirileceği hüküm altına alınmıştır.

Mahkeme başkanı, tanıkların ve bilirkişilerin daveti ile delil olarak kullanılacak eşyanın getirilmesine hükmeder. Duruşma hazırlığı sırasında, en geç duruşma başlayana kadar mahkeme başkanı, asil ve yedek üyeler ile halktan üyeler belirtilmek suretiyle hâkimlerin isimleri açıklanır. Duruşma, iddianamenin okunması ile başlar ve öncelikle sanık sorguya çekilir. Sanığın sorguya çekilmesinden sonra, delillerin ortaya konması aşamasına geçilir. Alman muhakemesinin amacı, yasanın öngördüğü usul şekilleri çerçevesinde ve bu usul formları çerçevesinde maddi gerçeğin belirlenmesidir⁴⁶⁹. Bu sebeple duruşma sırasında, deliller ortaya konularak tartışılır, okunması gereken belgeler mahkeme tarafından okunur. 33. madde uyarınca, mahkeme ilgilileri dinledikten sonra karar vermelidir. Burada, ceza yargılaması bakımından sözlülük ilkesinin kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Duruşma sırasında sanığın hazır bulunması gerekli olup, hazır bulunmayan sanık hakkında duruşma yapılamaz. StPO 258. maddesi gereğince, delillerin ortaya konması bittikten sonra, savcıya ve sanığa açıklamada bulunmaları ve taleplerini ileri sürmeleri için söz verilir. Son söz, sanığa aittir. Duruşma, müzakerenin ardından hükmün tefhimi ile sona erer. Duruşma, tutanağa bağlanmalıdır.

Mahkeme, ortaya konmuş delillerin sonuçları hakkında serbest ve duruşmanın bütününden oluşan kanaatine göre karar verir. StPO 263. maddesinde karar için oyların üçte iki çoğunluğu aranmıştır. Mahkeme hükmü gerekçeli olarak okumalıdır. Duruşmanın sona ermesinden itibaren en geç on birinci günde hükmün tefhim edilmesi mecburidir. Aksi halde duruşmaya tekrar başlanır.

Yargılama makamı kararlarına karşı kabul edilmiş kanun yollarına karşı, hem savcılık hem de sanık kanun yollarına başvuru hakkına sahiptir⁴⁷⁰. Alman Ceza Yargılamasında, kanun yollarına başvuru süreci, ilk derece görevli mahkemenin hangisi

⁴⁶⁹ Hans Heinrich Jescheck, "Principles of German Criminal Procedure in Comparison with American Law", *Virginia Law Review*, Yıl 1970, Cilt 56, Sayı 2, s. 240.

⁴⁷⁰ Ali Rıza Çınar, "Alman Ceza Yargılama Hukukunda İstinaf Yasayolu", *GSÜHFD*, Yıl 2010, Cilt 1, Prof. Dr. Köksal Bayraktar'a Armağan Özel Sayı, s. 512.

olduğuna göre farklılık arz etmektedir. Buna göre, Asliye Ceza Mahkemesinin görevli olduğu uyuşmazlıklarda, Eyalet Mahkemesi istinaf merci olarak görev yapar. Eyalet Mahkemesi'nin kararlarına karşı, Yüksek Eyalet Mahkemesi'ne temyiz başvurusu yapılabilir. Eyalet Mahkemesi'nin ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı uyuşmazlıklar hakkında ise, yalnızca temyiz yoluyla Federal Alman Yargıtay'ına başvuru yapılabilir.

Vergi suçları bakımından, gelir idaresi de şahsi davacı olarak kanun yollarına başvuru hakkına sahiptir. StPO'da kanun yolları, itiraz, istinaf, temyiz ve yargılanmanın yenilenmesi olarak sayılmıştır. İtiraz yolu, StPO md 304 ve devamında düzenlenmiştir. Buna göre, ilk derece veya istinaf yargılaması için yetkili mahkemenin ara kararlarına ve mahkeme başkanının kararlarına karşı itiraz yoluna gidilebilir. Ancak Federal Yargıtay'ın ara kararlarının tamamı ve Yüksek Eyalet Mahkemesi'nin temyiz mercii olarak verdiği ara kararları kesindir, itiraz yoluna başvuru yapılamaz.

İtiraz, kararı veren mahkemeye yazılı veya tutanağa gecendirilmek üzere sözlü olarak yapılır. Başvuru sonucunda mahkeme veya başkan kararı yerinde görürse düzeltir, aksi takdirde yetkili mercie gönderir. Yetkili merci, Asliye Ceza Mahkemelerinin kararlarına karşı yapılan itirazlar hakkında, Eyalet Mahkemesi, Eyalet Mahkemesinin kararlarına karşı yapılan itirazlar hakkında, Yüksek Eyalet Mahkemesi, Yüksek Eyalet Mahkemesi kararına ilişkin itirazlar hakkında ise, Alman Federal Yargıtay'ıdır⁴⁷¹.

StPO madde 312 uyarınca, Ceza Hakiminin ve Toplu Asliye Mahkemesinin hükümlerine karşı istinaf yoluna başvurulabilir. İstinaf istemi, kanun yollarına başvurmaya yetkili olanlar tarafından hükümün bildirilmesinden itibaren bir hafta içinde hükümü veren mahkemeye yazılı veya tutanağa gecendirilmek üzere sözlü olarak yapılmalıdır.

İstinaf merci, Eyalet Mahkemesi'dir. İstinaf incelemesi, StPO 312 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, ilk derece mahkemesi, başvurudan sonra başvurunun süresinde yapılması halinde dosyayı savcılığa verir. Savcılık, istinaf

⁴⁷¹ Gülsün Ayhan Aygormez Uğurlubay, "Günsel Tartışmalar Ve Gelişmeler Işığında Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda İtiraz", *DEUHF*, Yıl 2015, Cilt 16, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan Özel Sayı, s. 4026.

mahkemesi savcılığına dosyayı gönderir ve böylece istinaf incelemesi başlamış olur. İstinaf Mahkemesi, istinafin açılabilmesine karar verirse davayı kabul ederek duruşma hazırlığına başlar. İstinaf yargılamasında hüküm, sadece kanun yolu konusu yapıldığı kadarıyla incelenmektedir. İstinaf davası kabul edilirse İstinaf Mahkemesi hükmü bozarak esas hakkında kendi karar verir.

StPO 333. maddesi gereği, Eyalet Mahkemelerinin istinaf yoluyla ve ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlar ile Yüksek Eyalet Mahkemesinin esas mahkeme sıfatıyla verdiği hükümler hakkında temyiz yoluna başvurulabilir. Temyiz başvurusu, hükmün tefhiminden itibaren bir hafta içinde yazılı veya tutanağa geçirilmek üzere sözlü yapılmalıdır.

Alman Hukuk Sisteminde, doğrudan temyiz olarak adlandırılan bir yol vardır. StPO madde 335'te düzenlenen başvuruda, istinaf başvurusu yapabilecek kişiler istinaf yerine temyiz yoluna gidebilmektedir. Bu durumda, temyize istinaftan sonra başvurulsaydı hangi mahkeme temyiz merci olacaksa yine aynı mahkeme karar verir.

Yargıtay, temyiz başvurusunda sadece temyiz talebinde belirtilmiş olan olayları inceleyebilir. Temyiz davası kabul edilirse, hüküm esastan bozular. Bozulan karar, hükmü bozulan mahkemenin başka bir dairesine veya aynı eyaletteki ve aynı seviyedeki başka bir mahkemeye gönderilir. Eğer, başka bir inceleme yapılmadan doğrudan beraat veya düşme kararı verilecekse, belirli bir cezaya hükmedilecekse, yalnızca cezanın belirlenmesinde kanuna aykırılık varsa Federal Yargıtay kendisi esas hakkında karar verebilir. Dosya kendisine gönderilen mahkeme, Federal Yargıtay'ın bozma kararını kuracağı hükme esas alır. Böylece dava hakkında kesinleşmiş bir karar verilmiş olacaktır.

3.1.1.4. Fransa'da Kovuşturma Evresi

Kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen Fransa'da yargılama örgütü adli ve idari yargı olmak üzere iki temel kola ayrılmıştır. Adli yargı kolunda hukuk mahkemeleri, ihtisas hukuk mahkemeleri ve ceza mahkemeleri bulunmakta iken idari yargı kolunda idare mahkemeleri, ihtisas idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri bulunmaktadır. Fransa'da idari para cezalarının yargılaması vergi mahkemelerinde yapılmakta iken vergi suçlarının yargılamasında ilk derece mahkemesi olarak ceza mahkemeleri (*tribunal correctionnel*) görevlidir. Suçun yargılama sürecinde, Fransız Ceza Muhakemesi Kanunu

(*Code de procédure pénale-CPP*) uygulanmaktadır. Fransız ceza muhakemesinin temel ilkeleri, Ceza Muhakemesi Kanununun ilk maddesinde yer almaktadır. Bu ilkeler ışığında temel ilkeleri, yargılamanın adil ve çelişmeli olması, mağdur haklarına ilişkin koruma sağlanması ve sanık haklarına ilişkin koruma sağlanması şeklinde sınıflandırmak mümkündür⁴⁷². Kovuşturma evresi işlemleri, bu ilkelere uygun olarak yürütülmelidir.

Kovuşturma evresi, duruşma öncesi işlemlerin yapılması ile başlamaktadır. Kovuşturma evresinde, suçun işlendiği, sanığın ikametgâhının bulunduğu veya sanığın tutuklu bulunduğu yerin asliye ceza mahkemesi yetkilidir. CPP 381. maddesi uyarınca, Asliye ceza mahkemesi, 10 yıla kadar hapis cezası öngörülen suçlar hakkında yargılama yapmaya yetkilidir. Yapılacak yargılamada jüri bulunmaz⁴⁷³. Mahkeme, biri başkan olmak üzere 3 hâkimden oluşmaktadır. Sanığın duruşmada hazır bulunması ve avukatla temsil edilmesi gerekmektedir. Belirlenen duruşma tarih ve saatinin vergi idaresine de bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirimden sonra, sanık ve mağdur dosyaya ulaşarak dosyanın bir kopyasını ücretsiz olarak alabilmektedir. Taraflar, bu aşamada toplanmasını istedikleri delilleri mahkemeye iletebilir veya dosyaya sunabilirler⁴⁷⁴. Toplanması talep edilen deliller hakkında, mahkeme savcının da görüşünü aldıktan sonra karar vermektedir. Yeni toplanan deliller taraflara sunulur.

Dosyada delillerin toplanması ile birlikte duruşma aşamasına geçilmektedir. Fransız ceza yargılaması sisteminde duruşmadan önce delillerin toplanması ve bildirilmesi büyük önem taşımaktadır. Çünkü duruşmadan önce delillerin tamamı

⁴⁷² Fransız Ceza Muhakemesi Kanunu'nun İngilizce tam metnine <https://www.legislationline.org/> adresinden erişilmiştir. Erişim Tarihi: 05.06.2022.

⁴⁷³ 10 yıldan fazla hapis cezası öngörülen suçların yargılaması ağır ceza mahkemesinde yapılmaktadır. Ağır ceza mahkemesinde yapılacak yargılamada jüri sistemi uygulanmaktadır. Jüri, herkese açık bir şekilde jüri listesinden çekilen kura ile belirlenmektedir. Toplamda 9 jüri üyesi bulunmaktadır. Seçilen jüri üyelerine itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Savunma makamı 5 jüri üyesine, iddia makamı ise 4 jüri üyesine itiraz edebilir. Tarafların yanı sıra jürinin de dinlenen tanıklara ve uzmanlara soru sorma hakkı bulunmaktadır. Fransız jüri sistemi Anglosakson sistemindeki jüri sisteminden daha farklıdır. Hâkim jürinin yanıtlamasını istediği soruları yazılı olarak verir, jürinin sorulara yanıtları sanık hakkında verilecek hükmü belirler. *Mustafa Duran, Fransız Adli Yargılama Sistemi, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s. 96.*

⁴⁷⁴ Ministère chargé de la justice, "Conduct of a case before the Correctional Court", <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1485?lang=en>, (05.06.2022).

toplanarak dosya tamamlanır, duruşma sırasında yeni delil sunulamaz⁴⁷⁵. Duruşmada, hâkim heyeti, iddia makamını temsil etmek üzere savcı, kâtip, sanık ve avukatı ile mağdur ve varsa avukatı hazır bulunur.

Duruşma, kural olarak halka açık yapılır. Duruşmanın birden fazla gün sürmesi mümkündür. Duruşmada dosya kapsamındaki deliller tartışılır, tanıklar ve uzmanlar dinlenir. Duruşma önce sanığın kimlik tespiti yapılır ve sanık hakları konusunda bilgilendirilir. Sanık dinlendikten sonra, vergi idaresi ve daha sonra savcı dinlenir. Taraflar duruşmada dinlenen tanık ve uzmanlara soru sorma hakkına sahiptir. Tarafların dinlenmesinden sonra savcının mütalaası alınarak son söz sanık ve avukatına bırakılır⁴⁷⁶.

Mahkeme, kararını duruşma günü verebileceği gibi, belirlediği ileri bir tarihte de karar verebilir. Mahkeme beraat, mahkûmiyet veya mahkûmiyetin ertelenmesi kararı verebilir. Mahkûmiyet kararı verilmesi halinde, para cezasına, hapis cezasına veya seçenek yaptırımlara hükmedilmesi mümkündür. Hangi yaptırım türüne hükmedileceğine karar verilirken kişinin sabıka kaydı, aile, eğitim ve iş durumu ile ekonomik durumu göz önünde tutulur.

Kovuşturma evresinde masumiyet karinesi gereğince iddia bulunan savcının sanığın suçu işlediğini kanıtlaması gerekmektedir. Ancak vergi suçlarında vergi idaresi ve mali polisin oluşturduğu dosya ve ileri sürülen deliller bulunduğu için vergi idaresi de iddia sürecinde aktif bir rol oynamaktadır. Vergi idaresi, hangi vergi kaçakçılığı dosyalarının kovuşturulacağına karar verdiklerinden en güçlü delillerin olduğu dosyaları seçmektedir. Bu nedenle, %90'ın üzerinde mahkûmiyet kararı verilmektedir. Ancak, Fransa'da mahkûmiyet kararının temel amacı, kaçırılan vergilerin geri alınmasıdır. Bu nedenle mahkûmiyet hükmü oranı yüksek olsa dahi hapis cezası uygulaması %10 civarındadır⁴⁷⁷.

⁴⁷⁵ M. Duran, *age.*, s. 101.

⁴⁷⁶ Ministère chargé de la justice, Conduct of a case before the Correctional Court <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1485?lang=en>, (05.06.2022).

⁴⁷⁷ K. Weidenfeld ve A. Spire, *age.*, s. 581.

Ceza mahkemesinin verdiği hüküm hakkında istinaf kanun yoluna başvuru yapılması mümkündür. CPP 497. maddesi hükümlerine göre, vergi suçları bakımından Sanık, savcı ve vergi idaresi kanun yoluna başvurmaya yetkilidir. İstinaf incelemesi, istinaf mahkemesi (*La Cour d'Appel*) tarafından yapılmaktadır. İstinaf başvurusu, kararı istinaf edilen mahkemeye yapılır. Başvuru ücretsizdir⁴⁷⁸. İstinaf süresi hükmün tefhim veya tebliğinden itibaren 10 gündür⁴⁷⁹. İstinaf mahkemesi, dairelerden oluşmaktadır. Her dairede 3 hâkim bulunmaktadır. İstinaf incelemesi, hem maddi hem de hukuki yönden yapılır, bu nedenle istinaf incelemesinde yeni delil toplanması ve yeni iddiaların öne sürülmesi mümkündür.

İstinaf mahkemelerinden verilen her türlü karar hakkında temyiz yoluna başvurmak mümkündür. Temyize başvuru konusunda cezanın miktarı gibi herhangi bir nedenle kısıtlama yoktur⁴⁸⁰. Temyiz incelemesi, Temyiz Mahkemesi (*Cour de Cassation*) tarafından yapılmaktadır. Temyiz Mahkemesi, Fransa'da en yüksek mahkeme olarak görev yapmaktadır. Temyiz Mahkemesi'nin yetkisi tüm ülkeyi kapsamaktadır. Temyiz mahkemesi, 3 Hukuk Dairesi, 1 Ticaret Dairesi, 1 İş ve Sosyal Güvenlik Dairesi ve 1 Ceza Dairesi olmak üzere toplam 6 daireden oluşmaktadır.

Temyiz başvurusunun süresi, istinaf mahkemesi kararının açıklandığı tarihten itibaren 5 gündür⁴⁸¹. Temyiz yoluna başvuru önce kabul edilebilirlik yönünden incelenmektedir. Kabul edilebilirlik incelemesi, 3 hâkim tarafından yapılmaktadır. Buna göre, alt mahkemenin kararını bozmak için ciddi bir neden olmadığında veya davanın sonucu açıkça belli olduğunda mahkeme başvuru hakkında kabul edilmeme kararı vermektedir. Eğer bu durumlar yoksa en az 5 hâkimden oluşan heyet tarafından esastan

⁴⁷⁸ Fransa'da ceza yargılamasına ilişkin tüm harç ve diğer ödemeler devlet tarafından karşılanmaktadır. Ancak kişinin mahkûmiyetine karar verilmesi halinde, yargılamanın derecesine göre sabit bir miktarı ödemesine hükmedilmektedir. Bu miktarlar, asliye ceza mahkemesinde 127 Euro, istinaf mahkemesinde 169 Euro, temyiz mahkemesinde ise 211 Euro olarak belirlenmiştir. *Conduct of a case before the Correctional Court*.

⁴⁷⁹ *Conduct of a case before the Correctional Court*.

⁴⁸⁰ M. Duran, *age.*, s. 10.

⁴⁸¹ https://e-justice.europa.eu/content_rights_of_defendants_in_criminal_proceedings_-169-FR-maximizeMS-en.do?clang=en&idSubpage=4, (08.06.2022).

incelemeye başlanır. Temyiz Mahkemesi'ne bağlı Başsavcılık Bürosu'nda⁴⁸² görev yapan bir başsavcı, dosya hakkında kanun ve kamu yararına mahkemeye görüş bildirir.

Temyiz incelemesi yalnızca hukuki yönden yapılmaktadır. Bu nedenle mahkeme 3. derece yargı merci olarak değil, yargısal denetim merci olarak kabul edilmektedir. Temyiz incelemesinin sonunda, temyiz mahkemesi alt derece mahkemesinin kararını onayabilir veya bozabilir. Kararın onanması halinde karar kesinleşmiş olacaktır. Kararın bozulması hâlinde ise, eğer yanlış veya eksik uygulanan hukuk kuralının doğrudan uygulanma imkânı varsa Temyiz Mahkemesi hukuk kuralını doğrudan kendisi uygulayarak dosyayı kapatır. Eğer hukuk kuralının doğrudan uygulanması mümkün değilse, alt derece mahkemesinin kararı bozularak kararı veren mahkemeye gönderilir. Alt derece mahkemesi, Temyiz Mahkemesi'nin bozma nedenlerine uymayarak karar verirse, Genel Kurul Dairesi (*assemblée plénière de chambre*) nihai olarak karar verir.

Fransa'daki Anayasa Mahkemesi Denetimi ise Türkiye'deki bireysel başvuru yolundan oldukça farklı bir yoldur, daha çok somut norm denetimi görünümündedir. Öncelikli anayasal ön soru denetim yolu (*question prioritaire de constitutionnalité*) olarak adlandırılan bu yolda, görülmekte olan bir davada taraflardan birinin bir normun anayasaya aykırı olduğunu ileri sürmesi üzerine uygulanmaktadır. Bu denetimin başlaması için, aykırılık iddiasının davaya bakan mahkemeye aykırılık iddiasını gerekçeli bir şekilde sunması gerekmektedir. Hâkimler resen ön soru denetim yolunu başlatamazlar⁴⁸³. Aykırılık iddiası ilk derece, istinaf veya temyiz yolunda ileri sürülebilir. Talebin öne sürüldüğü mahkeme, talebi kabul edilebilirlik yönünden inceler. Talebin kabul edilebilir olduğuna karar verirse, talebi bir üst derece mahkemesine gönderir, bir üst derece mahkemesi talebi tekrar inceler. Üst derece mahkemesinin de kararı incelenebilir bulmasından sonra, dosya Anayasa Mahkemesi'ne gönderilir. Anayasa Mahkemesi, başvuruyu 3 ay içinde karara bağlar. Anayasa Mahkemesi'nin verdiği karar kesindir⁴⁸⁴.

⁴⁸² Temyiz Mahkemesi Başsavcılık Bürosu'nda görev yapan başsavcılar, Adalet Bakanlığı'ndan, diğer cumhuriyet savcılıkları ve başsavcılıklardan bağımsız olarak görev yapmaktadır.

⁴⁸³ <https://www.conseil-constitutionnel.fr/en/general-overview>, (08.06.2022); M. R. Dinç, *age.*, s. 402.

⁴⁸⁴ M.R. Dinç, *age.*, s. 406.

3.1.1.5. Rusya’da Kovuşturma Evresi

Rusya’da vergi suçları ceza mahkemeleri tarafından yargılanmaktadır. Rus ceza yargısı sisteminde 5 farklı derece mahkemesi bulunmaktadır. Bu mahkemeler; sulh mahkemesi (*justice of peace*), asliye mahkemesi (*district court*), kurucu devlet mahkemesi (*Courts of constituent entities*), İstinaf mahkemesi (*Court of Appeal*) ve Temyiz Mahkemesi (*Court of Cassation*) olarak sayılabilir⁴⁸⁵. Tüm hukuk ve ceza mahkemelerini kapsayan en üst yargılama makamı ise Rusya Federasyonu Yüksek Mahkemesi (*Supreme Court of Russian Federation*)’dir. Rusya’da ayrıca bir de Anayasa Mahkemesi (*Constitutional Court*) bulunmaktadır⁴⁸⁶.

Daha küçük suçlarda ve düşük miktarlı hukuk davalarında ilk derece yargı makamı sulh mahkemesidir. Ancak vergi suçları bakımından ilk derece görevli yargı yeri her zaman sulh mahkemesi olmayabilir. Ceza davaları bakımından sulh mahkemelerinin madde yönünden görevi, cezanın üst sınırının 3 yılı aşmadığı davalar olarak belirlenmiştir. Ancak RFCMK 31. maddesinde vergi suçları sulh mahkemelerinin görev alanı dışında tutulmuştur. Bu nedenle, hakkında 3 yılı aşmayan hapis cezası öngörülse dahi tüm vergi suçları asliye mahkemelerinde yargılanacaktır.

Asliye mahkemeleri ise Rusya yargılama sisteminin temel unsuru olarak kabul edilmektedir. Çoğu hukuk ve ceza davaları ile idari davaların çoğunun ilk derece yargılama makamı asliye mahkemesidir⁴⁸⁷. RFCMK 31. maddesinde de sulh mahkemelerinin ve Yüksek Mahkeme’nin görevine girmeyen tüm suçların yargılmasında asliye mahkemesi görevli kabul edilmiştir. Dolayısıyla, vergi suçlarında da ilk derece mahkemesi olarak asliye mahkemeleri görevlidir. Yer bakımından suçun işlendiği yerdeki mahkeme yetkilidir.

⁴⁸⁵ http://test.nrcc.no/rusbedin/database_law.html;
http://www.supcourt.ru/en/judicial_system/overview/, (09.06.2022).

⁴⁸⁶ Anayasa Mahkemesi, Yüksek Mahkeme, Temyiz Mahkemesi, İstinaf Mahkemesi ve asliye mahkemeleri federal genel yetkili mahkemelerdir. Law On Judicial System, Article 4,
http://www.vsrp.ru/en/judicial_system/law_judicial_system/, (09.06.2022).

⁴⁸⁷ http://www.supcourt.ru/en/judicial_system/overview/, (09.06.2022).

Rusya’da yapılacak ceza yargılamasında jüri sistemi uygulanabilmektedir. Ancak yargılamanın jüri ile yapılması, sanığın bu yazılı bir dilekçe ile talepte bulunmasına bağlıdır. Kurucu kuruluş mahkemelerinde bir hâkim ve sekiz jüri, asliye mahkemelerinde ise bir hâkim ve altı jüri tarafından yargılama yapılacaktır. Rusya’daki jüri sistemi diğer ülkelerde uygulanan jüri sistemlerinden bazı yönleriyle ayrılmaktadır. Jüri uygulamasının sanığın isteğine bağlı olması, jürinin sorularını yazılı olarak hâkime vermesi ve hâkimin uygun bulması hâlinde soruları sanığa kendi yöneltmesi önemli farklılıklardandır⁴⁸⁸.

Asliye mahkemesinin verdiği karar hakkında kanun yollarına başvuru yapılabilmektedir. RFCMK 354. maddesinde, kanun yoluna başvuru hakkı sanığa, müdafiyeye, sanığın kanuni temsilcisine, savcı ve başsavcı ile mağdur ve temsilcisine tanınmıştır. Vergi suçlarında mağdur temsilcisi sıfatı, vergi idaresinin temsilcisine aittir. Kanun yoluna başvuru süresi, kararın açıklandığı tarihten itibaren 10 gündür.

Asliye mahkemelerinin kararlarını incelemekle görevli mahkemeler ise kurucu devlet mahkemeleridir⁴⁸⁹. Asliye mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile kurucu devlet mahkemelerinin asliye mahkemelerinden gelen davaların denetimi sonucunda verdiği kararlar ise 2018 yılındaki yargı reformu ile kurulan Temyiz Mahkemesi tarafından incelenmektedir. Federasyonda, her biri kendi yargı çevresindeki mahkemelerin kararlarını temyiz yoluyla inceleyen 9 Temyiz Mahkemesi bulunmaktadır. Temyiz Mahkemesi’nin hukuk ve ceza mahkemesi bulunur ve vergi suçlarının temyiz incelemesini, bu konuda görevlendirilen ceza dairesi yapar.

Yargı Sistemi Kanunu (*Law On Judicial System*) 19. ve Yüksek Mahkeme Kanunu (*Law On The Supreme Court*)⁴⁹⁰,nun 2. maddelerine göre, Rusya Federasyonu Yüksek Mahkemesi, hukuk davaları, ekonomik anlaşmazlıklar, cezai, idari ve bu Federal Anayasa

⁴⁸⁸ B. Erdem, *age.*, s. 116.

⁴⁸⁹ Kurucu kuruluş mahkemelerinin en önemli fonksiyonu, asliye mahkemelerinin kararlarını denetlemektir. Ancak, bu mahkemeler denetleme görevinin yanı sıra terör veya devlet sırrıyla ilgili davalar gibi önemli ceza davalarında ilk derece yargılama görevi de yapmaktadır. 2018 yılı öncesinde kurucu kuruluş mahkemelerinin ilk derece yargılama yaptığı davalara yapılan itiraz, yine kendi başkanlığı tarafından değerlendirilmekte idi. 2018’de yapılan yargı reformu ile İstinaf ve Temyiz Mahkemeleri kurularak kurucu kuruluş mahkemelerinin ilk derece yargılama makamı olarak verdiği kararlar istinaf mahkemeleri tarafından denetlenmektedir.

⁴⁹⁰ Kanunların İngilizce tam metnine <http://www.supcourt.ru/> adresinden erişilmiştir. (09.06.2022).

Yasası uyarınca kurulan mahkemelerin yargı yetkisi içindeki diğer davalarda en yüksek yargı organıdır. Yüksek Mahkemenin bazı görevleri şunlardır:

- Alt derece mahkemelerinin verdiği kararları denetlemek,
- Yüksek Mahkeme Kanunu'nun 4. maddesinde sayılan davalarda ilk derece yargılaması yapmak
- Kanunların anayasaya aykırılığı konusunda Anayasa Mahkemesi'ne başvurmak,
- Federasyon ile kurucu kuruluş kamu makamları arasındaki ekonomik uyuşmazlıkları çözmek,
- Anayasanın 104. maddesinin 1. fıkrasında yer alan yasama girişimi hakkını kullanarak Rusya Federasyonu mevzuatının iyileştirilmesine katkıda bulunmak.

Vergi suçlarının yargılama süreci bakımından ise Yüksek Mahkemenin görevi, alt derece mahkemelerinden verilen kararların yargısal denetimini yapmaktır. Yüksek Mahkeme, bu görevi Yargı Daireleri aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Yüksek Mahkemenin kararları nihai ve herkes için bağlayıcıdır.

3.1.1.6. Çin'de Kovuşturma Evresi

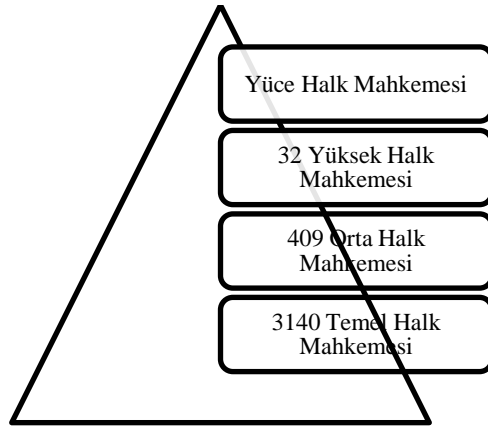
Çin yargı sisteminde dört farklı düzeyde mahkeme bulunmaktadır. Hiyerarşik sırayla, temel halk mahkemeleri (*Primary People's Courts*), orta halk mahkemeleri (*Intermediate People's Courts*), yüksek halk mahkemeleri (*Higher People's Courts*) ve Yüce Halk Mahkemesi (*Supreme People's Courts*), Çin'de hukuki uyuşmazlıkları karara bağlayan yargı organı olarak belirlenmiştir. Temel halk mahkemeleri, orta halk mahkemeleri ve yüksek halk mahkemeleri, yetki alanına giren uyuşmazlıkların ilk derece yargılamasını yapmaktadır. Aynı zamanda, orta halk mahkemeleri, yüksek halk mahkemeleri ve Yüce Halk Mahkemesi, bir alt düzeyde yapılan ilk derece yargılamalarının temyiz denetimini yapmaktadır.

Örneğin, Guangdong bir eyalettir, burada aynı düzeydeki mahkeme Guangdong Yüksek Halk Mahkemesi'dir. Bu arada, Guangzhou ve Shenzhen, Guangdong Eyaletindeki en büyük iki belediyedir, bunlara karşılık gelen düzeydeki mahkemeler orta düzey halk mahkemeleridir. Pekin ve Şangay belediyeler olmasına rağmen, doğrudan

merkezi hükümete bağlı olduklarından, kendi seviyelerindeki mahkemeleri de yüksek halk mahkemeleridir⁴⁹¹. Yüce Halk Mahkemesi ise merkezi hükümete bağlı olup tüm ülkede yetkilidir.

Vergi suçlarından dolayı ilk derece yargılamasında temel, orta ve yüksek halk mahkemeleri görevlidir⁴⁹². Halk mahkemelerinde üç kişilik heyet görev yapmaktadır. Üç kişilik kurulun hepsi hâkim olabileceği gibi hâkim ve hâkim yardımcısından (*people's assessor*) oluşması da mümkündür. Savcının halk mahkemesinde dava açması üzerine, halk mahkemesi savcının sunduğu iddianameyi değerlendirerek davanın açılıp açılmamasına karar vermektedir. CPRCPL 150. maddesi uyarınca, iddianame, suçla ilgili gerçekleri, delil ve tanık listesi ile önemli delillerin birer kopyasını içeriyorsa davanın görülmesine karar verir⁴⁹³.

Şekil 5: Çin Halk Cumhuriyeti Mahkeme Sistemi



Kaynak: <https://tr.chinajusticeobserver.com/a/magnificent-four-level-pyramid-chinas-court-system>, Erişim Tarihi: 20.06.2022.

Davanın görülmesine karar verildikten sonra, mahkeme duruşma gün ve saatini belirleyerek sanığa duruşma tarihinden en az 10 gün önce, savcı, tanık, bilirkişi ve

⁴⁹¹ <https://tr.chinajusticeobserver.com/a/what-is%20the-court-system-like-in-china>, Erişim Tarihi: 20.06.2022.

⁴⁹² Çalışmanın devamında, kısaca halk mahkemesi olarak anılmıştır.

⁴⁹³ Gerald Roche, *Chinese Courts and Criminal Procedure: Post-2013 Reforms*, Edited by Björn Ahl, Cambridge University Press, Cambridge 2021, s. 288.

duruşmada dinlenecek diğer kişilere ise en az 3 gün önce bildirir. Duruşma kural olarak aleni yapılır. Duruşmada, mahkeme heyeti, savcı, mahkeme kâtibi, sanık, müdafileri⁴⁹⁴, mağdur ve temsilcisi, tanık, bilirkişi ve uzmanlar bulunabilir. Duruşmada, kovuşturma tutanağı okunduktan sonra savcı tarafından sanığın sorgusu yapılmaktadır. Yine tanık ve bilirkişiler de savcı tarafından sorgulanarak dinlenmektedir. Ancak hâkimin de sanığı, tanığı ve bilirkişileri sorgulama yetkisi vardır. STA da duruşmada sanık, tanık ve bilirkişilere hâkimin izni ile soru sorabilir.

Duruşmada sunulan delillerin yeterli olmaması nedeniyle ek soruşturma yapılmasına ihtiyaç duyulursa duruşma ertelenir. Ancak CPRCPL 168. maddesi gereğince, halk mahkemesinin davanın görülmesini kabul ettikten sonra en geç bir buçuk ay içinde karar vermesi gereklidir. Bu süre, Yüksek Halk Mahkemesi'nin onayı ile bir ay daha uzatılabilir. Duruşmada deliller değerlendirildikten sonra, mahkeme heyeti müzakere yaparak vereceği hükme karar verir. Bu müzakere sonucunda, CPRCPL 162. maddesine göre,

- Suç açıkça, kanıtlar güvenilir ve yeterliyse ve davalı yasaya göre suçlu bulunursa, sanık suçlu ilân edilir,
- Sanık, kanuna göre masum bulunursa, masum ilan edilir,
- Delil yetersizse ve bu nedenle sanık suçlu bulunamıyorsa, delilin yetersiz olması ve suçlamanın asılsız olması nedeniyle sanık masum ilan edilir.

3 yıla kadar hapis cezası veya para cezası öngörülen vergi suçları bakımından kısa yargılama usulü kabul edilmiştir. Kısa yargılama usulünde, tek hâkim tarafından karar verilir. Duruşmada savcı hazır bulunmaz. Sanık, kendisine isnat edilen suçlar hakkında savunmasını yapar. Sanık, tanık ve bilirkişilerin dinlenmesi hakkında CPRCPL'de yer alan genel usul kuralları uygulanmaz, ancak son söz sanığa verilebilir. Kısa yargılama usulündeki davalar 20 gün içinde sonuçlandırılır.

Halk mahkemelerinden verilen hükmün temyizi mümkündür. Temyiz yetkisi, savcıya, sanık ve müdafilerine, mağdur ve temsilcisine aittir. Savcı, temyiz yetkisini

⁴⁹⁴ Çin'de sanık müdafiliği hakkında bilgi için bkz: Çin'de Soruşturma Evresi

protesto adı verilen bir dilekçe ile kullanır. Temyiz süresi, hâkim kararları için 5 gün, mahkeme kararları için 10 gündür⁴⁹⁵. Temyiz, ikinci derece halk mahkemeleri tarafından incelenmektedir. İkinci derece halk mahkemesi, ilk derece yargılamanın yapıldığı halk mahkemesinin bir üst yetkili mahkemesidir. Yani, temel halk mahkemelerinin kararını orta halk mahkemeler; orta halk mahkemelerinin kararını yüksek halk mahkemeleri; yüksek halk mahkemelerinin kararını ise Yüce Halk Mahkemesi denetlemektedir. CPRCPL 186. maddesi gereğince, ikinci derece halk mahkemesi, kararı tüm hukuki ve maddi yönlerden inceler, savcının veya tarafların temyiz nedenleri ile bağlı değildir. İkinci derece halk mahkemelerinde üç veya beş hâkimden oluşan heyet bulunmaktadır. Dosyayı alan ikinci derece halk mahkemesi, duruşma yapabileceği gibi dosyadaki delilleri ve açıklamaları yeterli görürse doğrudan karar verebilir. İncelemenin sonucunda verebileceği kararlar ise 189. maddede belirtilmiştir. Buna göre, eğer halk mahkemesinin kararını yerinde görürse temyiz başvurusunu reddederek kararı onaylar. Eğer, olguların belirlenmesinde bir hata yoksa ancak kanun hükmü yanlış uygulanmış veya ceza yanlış belirlenmişse kararı düzeltir. Halk mahkemesinin kararındaki maddi gerçek net değilse, deliller eksikse ikinci derece halk mahkemesi maddi gerçeği belirleyerek kararı düzeltebilir veya kararı bozarak ilk derece halk mahkemesine geri gönderebilir. Önemli usulü eksikliklerin varlığı halinde ikinci derece halk mahkemesi, dosyayı ilk derece halk mahkemesine geri göndermekle yükümlü kılınmıştır. Aleyhe bozma yasağı, Çin ceza muhakemesinde de tanınmıştır.

İkinci derece halk mahkemesinin de karar vermek için en fazla bir buçuk aylık süre sınırı bulunmaktadır. Bu süre, Yüksek Halk Mahkemesi'nin kararı ile bir ay daha uzatılabilir. Ancak Yüce Halk Mahkemesi tarafından inceleme yapılmakta ise, uzatma kararını da kendisi vermektedir.

Yüce Halk Mahkemesi ülkedeki en yüksek yargı organıdır. Aynı zamanda çeşitli düzeylerdeki halk mahkemelerinin kararları üzerinde en yüksek denetim organıdır. Çalışmalarını Ulusal Halk Kongresine ve Daimi Komitesine rapor eder. Başkan ve başkan yardımcılarının yanı sıra Yüce Halk Mahkemesi yargılama komitesi üyelerinin atanma

⁴⁹⁵ Kanunda geçen 'order' kelimesi hâkim kararı, 'judgement' kelimesi ise mahkeme kararı olarak çevrilmiştir.

ve görevden alınma hakkı Ulusal Halk Kongresi'ne aittir. Yüce Halk Mahkemesinin görevleri şu şekilde sayılmıştır⁴⁹⁶:

1. Kanun ve yönetmeliklerle yetki verilen konularda ve kendi yetki alanı içinde gördüğü davalarda ilk derece yargılaması yapmak, yüksek mahkemeler ve özel mahkemelerin kararlarının karşı itiraz veya protesto yoluyla denetimi; Yüksek Halk Başsavcılığınca yapılan temyiz başvurularının incelenmesi,
2. İnsan öldürme, cinsel saldırı, yağma, patlayıcı madde kullanarak imha etme ve kamu güvenliğini ve toplum düzenini ciddi şekilde tehlikeye atan ve zedeleyen diğer ciddi davalara karışan faillere verilen ölüm cezalarının onaylanması
3. Halk mahkemelerinde görülen yargılamaların farklı düzeylerde denetlenmesi.
4. Halk mahkemelerinin karar ve kararlarındaki hataların tespit edilmesi, ek soruşturma veya yeniden yargılama yapılması için bir alt mahkemenin görevlendirilmesi.
5. Ceza hukukunda özel olarak düzenlenmemiş suçlara ilişkin kararların onaylanması.
6. Yargılama sürecinde yasaların somut uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılması.

CPRCPL 197. maddesi hükmü gereği, ikinci derece halk mahkemelerinin ve Yüce Halk Mahkemesi'nin kararları kesindir⁴⁹⁷.

3.1.2. Türkiye'de Kovuşturma Evresi

Türkiye'de vergi suçlarının yargılaması, adli yargılamanın usul ve esaslarına tabiidir. Bu bakımdan yargılama sürecinin esas kılavuzu CMK'dır. Ancak; vergi suçlarının maddi ve manevi unsurları ile vergi suçlarının tespitine ve yargılamasına ilişkin özel durumlar VUK hükümlerinde yer almaktadır. Bu gibi hükümlerin varlığı halinde, VUK özel kanun olduğundan öncelikle uygulanacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki, VUK hükümlerinin temel ceza yargılaması ilkeleri ile çatışması hâlinde; Anayasa, CMK ve TCK hükümleri uygulanmalıdır. Zira ceza yargılamasındaki temel amaç, insan haklarına ve dolayısıyla adil yargılanma hakkına riayet edilen bir yargılama süreci içinde maddi

⁴⁹⁶ https://english.court.gov.cn/2015-07/16/content_21299713.htm, (20.06.2022).

⁴⁹⁷ G. Roche., *agm.*, s. 296.

gerçeğe ulaşmaktır. Vergi suçlarının ekonomik suç olarak kabul edilmesi, yargılama sürecinin suç yargılaması olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.

Türkiye’de vergi suçlarının yargılanması, adli yargılama hükümlerine tabi olarak gerçekleştirildiğinden, davaya bakmakla görevli ve yetkili mahkemenin belirlenmesi için 5235 Sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun hükümlerine bakmak gerekmektedir. Anılan kanunun 11. maddesinde, sulh ceza hâkimliği ile ağır ceza mahkemesinin görevleri dışında kalan tüm davalarda görevli mahkeme asliye ceza mahkemesi olarak belirtilmiştir. Sulh ceza hâkimliği, 18/06/2014 Tarih ve 6545 Sayılı Kanun düzenlemesi ile ‘mahkeme’ sıfatını kaybederek hâkimlik sıfatını aldığından suçların kovuşturması yönünden görevli mahkeme olarak kabul edilmemiştir. Ağır ceza mahkemesinin görevi ise Kanunun 12. maddesinde sayılan suçlar ve ağırlaştırılmış müebbet, müebbet veya on yıl veya daha fazla hapis cezasını gerektiren suçlar ile sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi suçları için öngörülen en yüksek cezanın üst sınırı 8 yıl olduğundan vergi suçlarının hiçbirisi ağır ceza mahkemesinin görev alanına girmemektedir. Sonuç olarak, vergi suçlarının yargılanması bakımından görevli mahkeme, asliye ceza mahkemesidir.

Vergi suçlarının yargılanmasında yetkili mahkemenin belirlenmesi için ise CMK 12. vd. maddelerine bakmak gerekmektedir⁴⁹⁸. Buna göre kaçakçılık suçlarında

⁴⁹⁸ CMK Madde 12: “Davaya bakmak yetkisi, suçun işlendiği yer mahkemesine aittir.

Teşebbüste son icra hareketinin yapıldığı, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği yer mahkemesi yetkilidir.

Suç, ülkede yayımlanan bir basılı eserle işlenmişse yetki, eserin yayım merkezi olan yer mahkemesine aittir. Ancak, aynı eserin birden çok yerde basılması durumunda suç, eserin yayım merkezi dışındaki baskısında meydana gelmişse, bu suç için eserin basıldığı yer mahkemesi de yetkilidir.

Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olan hakaret suçunda eser, mağdurun yerleşim yerinde veya oturduğu yerde dağıtılmışsa, o yer mahkemesi de yetkilidir. Mağdur, suçun işlendiği yer dışında tutuklu veya hükümlü bulunuyorsa, o yer mahkemesi de yetkilidir.

Görsel veya işitsel yayınlarda da bu maddenin üçüncü fıkrası hükmü uygulanır. Görsel ve işitsel yayın, mağdurun yerleşim yerinde ve oturduğu yerde işitilmiş veya görülmüşse o yer mahkemesi de yetkilidir.”

Bilişim sistemlerinin, banka veya kredi kurumlarının ya da banka veya kredi kartlarının araç olarak kullanılması suretiyle işlenen suçlarda mağdurun yerleşim yeri mahkemeleri de yetkilidir.

Madde 13: “Suçun işlendiği yer belli değilse, şüpheli veya sanığın yakalandığı yer, yakalanmamışsa yerleşim yeri mahkemesi yetkilidir.

Şüpheli veya sanığın Türkiye’de yerleşim yeri yoksa Türkiye’de en son adresinin bulunduğu yer mahkemesi yetkilidir.

mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin bulunduğu yerdeki asliye ceza mahkemesi yetkili mahkemedir⁴⁹⁹. Vergi mahremiyetini ihlâl suçunda ise yetkili mahkeme, suçu işleyen kamu görevlisinin sırrı ifşa ettiği yerdeki mahkemedir. Örneğin, Çankaya vergi dairesinde çalışan bir memurun, daireden aldığı bilgileri elektronik posta yoluyla bir şirkete göndererek suçu işlemesi halinde, Ankara Asliye Ceza Mahkemesi görevli mahkeme olacaktır. Vergi mahremiyetinin ihlâli suçu, basılı bir eserle işlenmişse; örneğin bir kitap veya dergide özel bilgilerin ifşa edilmesi söz konusu ise, yetki eserin basım merkezi olan yer mahkemesinde; birden fazla yerde basılmış eser vasıtasıyla işlenmişse hem basım merkezinin bulunduğu hem de basıldığı yer mahkemesi yetkilidir. Mükellefin özel işlerini yapma suçunda da yine suçun işlendiği yer mahkemesi yetkilidir. Örneğin, vergi mahkemesinde görev yapan memurun mükellefin özel işlerini yapması halinde, vergi mahkemesinin bulunduğu yerdeki asliye ceza mahkemesi yetkili olacaktır.

Vergi suçlarında soruşturma aşamasının tamamlanmasıyla birlikte, suç işlendiği yönünde yeterli şüpheye ve delile ulaşan savcı, iddianameyi düzenleyerek görev yaptığı asliye ceza mahkemesinde davayı açacaktır. İddianameyi alan mahkeme, iddianamenin iadesi sebepleri mevcut değilse, iddianameyi kabul ederek kovuşturma evresini başlayacaktır. Kovuşturma evresi, iddianamenin kabulü, duruşmaya hazırlık, duruşma, hüküm ve kanun yolu olmak üzere dört devreden meydana gelmektedir. Çalışmanın devamında tüm bu süreç vergi suçları özelinde incelenecektir.

Şekil 6: Kovuşturma Evresinin Aşamaları



Kaynak: Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 288.

3.1.2.1. Duruşmaya Hazırlık Devresi

Duruşmaya hazırlık devresi, mahkemenin duruşma devresinin sağlıklı ve kesintisiz bir şekilde yürütülebilmesi için gerekli hazırlıkları yaptığı ve eksiklikleri

Mahkemenin bu suretle de belirlenmesi olanağı yoksa ilk usul işleminin yapıldığı yer mahkemesi yetkilidir.”

⁴⁹⁹ Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 303 (kısaca: *Vergi Kaçakçılığı Suçu*).

giderdiği devredir⁵⁰⁰. Bu devrede kural olarak taraflar bir araya gelmez; mahkeme de delillerin değerlendirilmesine yönelik işlemlere başlamaz. Duruşma hazırlığı devresinde mahkeme tarafından yapılmasına karar verilen işlemler, tensip zaptı adı verilen bir tutanağa bağlanmaktadır.

Duruşmaya hazırlık devresinde öncelikle iddianameyi alan mahkeme, iddianameyi CMK 239. maddesi bakımından değerlendirerek iddianamenin iadesi veya reddi yönünde bir karar verir. Eğer iddianamenin iadesi sebeplerinden biri mevcutsa, iddianamenin iadesi kararı verecek ve bu durumda kovuşturma evresi başlamadan sona ermiş olacaktır. Mahkemenin iddianameyi kabul etmesi ile beraber kovuşturma evresi başlayacaktır.

İddianamenin kabulünden sonra mahkeme, duruşmanın yürütülmesi için gerekli diğer işlemlerin yapılmasına geçecektir. Duruşma hazırlığı devresinde temel amaç duruşmanın kesintisiz yürütülmesini sağlamak olduğundan bu devrede maddi gerçeğin ortaya çıkarılması değil; ortaya çıkarılması için gerekli şartların hazırlanması söz konusudur. Bu amaçla her ne kadar delillerin soruşturma evresinde toplanması temel esas olsa da resen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak gerek resen gerekse sanık veya katılanın talebi üzerine mahkeme toplanmasına gerek gördüğü delillerin dosya kapsamına girmesi için gerekli kararları duruşma hazırlığı devresinde alabilecektir. Örneğin, sahte fatura kullandığı iddia edilen sanık hakkında düzenlenen iddianame sonucu açılan davada, bu faturaları düzenlediği iddia edilen diğer mükellef hakkında vergi incelemesi yapılıp yapılmadığı her bir mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinden sorulmalı; inceleme yapılmışsa raporlar ve dava açılmışsa açılan dava dosyası görülecek dava dosyasının kapsamına alınmalıdır.

Duruşma hazırlığı devresinde gerekli görülen tüm delillerin dosyaya girmesi ve tartışılması için gereken işlemlerin yapılması, yargılamanın gereksiz yere uzamasını engelleyecektir. Öte yandan, vergi yargılamasında delil niteliği taşıyan ve tartışılacak çapraz inceleme raporları, vergi dairesi raporlarına dayanak olan yoklama fişi ve diğer

⁵⁰⁰ V.Ö. Özbek vd., *age.*, s. 587; F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *age.*, s. 718; B. Öztürk vd., *age.*, s. 632; M. Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s. 319.

tutanaklar, hesap ve kayıt ve defter gibi delillerin duruşmaya başlamadan önce saptanarak dosya kapsamına alınması; dosyanın anlaşılması bakımından da hâkimlere ve bilirkişilere kolaylık sağlayacaktır. Ancak, uygulamada evrakın her bir celsede parça parça istenmesi, ilk celselerde dinlenen tanıklara sonradan gelen evrak hakkında detaylı soru sorulamaması yahut tanıkların tekrar dinlenmesine karar verilmesi; dosya bilirkişiye gönderildikten sonra ek tutanak veya kayıtların gelmesi, bu kayıtlardan sonra tekrar bilirkişiye gönderilmesi gibi durumlar sebebiyle yargılama oldukça uzamakta; ya da verilen kararlar eksik inceleme sebebiyle üst yargılama makamı tarafından bozulmaktadır. Bu nedenle, duruşma hazırlığı devresinde öncelikle karşıt inceleme raporlarının, varsa banka kayıtlarının, vergi dairesinden istenecek tüm kayıt ve tutanakların istenmesi tensip zaptına bağlanmalıdır.

Bunların dışında, duruşma hazırlığı devresinde, esas olarak duruşmada yapılması gereken yargılama işlemlerinin yapılması kural olarak mümkün değildir. Örneğin dosyadaki mevcut delillerin tartışılması yahut yeni delillerin dosya kapsamına alınarak duruşma hazırlığı devresinde tartışılması, tanık dinlenmesi gibi işlemler yapılmamaktadır. Ancak, CMK 180. maddesinde sayılan istisnai bazı durumlarda kanun koyucu tanık veya bilirkişinin duruşma hazırlığı devresinde dinlenmesine izin verilmiştir. Bu hâller, hastalık, malûllük veya giderilmesi olanağı olmayan başka bir engelin bulunması ve dinlenecek tanığın konutunun yetkili mahkemenin yargı çevresi dışında olması şeklinde sayılabilir. Delillerin doğrudan doğruya olması ve duruşmanın yüz yüze yapılması ilkesinin istisnası olan bu hâllerde tanık veya bilirkişinin naiple veya istinabe yoluyla dinlenmesi mümkündür⁵⁰¹; ancak SEGBİS⁵⁰² yöntemiyle dinlenmesi olanaklı ise bu şekilde dinlenmelidir. Tanığın istinabe yoluyla dinlenmesi söz konusu ise çağrı kâğıdının da istinabe olunan mahkeme tarafından düzenlenmesi gerekmektedir⁵⁰³.

⁵⁰¹ Naip hâkimlik veya diğer adıyla niyabet, mahkemenin heyet olarak yapması gereken bir işlemin, üye hâkimlerden birisinin görevlendirilmesi ile yapılması anlamına gelmekte iken istinabe, bir mahkemenin farklı bir yerde yapılacak işlemin yerine getirilmesi için, işlemin yapılacağı yer mahkemesinin görevlendirilmesi anlamına gelmektedir. *Y. Ünver ve H. Hakeri, age., s. 66.*

⁵⁰² SEGBİS, UYAP Bilişim Sisteminde ses ve görüntünün aynı anda elektronik ortamda iletildiği, kaydedildiği ve saklandığı Ses ve Görüntü Bilişim Sistemini ifade etmektedir.

⁵⁰³ “Savunma olanağının en kolay ve külfetsiz olarak sağlanması ilkesine aykırı olarak yargı çevresi dışındaki sanıklara doğrudan açıklamalı davetiye çıkarılması ile yetinip mahkûmiyet kararı verilmesi

Dosyadaki eksiklikler giderildikten sonra, mahkeme duruşma günü ve saatini belirleyerek ilgili kişilere çağrı kâğıdı gönderecektir. İlgili kişiler, sanık, müdafî, tanık ve bilirkişiler ile suçtan zarar görendir⁵⁰⁴. Sanık, suça konu fiili işlediği iddia edilen kişidir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçu bakımından sanığın vergi mükellefi veya sorumlusu olma şartı bulunmamaktadır. Vergi mahremiyetini ihlâl ve mükellefin özel işlerini yapma suçunda ise suçu işleyen kamu görevlisi sanık sıfatını almaktadır. Suçtan zarar gören kişi ise vergi kaçakçılığı ile mükellefin özel işlerini yapma suçlarında vergi idaresi; vergi mahremiyetinin ihlâli suçunda ise mahremiyeti ihlâl edilen mükelleftir. Vergi kaçakçılığı suçunda vergi idaresinin katılan sıfatı ile müdahale hakkı bulunmaktadır⁵⁰⁵. Yargıtay, vergi kaçakçılığı suçunda idareye çağrı kâğıdının gönderilmemesini bozma sebebi olarak kabul etmektedir⁵⁰⁶.

Sanığa tebliğ edilecek çağrı kâğıdının CMK 176. maddesine uygun şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Buna göre, çağrı kâğıdına iddianame eklenmeli; tutuklu olmayan sanığa gelmediği takdirde zorla getirileceği bildirilmelidir. Çağrı kâğıdının Tebligat Kanunu hükümlerine uygun şekilde tebliğ edilmesi gerekmektedir. Sanık veya müdafinin telefon veya e-posta ile davet edilmesi veya bilgilendirme yapılması halinde çağrı kâğıdına uygulanan sonuçlar bu bildirimde uygulanamaz. Sanığa çağrı kâğıdının gönderilmemesi veya gönderilen çağrı kâğıdının usulüne uygun olmaması, sanığın savunma hakkının kısıtlanması sonucunu doğuracağından bozma sebebi olarak kabul edilmektedir⁵⁰⁷. Çağrı kâğıdının tebliğ tarihi ile duruşma günü arasında en az bir hafta

usul ve yasaya aykırıdır.” Y 10. CD, 20.03.2006 T., 306/4005 S. Kararı, Aktaran: Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 589, dipnot 151.

⁵⁰⁴ V.Ö. Özbek vd., *age.*, s. 588; F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *age.*, s. 707.

⁵⁰⁵ Ü. S. Üstün, *Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*, s. 314; M. Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s. 316.

⁵⁰⁶ “*Katılan vekilinin sanık hakkında yasal defter ve belgeleri gizlemek suçundan açılan kamu davasına katıldığı ancak katılma kararından sonra 20.06.2006 tarihli iddianame ile açılıp eldeki dosya ile birleştirilen sahte fatura düzenlemek suçuna ilişkin kamu davası yönüyle 5271 sayılı CMK.nın 234/(1) b)1.maddesinde belirtildiği üzere; "duruşmadan haberdar edilme" hakkına haiz olan şikayetçi idarenin aynı Yasanın 233/(1). maddesi uyarınca çağrı kâğıdı ile çağrılıp dinlenerek aynı yasanın 238/2. maddesi gereğince davaya katılmak isteyip istemediği sorularak sonucuna göre davaya katılma hususunda bir karar verilmesi gerektiği gözetilmeden yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması, yasaya aykırı olduğundan kararın bozulmasına...*” Y 11. CD E.2010/10787 K.2011/1410 T.15.03.2011, <https://legalbank.net/>, (25.01.2022).

⁵⁰⁷ “*Anayasa'nın 36. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde belirtilen adil yargılanma hakkı göz önünde bulundurularak, ticareti terk suçlarında duruşmaya çağrı kâğıdının ya da mahkeme kararının sanığın terk ettiği ileri sürülen adresine Tebligat Kanunu'nun 35. maddesine*

süre bulunmalıdır. Bu sürenin verilmemesi halinde, CMK 190. madde gereği sanığın duruşmaya ara verilmesini isteme hakkı bulunmaktadır. Bu hakkının sanığa hatırlatılmaması, adil yargılama hakkının ihlâli olarak kabul edilmektedir⁵⁰⁸. Çağrı kâğıdının usulüne uygun olarak tebliğ edilmediğinin daha sonraki celsede fark edilmesi hâlinde, hukuka aykırılığın giderilerek sanığın sorgusunun tekrar yapılması mümkündür⁵⁰⁹.

Duruşma hazırlığı devresinde verilen kararlar tensip zaptına bağlanarak buradaki kararların duruşma gününe kadar yerine getirilmesi beklenmektedir. Ancak dosyadaki eksikliklerin duruşma gününe kadar tamamlanmaması halinde, vazgeçilmesi mümkün olmayan bir delil söz konusu ise duruşmaya ara verilerek eksikliklerin tamamlanması beklenebilmektedir. Nitekim uygulamada çoğu kez mahkeme tarafından istenen evrakın belirlenen duruşma gününde gelmediği görülmektedir. Yine, dosyadaki bir eksikliğin duruşma hazırlığı sona erdikten sonra, duruşma sırasında fark edilmesi mümkündür. Ceza yargılamasında resen araştırma ilkesi gereği, hüküm verilene kadar dosyadaki eksikliklerin giderilmesi için gerekli delillerin mahkeme tarafından toplanması mümkün olduğu gibi, taraflar da her zaman değerlendirilmesini talep ettikleri delilleri öne sürebilirler.

göre, tebliğ edilmesi geçersiz olup, savunma hakkının kısıtlanması sonucunu doğuracağından ... yeniden usulüne uygun olarak duruşmaya çağrı kâğıdının tebliğini müteakip yargulamaya devam edilmesi gerekir.” Y. 11. CD E.2012/20661 K.2013/14238 T.03.10.2013 S. Kararı; benzer yönde Y. 10. CD., 10.12.2015 E., 2015/4957 E., 2015/33241 K. Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/>; (25.01.2022).

⁵⁰⁸ V.Ö. Özbek vd., *age.*, s. 588; Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 589; “*Kanun koyucu da, CMK'nın 176. maddesinde iddianamenin çağrı kâğıdı ile birlikte sanığa tebliğini ve savunması hazırlanmasına imkan sağlanmak üzere tebliğ ile duruşma günü arasında en az bir hafta süre bulunmasını öngörmüş, ayrıca 191. madde ile sanığın üzerine atılı suçu ayrıntılarıyla öğrenmesi ve savunma hakkını en iyi şekilde kullanması için iddianamenin okunması zorunluluğunu getirmiştir. Söz konusu düzenlemeler savunma ve yapılan isnadı öğrenme hakkı kapsamında olup, sanığın hakkındaki suçlamalardan haberdar olması ve daha etkili savunma yapması amaçlanmaktadır.” Y. CGK E.2019/310 K.2019/509 T.27.06.2019; Aynı yönde Y. CGK E.2011/1-157 K.2011/223 T.15.11.2011 ve Y. 8. CD E.2007/8557 K.2008/6567 T.29.05.2008; Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/>, (25.01.2022).*

⁵⁰⁹ “*Bir haftalık süreye uyulmaksızın ve duruşmaya ara verilmesini isteme hakkı olduğu hatırlatılmaksızın sanığın savunmasının alındığı bir durumda, çağrı kâğıdının tebliğinden itibaren en az bir hafta geçtikten sonra olması koşuluyla yapılacak başka bir oturumda bunun farkına varılarak, sanığın usulüne uygun olarak tekrar savunmasının alınması halinde ise bu aykırılık giderilmiş olacaktır.” Y. CGK E.2011/1-157 K.2011/223 T.15.11.2011, <https://legalbank.net/>, (25.01.2022).*

3.1.2.2. Duruşma Devresi

Mahkeme tarafından belirlenen gün ve saatte duruşma devresi başlayacaktır. Duruşma, ceza muhakemesi sürecinin en önemli kısmı olarak kabul edilmektedir. Duruşma başlayana kadar yapılan soruşturma işlemleri ile duruşma hazırlığı devresinde yapılan işlemler, muhakemeyi duruşmaya hazırlamaktadır. Duruşmadan önce, soruşturma evresinde veya duruşma hazırlığında yapılan işlemlerde yapılan bir hatanın veya tespit edilen bir eksikliğin duruşma devresinde giderilmesi mümkündür. Duruşma devresi ise esasa ilişkin tüm işlemlerin yapıldığı, delillerin ortaya konulması ve tartışılmasıyla maddi gerçeğe en çok yaklaşıldığı devredir. Duruşma devresinin sonunda, mahkeme ulaştığına kanaat ettiği maddi gerçeğe göre fail ve fiil hakkında bir hüküm kurarak muhakeme evresinin ilk kısmını sonuçlandırmaktadır. Duruşmanın başlangıcından hüküm verilene kadar tüm süreç, CMK hükümleri ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Belirtmek gerekir ki, CMK'nın duruşma düzenine ilişkin hükümleri, adil yargılanma hakkı ile yakından ilişkili olup bu hükümlere uyulmaması bozma sebebi olarak kabul edilmektedir⁵¹⁰.

Vergi suçlarının yargılama sürecini vergi kabahatlerinin yargılama sürecinden ayıran en önemli farklardan birisi de duruşma devresidir. Buna göre, vergi suçlarının yargılanarak cezalandırılabilmesi için, CMK'da yer alan usul kurallarına uygun olarak bir duruşma yapılması zorunludur. Oysa vergi kabahatleri, vergi mahkemelerinde yargılandığından duruşma yapılması kesilen cezanın miktarına bağlıdır.⁵¹¹ Belirli bir parasal sınırnın (2022 yılı için 77.000 TL⁵¹²) altında kalan yargılamalarda duruşma yapılması, hâkimin bu yönde karar vermesine veya tarafların duruşma istemini kabul etmesine bağlıdır. Belirli parasal sınırnın (2022 yılı için 77.000 TL) üstünde ise tarafların talebi hâlinde duruşma yapılması zorunludur; ancak tarafların duruşma talebinde

⁵¹⁰ B. Öztürk vd., *age.*, s. 636.

⁵¹¹ Parasal sınırnın belirlenmesinde, ilgili inceleme raporuna binaen yapılan tarhiyat ve cezaların toplamı dikkate alınacaktır. Örneğin, 20.000 TL vergi aşı, 60.000 TL vergi ziyat cezası ile 12.850 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde, duruşma sınırının belirlenmesinde toplam tutar olan 92.850 TL dikkate alınarak, talep hâlinde duruşma yapılacaktır.

⁵¹² Belirlenen tutar, İYUK Ek Madde 1 uyarınca, Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

bulunmaması hâlinde duruşma yapılmasına gerek olup olmadığına mahkeme karar verecektir⁵¹³.

Vergi suçlarının yargılanması bakımından ise duruşma yapılması sanık bakımından temel bir hak ve yükümlülüktür⁵¹⁴. Dolayısıyla kanunen sayılan hâller dışında duruşmasız ceza yargılaması yapılabilmesi mümkün değildir. Burada, işlenen suç için öngörülen cezanın ne olduğunun veya öngörülen ceza miktarının önemi yoktur. Ayrıca, ziyaa uğrayan vergi miktarının da duruşma yapılıp yapılmaması yönünden önemi yoktur. Yani sahte belge kullanan kişi 1.000 TL vergiyi ziyaa uğratsa da 1.000.000 TL vergiyi ziyaa uğratsa da sahte belge kullanma suçunun yargılamasının duruşmalı yapılması kanuni bir zorunluluktur.

Tablo 1: Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında Duruşma

Vergi Kabahatlerinde Duruşma	Vergi Suçlarında Duruşma
Aksine karar olmadıkça 77.000 TL'nin altındaki davalarda duruşma yapılmaz, üzerindeki davalarda ise tarafların talebi üzerine duruşma yapılır.	Zararın miktarı ne kadar olursa olsun duruşma yapılması zorunludur.
Kabahati işleyeninin duruşmaya katılması zorunlu değildir.	Sanığın duruşmaya katılması kural olarak zorunludur.
Resen araştırma ilkesi geçerlidir	Resen araştırma ilkesi geçerlidir
Olayla doğrudan ilgisi olmayan tanık dinlenmez	Tanık dinlenebilir

⁵¹³ Bu durum, öğretide vergi kabahatlerinin de cezai nitelik taşıdığı; dolayısıyla vergi cezaları için açılan davaların da adil yargılanma hakkının korunmasından yararlanması gerektiği yönünde eleştirilmektedir. AİHM, 2006 Tarihli Jussila kararında idari vergi cezalarının duruşmasız yargılanmasını 6. maddeye aykırı bulmamış iken, 2014 Tarihli Pakozdi kararında kişinin savunma hakkını gereği gibi kullanabilmesi için savunma hakkı verilmesi gerektiğini ifade ederek sözlü duruşma yapılmadan verilen kararı 6. maddeye aykırı bulmuştur. Pakozdi v. Hungary, B.No: 51269/07, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-148176>; Jussila v. Finland, B.No: 73053/01, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78135>, (23.02.2022); Billur Yaltı, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2007, Sayı 225, s. 7-20; Ayşe Nil Tosun, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Kararlarından Pakozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2017, Sayı 7 (2), 83-94.

⁵¹⁴ Uğur Ersoy, “Ceza Muhakemesinde In Absentia Duruşma Yapılması Ve Mahkûmiyet Kararı Verilmesi Üzerine Bazı Düşünceler”, *SDÜHFD*, Yıl 2020, Cilt 10, Sayı 1, s. 54; Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 230.

Vergi idaresi tarafından kesilen cezanın hukuka uygun olup olmadığı araştırılır	Maddi gerçek araştırılır
---	--------------------------

Duruşma devresi, sanık ve müdafinin hazır bulunup bulunmadığı ve çağrılan tanık ve bilirkişilerin gelip gelmediğinin tespiti ile başlamaktadır. Bu tespitten sonra, mahkeme iddianamenin kabulü kararını okuyarak duruşmanın başladığını açıklamaktadır. Duruşmanın en önemli özelliklerinden biri, herkese açık olmasıdır. Aleniyet ilkesi olarak da adlandırılan duruşmanın herkese açık olması kuralı, adil yargılanma ve savunma hakkının gereği gibi kullanılması bakımından modern ceza muhakemesi hukukunun en önemli prensiplerinden biridir. Duruşmanın kural olarak herkese açık olmasından kasıt; isteyen herkesin duruşma salonuna katılarak duruşmayı izleyebilme hakkına sahip olması anlamına gelmektedir.

Her ilkede olduğu gibi, aleniyet ilkesinin uygulanması bakımından da bazı istisna ve sınırlar mevcuttur. Bu istisna ve sınırlar, temel bir insan hakkı olan adil yargılanma hakkını kısıtladığından; ancak anayasa, uluslararası anlaşma veya kanun ile belirlenmesi gerekmektedir. Türk Ceza Muhakemesi hukukunda da duruşmanın açıklığı CMK 182. ve 185. maddelerinde belirlenmiştir. CMK 182. maddesine göre, “*genel ahlâkın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hâllerde, duruşmanın bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına mahkemece karar verilebilir*”. Görüldüğü üzere duruşmanın kapalı yapılabilmesi için mahkeme kararına ihtiyaç bulunmaktadır. Ancak CMK 182/3 hükmüne göre, kapalı duruşma yapılması halinde dahi gerekçeli karar ve hüküm açık duruşmada açıklanacaktır. Buna ek olarak, CMK 185. maddesine göre, sanık 18 yaşını doldurmamış ise duruşma kapalı olarak yapılacaktır. 185. maddedeki kapalı duruşmanın 182. maddede öngörülenden iki farkı bulunmaktadır. İlk fark, 182. maddede bir mahkeme kararı ile kapalı duruşma yapılması kararı verildiği hâlde, 185. maddede mahkeme kararına ihtiyaç olmadan, kanunen kapalı duruşma yapılmaktadır. Diğer fark ise 182. maddeye göre kapalı yapılan duruşmalarda hüküm açık duruşmada verilmekte iken 185. maddeye göre kapalı yapılan duruşmada hüküm de kapalı duruşmada açıklanmaktadır.

Bunun dışında, duruşmanın açık olması demek, duruşmanın kayıt altına alınabilmesi anlamına gelmemektedir. Nitekim kanun koyucu CMK 183. maddesi ile duruşma salonunda her türlü sesli veya görüntülü kayıt veya nakil olanağı sağlayan aletlerin kullanılmasını yasaklamıştır. Duruşmanın açıklığı esas kural olmakla beraber fiziki imkânsızlık veya olağanüstü durumların varlığı hâlinde duruşmanın açıklığı prensibi ihlâl edilmiş sayılmamaktadır. Örneğin izleyici sayısının fazlalığı nedeniyle duruşma salonunun dolmuş olması yahut COVID-19 pandemisi döneminde salgın hastalıklar nedeniyle duruşmanın seyircilere kısıtlanması bu durumlara örnek olarak gösterilebilir⁵¹⁵.

Duruşmanın kapalı olması, duruşmada hazır olma hak ve yükümlülüğü olan tarafları değil, davanın dışındaki üçüncü kişileri etkilemektedir. Dolayısıyla duruşmada hazır bulunması gereken cumhuriyet savcısı, sanık ve müdafî ile katılan ve vekilinin her hâlükârda duruşmada bulunması ve yargılamanın yürüyüşüne etki etme hakları bulunmaktadır. Çalışmanın devamında, vergi suçlarının yargılanması bakımından duruşmaya katılma hak ve yetkisi bulunan taraflar ile duruşmada kullanabilecekleri haklar daha detaylı olarak incelenecektir.

3.1.2.2.1. Duruşmada Hazır Bulunması Gerekenler

Duruşmada hazır bulunması gerekenler ile duruşmaya katılma hakkı olanlar birbirinden farklıdır. Duruşmada hazır bulunması gerekenlerden kasıt, duruşmanın yapılabilmesi için mutlaka bulunması gereken kişilerdir. Bu kişiler, CMK'nın 188. maddesinde hükme katılacak hâkimler, cumhuriyet savcısı, zabıt kâtibi ve zorunlu müdafiliğin olduğu hâllerde müdafî olarak sayılmıştır. Vergi suçları, asliye ceza mahkemelerinde yargılandığından, mahkeme makamı tek hâkimden oluşmaktadır. Öte

⁵¹⁵ “Örneğin Bayern Münih futbol kulübünün başkanı Uli Hoeness vergi kaçakçılığı sebebiyle yargılanmak istendiğinde pek çok kişi izlemek istemişti. (öyle ki) bütün izleyicilerin katılabilmesi için yargılamanın Bayern Münih'in stadyumunda yapılması gerekirdi. Yargılamanın adliye binasında bir odada yapılacağı açıktır. Pazar yerinde veya futbol alanında yargılama yapma imkânı sunulması aleniyet değildir, bilakis aleniyet duruşma salonundadır, yani duruşma salonu aleniyetidir. Eğer bu oda (duruşma salonu) sadece 30 kişilik yere sahipse otuz kişiden fazlası katılamayacaktır.” Christian Schrader, (Çeviren: İbrahim Aşık,) “Öffentlichkeit Von Gerichtsverhandlungen Und Gerichtsinformationen - Duruşmaların Aleni Olması ve Mahkemenin Bilgiye Ulaşması” *MÜHF – HAD*, Yıl 2017, Sayı 22 (1), s. 614.

yandan, vergi suçlarının alt sınırı beş yılı aşmadığından, zorunlu müdafilik uygulanmamaktadır⁵¹⁶. Dolayısıyla vergi suçlarının yargılanmasında duruşma evresinde hazır bulunması gerekenler hâkim, cumhuriyet savcısı ve zabıt kâtibidir.

Ceza yargılamasında yargılama sùjelerinden hâkim ve savcının duruşmada bulunması mutlak zorunlu iken diğerk yargılama sùjelerinin bulunması zorunlu olmamakla beraber duruşmada bulunma hakları bulunmaktadır. Hâkim ve savcı dışındaki sùjeler sanık ve müdafii ile katılan ve katılan vekili olarak kabul edilmektedir⁵¹⁷. Bunlar dışında bilirkişii ve uzmanlar da yargılamaya katılan kişiler arasında yer almaktadır. Vergi suçlarında sanık olarak vergi suçuna konu fiili işlediğı iddia edilen kişii/kişiler bulunmaktadır. Müdafii ise sanığın savunmasını yapan 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu hükümlerine göre avukat sıfatını haiz kişidir. Katılan ise savcının açtığı kamu davasında iddia makamında savcının yanında yer alma ve birtakım hak ve yetkileri kullanma talebi mahkeme tarafından kabul edilmiş kişidir. Vergi kaçakçılığı ve mükellefin özel işlerini yapma suçunda soruşturma evresinde suçtan zarar gören olarak yargılamaya katılan vergi idaresinin, kovuşturma evresinde katılma talebinde bulunma ve katılan sıfatı ile duruşmaya katılma hakkı bulunmaktadır⁵¹⁸. Vergi mahremiyetini ihlâl suçunda ise mahremiyeti ihlâl edilen mükellef usulüne uygun olarak katılma talebinde bulunarak

⁵¹⁶ CMK Madde 150: “Şüpheli veya sanıktan kendisine bir müdafii seçmesi istenir. Şüpheli veya sanık, müdafii seçebilecek durumda olmadığını beyan ederse, istemi halinde bir müdafii görevlendirilir.

Müdafii bulunmayan şüpheli veya sanık; çocuk, kendisini savunamayacak derecede malul veya sağır ve dilsiz ise, istemi aranmaksızın bir müdafii görevlendirilir.

Alt sınırı beş yıldan fazla hapis cezasını gerektiren suçlardan dolayı yapılan soruşturma ve kovuşturmada ikinci fıkra hükmü uygulanır.

Zorunlu müdafilikle ilgili diğerk hususlar, Türkiye Barolar Birliğinin görüşü alınarak çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.” Anılan hüküm uyarınca vergi suçlarının yargılanması sırasında müdafinin bulunması zorunlu değildir. Ancak vergi suçundan yargılanan sanığın 18 yaşının altında olması veya kendini savunmasına engel bir durumu mevcutsa müdafinin bulunması zorunludur.

⁵¹⁷ B. Öztürk vd., *age.*, s. 179; C. Şahin ve N. Göktürk, *age.*, s. 93; F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *age.*, s. 159.

⁵¹⁸ Ü.S. Üstün, *Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*, s. 318. “...Şikâyetçi kurum adına davaya katılma talebini içeren dilekçe sunan şikâyetçi vekilinin talebi hakkında karar verilmediğı anlaşılmalı; CMK'nin 237/2. maddesi gereğince şikâyetçi kurumun davaya katılan, vekilinin ise katılan vekili olarak kabulüyle...” Y. 11. CD., 2017/10297 E., 2021/13541 K., 27.12.2021 T Sayılı kararı; benzer yönde Y.11.CD., 2017/3511 E., 2021/12605 K., 15.12.2021 T.; 2017/12506 E., 2021/12183 K., 13.12.2021 T.; 2018/582 E., 2021/12218 K., 13.12.2021 T. Sayılı Kararları. Ayrıca usulüne uygun olarak katılma talebinde bulunmayan idarenin katılana tanınan usüli haklardan yararlanamayacağına ilişkin olarak bkz: Y. 11. CD., 2017/17653 E., 2021/12204 K., 13.12.2021 T. kararı. <https://legalbank.net>, (24.02.2021).

katılan sıfatını alabilecektir. Kaçakçılık suçlarında katılma talebi, uygulamada mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından yapılmaktadır. Katılan vekili ise kuruma bağlı olarak çalışan ve Avukatlık Kanunu hükümlerine göre avukat sıfatını haiz vekildir.

Duruşmaya katılan şüphelerin, duruşma sırasında kendilerine kanunen tanınan haklarını kullanabilmeleri gereklidir. Bu hakların savunma makamı tarafından olduğu kadar iddia makamında savcının yanında yer alan katılan tarafından kullanılabilmesi de önemlidir. Mahkeme tarafından taraflara haklarının kullandırılmaması bozma sebebi olarak kabul edilmektedir. Duruşmada bulunarak hakkını kullanması gereken ilk kişi şüphesiz sanıktır. CMK 193. maddesi gereğince, kural olarak sanık bulunmadan hakkında duruşma yapılamaz. Sanığın duruşmaya katılmaması hâlinde ise hakkında zorla getirme kararı verilecektir. Bu zorunluluğu, sorgu/sorgudan sonraki aşamalar bakımından ve müdafî olup olmaması bakımından değerlendirmek mümkündür.

Eğer sanığın sorgusu hiç yapılmamış ise kural olarak duruşmaya devam edilerek sanık hakkında karar verilemez. Ancak bu kuralın iki istisnası bulunmaktadır. Bu istisnalardan ilki CMK 193. maddesinin 2. fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, sorgusu yapılmamış olsa bile sanık hakkında, toplanan delillere göre mahkûmiyet dışında bir karar verilmesi gerektiği kanısına varılacak olursa, sorgusu yapılmamış olsa da sanığın yokluğunda hüküm verilebilir⁵¹⁹. AYM, yerleşmiş içtihatlarında ‘yargılamanın sonucunda değişiklik olmayacak ise’ duruşma yapılmadan karar verilebileceği yönünde karar vermiştir⁵²⁰. Bu durumu vergi suçlarının yargılanması özelinde yorumlamak

⁵¹⁹ U. Ersoy, *agm.*, s. 59.

⁵²⁰ “Ceza yargılamalarında duruşma açılması esas olmakla birlikte “istisnai bazı koşullarda” duruşma açılmamış olması yargılamanın adilliğini etkilemeyebilir. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında, 6352 sayılı Kanun hükümleri uyarınca verilen kovuşturmanın ertelenmesi kararının, uyumsuzluğun esasını çözmeyen ve bireyin suç işleyip işlemediğiyle ilişkili olmayan, Kanun’da öngörülen sürenin dolmasını müteakip açılan kamu davasının düşmesi sonucunu doğuran, usule ilişkin bir karar olduğuna dikkat çekmiş; böyle bir incelemenin duruşma açılmadan ve başvuru duruşmaya çağrılmadan yapılmış olmasının bir bütün olarak yargılamanın adilliğini etkilemediği sonucuna ulaşmıştır “ AYM, Ali Gürbüz, B. No: 2013/724, 25/6/2015 T. Sayılı Kararı; “Kanun’da uygulamanın nasıl yapılacağına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiş olmakla birlikte yargılamanın sonucunda bir değişiklik olmayacağına açıkça belli olduğu durumlarda duruşma yapılmaksızın dosya üzerinden kovuşturmanın ertelenmesi kararı verilmesinin söz konusu Kanun’un yargı hizmetlerinin hızlandırılması, ifade özgürlüğünün genişletilmesi ve bu kapsamda basın yayın yoluyla işlenen suçlara ilişkin açılan mevcut davaların sonlandırılması amacına matuf olduğu

gerekirse, özellikle kaçakçılık suçlarının yargılamasında dikkat edilmesi gereken hususlar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Örneğin vergi kaçakçılığı suçundan yapılan bir yargılamada dosyada mütalaa yokluğu veya zamanaşımı nedeniyle sorgusu yapılmamış sanık hakkında duruşmaya devamlı düşme kararı verilebilir. Yine kaçakçılık suçlarında aynı ticari ilişki kapsamında birden fazla takvim yılına yayılan suç işlenmesi söz konusu ise, suç sayısı birden fazla olmasına rağmen sanığın ilk dosyada sorgusunun yapılmış olması kaydıyla diğer dosyalarda sorgusunun yapılmamış olması hüküm verilmesine engel oluşturmayacaktır.

Diğer istisna ise CMK 195. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: “*Suç, yalnız veya birlikte adli para cezasını veya müsadereyi gerektirmekte ise; sanık gelmese bile duruşma yapılabilir*”. Ancak vergi suçları hakkında hapis cezası öngörüldüğünden bu istisna uygulanmayacaktır. Sanığın sorgusu yapılmış ise, ilerleyen celselere katılmasa dahi duruşmaya devam edilerek sanık hakkında mahkûmiyet dâhil olmak üzere hüküm kurulması mümkündür.

Birden fazla sanık bulunan veya bağlantı kararı verilerek birleştirilmiş dosyalarda, sanıklardan bazılarının olmaması hâlinde dosyaların ayrılmasına karar verilerek hazır bulunan sanıklar hakkında duruşmaya devam edilmelidir⁵²¹. Eğer kanunda sayılan istisnalar mevcut değilse, hazır bulunmayan sanık hakkında duruşmaya devam edilemeyecek, bu durumda kovuşturmanın ertelenmesi kararı verilerek duruşmanın başlaması için yeni bir tarih belirlenecektir. Sanık hazır olmadan duruşmaya başlanmış ise yapılan işlemler yapılmamış sayılmaktadır⁵²².

Sanığın duruşmada hazır bulunması kuralının bir diğer istisnası olan sanığın duruşmadan bağışık tutulması ise CMK 196. maddesinde düzenlenmiştir. Alt sınırı 5 yıl ve daha fazla olan suçlar hariç sanığın istinabe suretiyle sorguya çekilebilmesine izin

anlaşılacaktır... Başvurucu başvuruya konu şiir kitaplarını yayınlaması nedeniyle toplam 11 yıla yakın bir süre yargılanmış ve bu süre içerisinde defalarca mahkeme huzurunda savunma yapma fırsatı bulmuştur.” AYM, Fatih Taş, B. No: 2013/1461, 12/11/2014 T. Sayılı Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, (24.02.2022).

⁵²¹ U. Ersoy, *agm.*, s. 57.

⁵²² C. Şahin ve N. Göktürk, *age.*, s. 130; Burak Taş, “Ceza Muhakemesi Hukukunda İddianamenin Kabulü, Tensip Zaptı ve İlk Duruşma” *İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2020, Sayı 6 (2), s. 304.

verilmiştir. Vergi suçları için de öngörülen cezanın alt sınırı en fazla üç yıl olduğundan vergi suçlarından yargılanan sanığın sorgusunun istinabe suretiyle gerçekleştirilmesi mümkündür. Ayrıca, mahkemenin zorunlu gördüğü durumlarda sanığın sorgusunun SEGBİS ile yapılması da mümkündür. Ancak sanığın duruşmada bizzat hazır bulunma talebi varsa savunma hakkının kısıtlanmaması için duruşma SEGBİS yoluyla değil doğrudan yüz yüze yapılmalı; gerekirse duruşma ileri bir tarihe ertelenmelidir⁵²³.

Duruşmada hazır bulunması gereken diğer süje ise müdafidir. Müdafî bulunmakta ise, sanık bizzat duruşmada olmasa dahi müdafî tüm oturumlara katılabilecek, savunma hakkı müdafî tarafından kullanılabilir⁵²⁴. Ancak CMK 188. maddesi gereği müdafinin mazeretsiz olarak duruşmaya gelmemesi veya duruşmayı terk etmesi halinde duruşmaya devam edilebilir.

Duruşmada hazır bulunması zorunlu olmasa da duruşmaya katılma hakkı olanlar ise katılan ve vekilidir. Vergi kaçakçılığı ve mükellefin özel işlerini yapma suçunda katılan vergi idaresi olduğundan vekil aracılığı ile temsil edilmektedir. Ancak vergi mahremiyetini ihlâl suçunda mahremiyeti ihlâl edilen mükellef ister vekil aracılığıyla ister bizzat katılma talebinde bulunabilecektir.

Bu kişiler dışında sayılanların yargılama süjesi olarak kabulü söz konusu olmadığından yargılamaya doğrudan etki etme imkânları bulunmamaktadır. Örneğin sanığın mali müşaviri veya vergi suçu raporunu düzenleyen müfettişin katılan veya vekil

⁵²³ AYM, sanığın duruşmada bizzat bulunma talebinin reddedilmesi kararını elverişlilik, gereklilik ve orantılılık kriterleri bakımından değerlendirmeye tabi tutmaktadır. *“Bu çerçevede derece mahkemelerince hiçbir alternatif değerlendirilmeden ve olaya özgü somut gerekçeler de sunulmadan doğrudan başvurunun duruşmada hazır bulunma talebinin reddedilmesi, devam eden oturumlarda da başvurunun ve müdafinin duruşmada hazır bulunmaya dair taleplerinin değerlendirilmemesi, en uygun aracın seçilmemesi sebebiyle müdahalenin gerekli olmadığı sonucunu doğurmuştur. Dolayısıyla başvurunun esas hakkında işlemlerin yapıldığı duruşmalarda hazır bulunma talebinin reddedilmesinin, sonrasında da benzer talepler dikkate alınmaksızın SEGBİS aracılığı ile duruşmaya katılmasının sağlanmaya çalışılmasının zorunlu olduğu derece mahkemelerince somut bir biçimde ortaya konulmadığı için müdahalenin gerekli olmadığı sonucuna varılmıştır.”* AYM, C.Ö., B. No: 2018/21788, 11/3/2021, § 72; benzer yönde Enes Yıldız, B. No: 2019/33803, 3/2/2022; Hanife Özen, B. No: 2019/18228, 3/2/2022; Deniz Şah, B. No: 2019/15069, 3/2/2022 T. Sayılı Kararları, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, (24.02.2022).

⁵²⁴ Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s.230.

sıfatı almaları mümkün değildir. Bu kişilerin bilgisine başvurulacak ise mahkemenin bunları tanık sıfatı ile dinlemesi mümkündür.

Duruşmada hazır bulunan yargılama süjeleri, iddia ettikleri olayları kanıtlamak için her türlü kanuni delilin toplanmasını isteme hakkına sahiptirler. Mahkeme de gerek tarafların talebi üzerine gerekse resen maddi gerçeğe ulaşmak için ihtiyaç duyduğu her türlü delilin toplanmasına karar verebilecektir. Bu delillerin neler olduğu elbette her somut olayda değişmekle beraber vergi suçlarının yargılanması bakımından toplanması gereken belli başlı bazı deliller bulunmaktadır. Vergi suçlarının yargılanması sonucunda verilen kararların büyük bir kısmı ‘eksik inceleme ile hüküm kurulması’ sebebiyle bozulmaktadır. Bu nedenle, her bir suç türü bakımından toplanması gereken önemli bazı deliller ayrıca ele alınacaktır.

3.1.2.2.1. Delillerin Ortaya Konması

Sanığın sorgusu tamamlandıktan sonra, delillerin ortaya konmasına başlanmaktadır. Delillerin ortaya konması demek, duruşma başlayana dek toplanmış olan delillerin mahkeme huzurunda tartışılması ve ihtiyaç duyulması hâlinde ek delillerin toplanması anlamına gelmektedir. Delillerin tartışılmasından kasıt ise toplanan her bir delil hakkında önce iddia, sonra savunma makamına bir diyeceklerinin olup olmadığının sorulmasıdır. Taraflar, ortaya konulan delilleri inceleme ve bu delillere itiraz etmek hakkına sahiptir. Örneğin kaçakçılık suçu için sanık, inceleme raporunda faturanın kesilmesine sebep olacak bir teslimin olmadığı yönündeki tespite itiraz ederek teslimi ilgili firma ile yaptığı görüşmeleri veya e-postalarını mahkemeye sunarak veya ilgili firmanın temsilcisini tanık göstererek savunma yapabilecektir. Bilirkişi veya uzmanın duruşmada dinlenmesini talep edebilecek, tanık; bilirkişi ve uzmana CMK hükümlerine uygun olarak soru sorabilecektir⁵²⁵. Her olayda, ortaya konan her bir delilin tartışılması savunma hakkının kullanılabilmesi ve maddi gerçeğe ulaşılabilmesi bakımından önem arz etmektedir.

⁵²⁵ “Bilirkişinin veya uzmanın duruşmada dinlenmesini talep hakkı, doğrudan soru sorma hakkı ile ilişkili olduğundan, dinlenme talebinin reddi savunma hakkının kısıtlanması anlamına gelmektedir.” B. Öztürk vd., *age.*, s. 641.

CMK, bazı delillerin tartışılması bakımından özel usul hükümleri öngörmüştür. Örneğin, tanık dinlenmesi sırasında tarafların tanığa soru sorma hakkı bulunmaktadır. Bu hak, tanık delilin tartışılması ve tanık ifadesindeki yanlış, eksik veya çelişkiler varsa bunların giderilmesi, olayın daha iyi anlaşılabilmesi için gereklidir. Hâkim, savcı ve müdafî tanığa doğrudan sorma hakkına sahip iken sanık, bilirkişi ve mağdur, soru sorma hakkını hâkim aracılığı ile kullanabilmektedir. Bir başka örnek ise bilirkişi raporuna itiraz hakkı, mahkeme tarafından taraflara verilen süre içinde kullanılmaktadır. Bunun gibi hükümler, duruşma düzeninin sağlanması, tarafların haklarını korumak ve yargılamanın uzamasını engellemek amacıyla öngörülmüş olup delillerin ortaya konması veya tartışılması hakkını ihlâl etmemektedir.

Daha önce de ifade edildiği gibi, ceza muhakemesinde delil serbestisi ilkesi gereği, her türlü delil ispat vasıtası olarak kullanılabilir. Bu serbestinin sınırları ise yine kanun hükümler ile çizilmiştir. Ortaya konulmak istenen bir delilin reddedilmesi, ancak CMK 206. maddesinin 2. fıkrasında yazılı üç hâlde reddedilecektir: delilin kanuna aykırı elde edilmesi, delil ile ispat edilmek istenen olayın karara etkisinin olmaması ve istemin sadece davayı uzatmak amacıyla yapılmış olması. Bu üç hâlin dışında, taraflar istedikleri delili kullanabilirler.

Vergi suçlarının yargılanması, delillerin ortaya konması bakımından CMK hükümlerine tabi olduğundan vergi kabahatlerinin yargılanması bakımından getirilen sınırlamalara tabi değildir. Vergi mahkemelerinde yapılan yargılamanın aksine, ceza mahkemelerinde CMK hükümlerine uygun olmak şartıyla her türlü tanık dinlenebilir. Vergi mahkemelerinin tanık dinleyip dinleyemeyeceği tartışmalı olmakla beraber uygulamada vergi mahkemeleri tanık dinlememektedir⁵²⁶. Oysa vergi suçlarının

⁵²⁶ Malik Günday, “Vergi Yargılamasında Duruşma ve İnceleme Elemanlarının Dinlenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2009, Sayı 251, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (21.02.2022). VUK 3. maddesinde yer alan “vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” hükmü, vergi mahkemelerinin tanık dinleyip dinleyemeyeceği yönündeki tartışmalara yol açmıştır. Bir görüşe göre, vergi yargısında İYUK hükümleri geçerli olduğundan VUK 3. maddesi vergi mahkemelerinde yapılan yargılamayı kapsamaz ve bu nedenle vergi mahkemelerinde tanık dinlenemez. İlhami Öztürk, “Vergi Yargılamasında Tanıklık Müessesesinin Yeri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2007, Sayı 225, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (28.02.2022). Aksi yöndeki görüşe göre ise İYUK 1. maddenin 2. fıkrasında yer alan hüküm nedeniyle VUK 3. maddesi vergi mahkemelerinde yapılan yargılama bakımından özel hüküm niteliğinde olup vergi mahkemeleri vergiyi doğuran olayla ilgisi açık ve tabi olan kişileri tanık olarak

yargılamasında tanık dinlenebilir, kanuna uygun elde edilmiş olmak kaydıyla her türlü belge, bilgi, telefon görüşmesi kayıtları, e-posta kayıtları, keşif, bilirkişi incelemesi gibi her türlü delile başvurulabilir. Başvurulacak delil türleri, sayılanlarla sınırlı olmayı hangi delillerin kullanılacağı her bir somut olayın özelliğine göre değişiklik arz edecektir.

3.1.2.2.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Delillerin Ortaya Konması

Vergi kaçakçılığı suçlarının yargılaması sırasında kanuna uygun elde edilmiş olmak kaydıyla her türlü delilin kullanılması mümkündür. Ancak burada delilin kanuna uygun elde edilmiş olması, yargılamanın adil yürütülmesi bakımından özellikle önemlidir. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçları özelinde delillerin kanuniliği bakımından önem arz eden husus delillerin VUK 147 vd. maddeleri kapsamında düzenlenen ‘vergisel arama’ sonucunda elde edilmiş olmasıdır. Yargıtay, vergi kaçakçılığı suçu şüphesi doğduğunda, gecikmesinde sakınca bulunan hâllerin varlığı söz konusu değilse aramanın CMK hükümlerine göre değil, VUK hükümlerine göre yapılmış olması gerektiği görüşündedir⁵²⁷. Dolayısıyla acil olmayan bir durum olmamasına rağmen CMK hükümlerine göre arama yapılması halinde elde edilen deliller kanunilik ilkesine aykırı kabul edildiğinden hükme esas alınamayacaktır. Ayrıca, VUK 147 vd. hükümlerine uyulmaması hâlinde de yapılan arama işlemi hukuka aykırı kabul edilerek elde edilen deliller hükme esas alınamayacaktır. Örneğin, arama sırasında defter ve belgelerin mühürlü kaplarda daireye nakledilmesi halinde, mühürlü evrakın açılması sırasında mükellefin veya temsilcisinin bulunması, aramanın ve dolayısıyla aramada elde

dinleyebilir. Leyla Özkaya, “Vergi İncelemesine Yetkililerin Tanıklığı Üzerine, Vergi İncelemesine Yetkililerin Tanıklığı Üzerine”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl 2022, Sayı 269, s. 38.

⁵²⁷ “Emniyet Müdürlüğü görevlileri tarafından, sanığın, 213 sayılı VUK'nin 359/b maddesi kapsamında kalan suçu işlediğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğu ilişkin bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 sayılı Kanun'un 142 ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemi gerçekleştirilmesine imkân sağlaması gerekirdi.” Y 11. CD 2018/708 E., 2020/2602 K., 02.06.2020 T.; benzer yönde Y 11. CD 2016/4454 E., 2016/4380 K., 11.05.2016 T. Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/>, (24.03.2022).

edilen kaçakçılık delillerinin hukuka uygun olarak kabul edilmesi için önem taşımaktadır⁵²⁸.

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller, VUK 359. maddesinde 4 bent hâlinde düzenlenmiştir. Bentler, suça konu fiiller hakkında öngörülen cezaların ağırlığı bakımından ayrıma tabi tutulmuştur. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılarak suça konu fiilin işlenip işlenmediği veya suç unsurlarının ve dava şartının gerçekleşip gerçekleşmediği, gerçekleştirilen fiilin 359. maddede yer alan fiillerden hangisi olduğunun tespiti gibi hususlar bakımından delillerin ortaya konması ve tartışılması önem arz etmektedir. Kaçakçılık suçlarındaki en temel delil ve çoğu kez iddianın dayanağı, vergi suçu ve vergi tekniği raporlarıdır. Vergi idaresi tarafından hazırlanan raporlarda yer alan tespitlerin maddi gerçeğe uygun olduğunun tespit edilebilmesi için gereken delillerin dosya kapsamına alınması ve muhasebeci, çalışan, iş ilişkisinde bulunulan kişilerin dinlenmesi de gerekmektedir. Dosyada ortaya konması gereken deliller, her somut olaydaki iddia ve savunmanın niteliğine göre farklılık gösterebilecek olsa da her bir fiil bakımından ortaya konulması gereken başlıca delillerin Yargıtay kararları ışığında saptanabilmesi mümkündür.

VUK 359. maddesinin a/1 bendinde, üç grup fiil düzenlenmiştir. Bunlar, hesap ve muhasebe hilesi yapmak, gerçekte olmayan kişiler adına hesap açmak ve matrahı azaltacak şekilde başka defter veya kayıt ortamlarında kayıt yapmak olarak özetlenebilir. Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak fiili, muhasebe kaydı gereken hususların, gerçeğe uygun olmayan biçimde, kasıtlı olarak kanuni düzene uygun olmayan biçimde kaydedilmiş olması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Muhasebe hilesi yapılmasındaki amaç, şirketin kârlılığını yüksek göstererek piyasayı yanıltmak olabileceği gibi, şirket kârlılığının düşük gösterilerek vergi matrahının azaltılması da olabilmektedir. Her iki türüsü de suç olan muhasebe hilesinden anlaşılması gereken ise muhasebe ile ilgili belge ve ortamlarda yapılan her türlü sahtekârlık değil, muhasebe yöntem ve tekniklerinin

⁵²⁸ Mühürlü evrakın nasıl açılacağına dair bir usul kanunda öngörülmemiştir. Mühürlü evrakın açılacağı gün belirlenerek belirlenen gün en az 15 gün önce idare tarafından mükellefe tebliğle bildirilmelidir. Aksi halde mükellefin savunma hakkını gereği gibi kullanamaması söz konusu olabilir.

olağan uygulanması gibi yansıtılan hukuka aykırı eylemlerdir⁵²⁹. Gerçekte 100.000 TL olarak düzenlenen gider faturasının deftere farklı bir tutar olarak kaydedilmesi; faturanın mükerrer olarak yazılıp matrahın düşürülmesi fiilleri bu suça örnek olarak gösterilebilir⁵³⁰.

Muhasebe hilesi yapmak fiilinden açılan dosyalarda ilk tespit edilmesi gereken, fiilin muhasebe hilesi mi yoksa sahte veya yanıltıcı belge düzenleme/kullanma fiillerinden hangisi olduğunun tespit edilmesidir. Çoğu kez bu fiiller bir arada işlenmekte, sahte veya yanıltıcı belgenin varlığı hâlinde ise vergi suçu raporları bu fiillerden düzenlenmektedir. Ancak belgenin sahte veya yanıltıcı olmamasına rağmen kasten yanlış kaydedilmesi halinde muhasebe hilesi yapma suçu söz konusu olacaktır. Bu durumda mütalaa sahte veya yanıltıcı belge düzenleme suçundan alınmış ise vergi idaresinden muhasebe hilesi fiiline yönelik tekrar mütalaa alınması dava şartının gerçekleştirilmesi bakımından gereklidir⁵³¹.

Muhasebe hilesi suçunu oluşturan fiilin ne olduğu, hilenin oluşup oluşmadığı bakımından da önem arz etmektedir. Buna göre öncelikle tespit edilen fiilin hile unsuru içerip içermediği tespit edilmeye çalışılmalıdır. Bu amaçla kayıtların işin niteliğine ve kapsamına uygun olup olmadığı belirlenmeli, hilenin, tutulması zorunlu olan kayıtlarda gerçekleştirildiği anlaşılmalıdır⁵³². Kaydı yapan meslek mensubu, hileli kayıtlara konu ticari ilişkilerin diğer tarafları dinlenmeli, olay iştirak ve kasıt unsurları yönünden değerlendirilmelidir.

Muhasebe hilesinin tespitinde kast unsurunun oluşup oluşmadığı ise fiilin nasıl ve kaç kez işlendiği dikkate alınarak tespit edilebilecektir. Ancak, muhasebe hilesinin tespiti

⁵²⁹ S. A. Oktar, “Muhasebe Hilesi Üzerine Bazı Düşünceler, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl 2020, Sayı 30 (162), s. 18.

⁵³⁰ N. Ok ve A. Gündel, *age.*, s. 337

⁵³¹ “...saniğin sahte fatura kullanmaya ilişkin ödemelerini banka üzerinden yapılmış gibi göstermekten ibaret eyleminin sadece sahte fatura kullanma suçunu oluşturacağı, ayrıca defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmayacağı gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması...” Y 11. CD 2016/4501 E., 2016/7977 K., 30.11.2016 T; benzer yönde Y 11. CD 2016/2688 E., 2018/2109 K., 13.03.2018 T; 2013/23937 E., 2014/2186 K., 10.02.2014 T. Sayılı Kararları, <https://legalbank.net/>, (10.03.2022).

⁵³² Y 11. CD 2016/3309 E., 2018/7255 K., 25.09.2018 T. Sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (10.03.2022).

ve kanıtlanması teknik bir meseledir. Dolayısıyla muhasebe hilesinin hâkim tarafından anlaşılabilmesi çoğu kez olanaklı olmayacağından, bir muhasebe hilesinin yapılıp yapılmadığına ilişkin bilirkişi raporu alınması gereklidir. Alınan bilirkişi raporunun dosyada hileli olduğu iddia edilen kayıtların tümünü kapsamaması, gerçeğe ve somut olaya uygun ve kapsamlı olması gereklidir⁵³³.

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma fiili de vergi matrahını azaltmak veya vergi sorumluluğundan kurtulmak amacıyla işlenmektedir. Vergi matrahını düşürmek amacıyla, hasılatı gizlemek veya maliyeti şişirmek, belgesiz ve kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmek için olmayan uydurma kişiler adına hesap açılıp daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatmak suretiyle yapılmaktadır⁵³⁴. Bunun dışında, uygulamada saman ortak olarak da anılan uygulama ile gerçekte kayda konu olmayan bir kişi adına şirket açılarak sahte belge düzenleme veya transfer aktarımı amacıyla kullanılan paravan şirketler açılmaktadır⁵³⁵. Bu durumun tespiti hâlinde de yine öncelikle bu fiil ile varsa sahte belge düzenleme/kullanma fiillerinin farklı olduğu ve birbirine dönüşmeyeceği dikkate alınarak her bir fiil için ayrıca mütalaa alınmalıdır⁵³⁶. Bu fiilin yargılanması sırasında delillerin ortaya konması açısından kayda konu işlemle ilgisi olmayan kişilerin olayla ilgili tanık olarak ifadeleri alınmalı; hayali bir şirketin varlığı iddiası söz konusu ise şirketin olmadığına dair keşif yapılmalı; eğer şirket yurt dışında ise ilgili ülkenin gelir idaresi ile işbirliği yapılarak şirketin gerçekten olup olmadığına yönelik tespitler yapılmalıdır⁵³⁷.

⁵³³ Y 11. CD 2017/1595 E., 2017/3839 K.,18.05.2017 T; 2017/8707 E., 2019/4608 K., 13.05.2019 T.; 2012/16627 E., 2014/7164 K., 14.04.2014 T.; 2016/2581 E., 2019/3810 K., 11.04.2019 T. Sayılı Kararları, <https://legalbank.net/>, (10.03.2022).

⁵³⁴ Serap Açıık, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 2012, Sayı 16 (3), s. 357.

⁵³⁵ İşyeri çaycısının şirkette ortak veya kanuni temsilci olarak gösterilmesi, site yöneticisinin sitede kapıcı olarak çalışan kişi adına ihracat şirketi kurması, sahte nüfus cüzdanı ile gerçekte olmayan bir kişi adına hesap açılması, şirket kurulması gibi olaylar saman ortaklığa örnek olarak gösterilebilir.

⁵³⁶ Y 11. CD E.2021/4071 K.2021/4439 T.27.05.2021; Y 21. CD E.2016/1957 K.2017/388 T.31.01.2017; S. Kararları, <https://legalbank.net/>, (10.03.2022).

⁵³⁷ Y 11. CDE.2017/95 K.2020/6695 T.10.11.2020; E.2019/3859 K.2020/761 T.04.02.2020 S. Kararları, <https://legalbank.net/>, (10.03.2022).

Vergi yükümlülüğü çerçevesinde tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi fiili, uygulama ‘çift defter tutma’ şeklinde anılmaktadır. Yasal defterlerin yanında el defteri, ajanda, not defteri gibi kayıtların veya yasal kayıtların dışında ek olarak tutulan elektronik kayıtların varlığı söz konusudur⁵³⁸. Başka bir ortamda kayıt tutulması tek başına suça sebebiyet vermez, bu kayıtların vergi matrahının azalmasına sebep olması da gerekmektedir. Bu nedenle, bilirkişi raporlarında vergi suçu raporundaki iddiaları kapsayacak şekilde, kayıtların vergi matrahını nasıl etkilediği açık ve yeterli şekilde açıklanmalıdır⁵³⁹. Mükellefin tutmak zorunda olduğu yasal defterler saptanmalı, fiilin bu yasal defterlerle ilgili olarak işlendiği doğrulanmalıdır. Zira yasal zorunluluk olmadan mükellefin tuttuğu defterlerle ilgili olarak çift defter tutma fiili işlenemez⁵⁴⁰. Ayrıca, tutulan diğer kayıtlar dosyaya getirilmeli; kayıtların kimin tarafından tutulduğu ilgili tarihte şirket yetkilisinin ve ortaklarının kim olduğu belirlenmeli, ortak ve yetkililerin beyanı alınmalı, imzaya itiraz söz konusu ise imzanın kime ait olduğu resmi raporla belirlenmelidir. Öte yandan defter ve kayıtlarda yer alan diğer firmalar hakkında da araştırma yapılarak o firmalar hakkındaki vergi inceleme raporları ve dava dosyaları değerlendirilmelidir⁵⁴¹.

⁵³⁸ N. Ok ve A. Gündel, *age.*, s. 341.

⁵³⁹ “...idarenin tespitleri karşısında bu tespitlerin sadece bir kısmını yüzeysel olarak inceleyen yetersiz bilirkişi raporunun bulunduğu anlaşılmalıdır; maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi bakımından; tutulması zorunlu olan yasal defter ve kayıtların varlığının tespit edilmesi, akabinde bu defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların konusunda uzman bilirkişi heyetine inceletirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanıkların hukuki durumlarının takdiri gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde beraatlerine hükmedilmesi...” Y 11. CD 2017/1165 E., 2020/3282 K., 18.06.2020 T.; benzer yönde: Y 11. CD 2016/2402 E., 2018/2731 K., 28.03.2018 T. Sayılı Kararları, <https://legalbank.net/>, (13.03.2022).

⁵⁴⁰ Mükelleflerin tutmakla yükümlü olduğu defterler, VUK, TTK ve 19.12.2021 Tarih ve 28502 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ hükümlerine göre belirlenmektedir. Mükelleflerin tutacağı defterler, vergi türüne ve faaliyet koluna göre değişebilmektedir. Örneğin gelir vergisi mükelleflerinden bilanço usulüne göre vergilendirilen ticari kazanç sahibi mükellefler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmakla yükümlü kılınmış iken serbest meslek erbabı mükellefler serbest meslek defteri tutmakla yükümlüdür.

⁵⁴¹ Çift defter tutma fiili ile ilgili Yargıtay’ın eksik inceleme ile ilgili verdiği kararlar ve dosyada değerlendirilmesini gerekli gördüğü deliller metinde özetlenmiş olup tam karar metinleri için bkz: Y 11. CD 2017/2034 E., 2020/6605 K., 09.11.2020 T.; 2016/5052 E., 2016/4020 K., 03.05.2016 T.; 2019/1568 E., 2020/2356 K., 11.03.2020 T.; 2016/12146 E., 2019/8644 K., 03.12.2019 T.; 2016/4914 E., 2018/4584 K., 15.05.2018 T. Sayılı kararları. <https://legalbank.net/>, (13.03.2022).

359. maddenin a/2 bendinde ise defter ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek ile yanıltıcı belge kullanma fiilleri suç olarak düzenlenmiştir. Defter ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, birbirinden farklı iki fiildir. Var olan belgeler üzerinde değişiklik yapmak veya belgeleri okunmaz hale getirmek, tahrif fiilini oluşturmaktadır. Örneğin, 52.000 TL tutarındaki gider faturasının 252.000 TL haline getirilmesi tahrif fiilidir. Defter ve belgelerin gizlenmesi ise aynı bendin bir sonraki fıkrasında “*varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi*” şeklinde tanımlanmıştır.

Defter ve belgeleri ibraz etmeme fiilin ispatı için gerekli olan deliller ve vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin sonradan mahkemeye ibraz edilmesi, özellikle KDV indirimleri bakımından öğretilen uzun yıllar tartışma konusu olmuş, Danıştay da uzun yıllar bu konuda farklı kararlar vermiştir. Netice olarak, Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu (İBK)’nun 25.07.2019 Tarihli kararı ile daireler arasındaki içtihat farklılığı giderilmiştir. Anılan karara göre, vergi incelemesi sırasında mahkemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama sırasında mahkemeye ibraz edilmesi halinde defterlerin vergi idaresine incelettirilmesi ve inceleme sonucunda varılan kaniya göre yapılan tarhiyatın hukuka uygun olup olmadığına karar verilmesi gerekecektir.

Bu karar, Danıştay İBK tarafından verilmiş olup Anayasa Mahkemesi’nin 4/11/2021 Tarih ve 2019/4 Esas, 2021/78 Karar sayılı kararı ile iptal edilen VUK 367 maddesinin 6. fıkrası gereğince ceza mahkemelerinde yapılan yargılamaya etkili değildi⁵⁴². 359. maddede suçun meydana gelmesi için varlığı ispatlanmış olan defter ve belgelerin yazılı olarak istenmesine rağmen verilmemesi yeterli görülmuş, Yargıtay da bu yönde içtihat oluşturmuştur. Nitekim kanunda da suçun unsurlarını içermesi şartıyla gizleme fiilinin işlenmesi tek başına suç olarak kabul edilmiş, bu fiilin bir vergi ziyama yol açması şartı aranmamıştır⁵⁴³. Bu durumda, AYM kararından önce, gizleme nedeniyle

⁵⁴² İptal edilen fıkra: “*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.*” şeklinde idi. Anayasa Mahkemesi’nin anılan kararı Hüküm başlığı altında detaylı olarak incelenmiştir.

⁵⁴³ M.Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s. 162; İskender Ekici, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021, s. 236.

yapılan resen tarhiyat vergi mahkemelerine yapılan ibraz sonrasında haksız bulunarak iptal edilebilmekte iken aynı fiil nedeniyle ceza mahkemeleri tarafından hapis cezasına hükmedilebilmekte idi. İptal kararı sonrasında henüz yeni bir düzenleme yapılmadığından ve içtihat oluşmadığından bu durumun devam edip etmeyeceği belirsizdir. Ceza mahkemesinin vergi mahkemesindeki yargılamayı bekletici mesele yapma zorunluluğu olmadığından, AYM kararı sonrasında oluşan bu hukuki boşluk sebebiyle ceza hâkimi vergi mahkemesinin kararını beklemek zorunda değildir. Dosyadaki deliller neticesinde bir kanaate vardığında hüküm kurabilecektir. Ancak kanaatimizce, ceza mahkemesinin vergi mahkemesinin iptal kararı ile bağlı olması bu durumun önüne geçecektir.

Defter ve belgeleri gizleme suçunun ispatı bakımından önem arz eden diğer deliller ise Yargıtay kararları çerçevesinde şu şekilde özetlenebilecektir. Öncelikle, ibraz edilmeyen defter ve belgelerin varlığının noter kayıtları veya diğer resmi kayıtlarla ispat edilmiş olması gerekmektedir⁵⁴⁴. Fiziki olarak tutulan defterlerin varlığının ispatı için noter tasdiki aranmakta iken elektronik olarak tutulan defterlerde GİB sisteminden alınan berat onayı dosyası aranmaktadır⁵⁴⁵. Varlığı ispat edilen defter ve kayıtlarının ibrazının ise mükelleften istem yazısı ile talep edilmesi gerekmektedir⁵⁴⁶. Ancak, elektronik defterler bakımından gizleme fiilinin işlenebilmesi için mükellefe istem yazısının tebliğ edilmesi ve sürenin geçmesine rağmen mükellefin ibraz etmemesi gerekecektir. Zira 486 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 10. Maddesinin 5. fıkrasında, mükellefe ulaşılamaması veya istem yazısının tebliğ edilemediği hâllerde, başvuru üzerine GİB tarafından elektronik kayıt ve defterlerin ilgili vergi dairesine iletileceği yer almaktadır⁵⁴⁷.

⁵⁴⁴ Y 11. CD 2007/7235 E. 2010/732 K. 10.02.2010 T. Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/>, (14.03.2022).

⁵⁴⁵ İ. Ekici, *age.*, s. 261.

⁵⁴⁶ Y 11. CD 2017/576 E., 2020/6299 K., 03.11.2020 T.; 2017/6866 E., 2020/3680 K., 30.06.2020 T.; 2017/7499 E., 2020/4909 K., 23.09.2020 T.; 2021/5720 E., 2021/6543 K., 15.09.2021 T. Sayılı kararları, <https://legalbank.net/>, (14.03.2022). Ancak, sanığın defter ve belgelerin olmadığını veya defter ve belgelere ulaşamadığını beyan etmesi halinde istem yazısı aranmayacaktır. Dolayısıyla, sanığın ibraz etmeme sebebi olarak defter ve belgelerin çalındığını, yandığını, kaybolduğunu ve benzer hâlleri göstermesi hâlinde istem yazısının aranmasına gerek olmayacaktır. Bkz: Y 11. CD 2016/2781 E., 2018/2976 K., 03.04.2018 T. Sayılı Kararı. Bu durumda, sanığın gizleme fiilinin işlenmesinde kastının olmadığını ispat etmek bakımından zayi belgesinin varlığı aranmalıdır.

⁵⁴⁷ İ. Ekici, (*age* s. 265), defter ve belgelerin muhafaza ve kontrolünün vergi idaresi tarafından yapıldığını ve dolayısıyla istem yazısı yerine bilgilendirme ve incelemeye başlama yazısının tebliğinin yeterli

Öte yandan, defter ve belgeleri gizleme suçunun ibraz sorumluluğunun yerine getirilmemesinden doğmaktadır. Bu sorumluluğun doğması için ise Yargıtay, incelemenin işyerinde yapılacağı kuralının istisnası olarak incelemenin dairede yapılacağı zorunlu hâllerden birinin varlığını aramakta idi. Dolayısıyla, incelemenin işyerinde yapılmasının olanaklı olmasına rağmen dairede inceleme yapılmak üzere defter ve belgelerin mükelleften talep edilmesi halinde beraat kararı verilmekte idi⁵⁴⁸. Ancak, 01/07/2022 Tarihinde yürürlüğe girecek olan 7338 Sayılı Kanun ile incelemenin işyerinde yapılacağı prensibinin yerini incelemenin dairede yapılması prensibi alacağından, bu tarihten sonra işlenen ibraz suçlarının yargılamasında incelemenin işyerinde yapılmasının olanaklı olup olmadığı araştırılmayacaktır.

Defter ve belgeleri gizleme suçunun yargılamasında önem arz eden bir diğer delil ise şirketin devredilmesi halinde defter ve belgelerin de devredildiğine dair tutanaklardır. Yargıtay'ın bu konudaki yerleşik içtihadı; şirketin devredilmesi halinde, devralan kişinin devirden önceki döneme ait defter ve belgelerin ibrazından sorumlu tutulabilmesi için defter ve belgelerin devredildiğine dair tutanak olması veya defter ve belgelerin teslim edilip edilmediği konusunda devreden ortakların, o dönemdeki şirket yöneticilerinin ve muhasebecilerinin tanık olarak bilgisine başvurulması gerektiği yönündedir⁵⁴⁹.

359. maddenin a/2 bendinde yer alan diğer fiil ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmadır. Yanıltıcı belge, kanunda “*Gerçek bir muamele veya*

olduğunu Bu hüküm dolayısıyla elektronik defterlerde mükellefin ibraz sorumluluğunun olmadığını ifade etmektedir.

⁵⁴⁸ “...213 sayılı VUK'nin 139. maddesine göre; vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. İş yeri faal olan mükelleflere, defter ve belgelerin vergi dairesine getirilmesi için yapılan tebligatlar usulüne uygun olmadığından suçun unsurları oluşmayacaktır... incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenler tespit edilmediği için, defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazı için denetmenlik adresine getirilmesi istenerek sürecin mükellef aleyhine tersine çevrilmesi... iş yeri dışında inceleme yapılmasına ilişkin bir tespit varsa belgesinin istenmesi, aksi takdirde yapılan tebligatın hukuki geçerliliği olmayacağı da dikkate alınarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile yazılı şekilde mahkûmiyet hükmü kurulması...” Y 11. CD 2016/7968 E., 2019/1177 K., 06.02.2019 T. Sayılı Kararı <https://legalbank.net/>, (22.03.2022). Aynı yönde bkz: Y. 11. CD 2018/1572 E., 2021/12956 K., 21.12.2021 T; 2017/16971 E., 2021/12912 K., 20.12.2021 T. Kararları, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, (26.01.2022).

⁵⁴⁹ Y 11. CD 2017/8878 E., 2020/324 K., 16.01.2020 T.; 2017/3580 E., 2019/3909 K., 16.04.2019 T.; 2017/8075 E., 2019/9099 K., 10.12.2019 T. Sayılı Kararları, <https://legalbank.net/>, (14.03.2022).

duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak tanımlanmıştır. Yargıtay ise yanıltıcı belgeyi, “gerçek bir muamelenin miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesi” şeklinde tanımlamaktadır⁵⁵⁰.

Uygulamada, yanıltıcı belge ve sahte belge birbirine sıklıkla karıştırılabildiği gibi, vergi idaresinin mütalaada, savcının iddianamede yaptığı nitelendirme yargılamada diğerine dönüşebilmektedir. Yargıtay CGK kararı gereği, mahkeme hukuki nitelendirme ile bağlı olmadığından aynı fiil hakkında hüküm kurabilmek için vergi idaresinden tekrar mütalaa almasına gerek bulunmamaktadır⁵⁵¹. Buna göre, sahte belge, gerçekte hiç var olmayan kişiler veya işlemleri olmuş gibi göstererek düzenlenen belge iken muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge gerçekten var olan bir ilişkinin olduğundan daha farklı gösterilmesidir⁵⁵². Örneğin, akaryakıt almadığı halde şirket araçlarına akaryakıt alınmış gibi gösterilerek fatura ve fiş kesilmesi halinde sahte belge düzenlenmesi, bu faturaların kullanılması durumunda sahte belge kullanılması fiilleri söz konusudur. Ancak 500 TL tutarında akaryakıt alınmasına rağmen 5000 TL tutarında akaryakıt alınmış gibi fatura kesilmesi halinde yanıltıcı fatura düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri söz konusu olacaktır. Yanıltıcı belgede dikkat edilecek nokta, gerçek işlem ve durumun konusu ve tarafları arasında farklılık olmamasıdır. Konu veya taraflar farklı ise yanıltıcı belge değil sahte belge söz konusu olacaktır. Yukarıdaki örnekte X Petrol Ltd. Şti.’den alınan

⁵⁵⁰ Y. CGK., 2012/1382 E., 2014/124 K., 11.03.2014 T. Sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (21.03.2022); benzer yönde diğer tanımlar için bkz: N. Ok ve A. Gündel, *age.*, s. 314; M. Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s. 158.

⁵⁵¹ “*Vergi suçu raporu, mütalâa, iddianame ve yerel mahkeme kararında değerlendirilen eylemler aynı olup iddianamede unsurları gösterilen suça ilişkin fiil ve faili hakkında yerel mahkemece hüküm kurulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlığı ve Cumhuriyet savcılığı bu eylemin “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” kullanmak suçunu, yerel mahkeme ise “sahte belge kullanmak” suçunu oluşturduğu kabul etmiştir. CMK’nun 225/2. maddesinde de açıklandığı üzere mahkeme fiilin nitelendirilmesinde iddia ile bağlı olmadığından fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabilecektir. Bu nedenle, somut olayda iddianamede unsurları gösterilmeyen, başka bir anlatımla dava konusu yapılmayan fiilden hüküm kurulduğu ve dava şartının gerçekleşmediğinden söz edilemeyeceğinden, Özel Daire bozma kararında isabet bulunmamaktadır.*” Y.CGK., 2012/1382 E., 2014/124 K., 11.03.2014 T. Sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (21.03.2022).

⁵⁵² M. Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s. 159.

akaryakıt için belge alınmayarak onun yerine Y Petrol Ltd. Şti.'den petrol alınmadığı halde belge alınması, sahte belge düzenleme ve kullanma suçunu oluşturacaktır.

Yanılıcı belge kullandığı iddia edilen mükellef, belgenin ve kayıtların gerçek bir ticari ilişkiye dayandığını her türlü resmi kayıt, sipariş görüşmeleri, teslim ilişkili tanık beyanları gibi delille ortaya koyabilecektir. Burada mükellefin mal veya hizmetin alındığını ya da verildiğini; iddiaya konu mal veya hizmetin işletmenin büyüklüğü, faaliyet yapısı, cirosu gibi çeşitli yönlerden ticari hayata uygun olduğunu gösterebilecektir⁵⁵³. Yargıtay, yanılıcı belge düzenleme ve kullanma fiilinin ispatı için bazı delillerin dosya kapsamına alınarak tartışılmasını gerekli görmekte, bu delillerin yokluğu ile kurulan hükümler bakımından bozma kararı vermektedir. Bu delilleri şu şekilde özetlemek mümkündür⁵⁵⁴:

- Kullanma fiilinden yapılan yargılamada yanılıcı belgeyi düzenleyen mükellefler hakkındaki vergi inceleme raporlarının ve varsa açılmış dava dosyaları,
- Düzenleme fiilinden yapılan yargılamada mükellef olmayan alıcıların tanık olarak dinlenmesi, mükellef olan alıcılar hakkında inceleme raporu ve dava dosyaları,
- Mükelleflere ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri,
- Teslim ve teslim belgeleri,
- Bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlayıcı yeterliliği olan banka hesapları,
- Kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler ile faturaları düzenleyen mükellefin yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına ilişkin belgeler,
- Faturaları düzenleyen mükellefler ile kullanan mükellefin ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi.

⁵⁵³ M. Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s. 171.

⁵⁵⁴ Y 11. CD 2017/9685 E., 2021/2811 K., 22.03.2021 T.; 2019/2078 E., 2020/5169 K., 29.09.2020 T.; 2016/12879 E., 2019/9920 K., 23.12.2019 T.; 2016/2779 E., 2017/466 K., 30.01.2017 T.; 2015/8891 E., 2015/5938 K., 21.10.2015 T. Sayılı kararları ışığında derlenmiştir. <https://legalbank.net/>, (21.03.2022).

VUK hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngördüğü b bendindeki fiiller ise defter, kayıt ve belgeleri yok etme ile sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleridir. Defter ve belgeleri yok etme fiilinin gerçekleşmesi için, yok edilen defter ve belgelerin kanunda tutulma, düzenleme, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defterlerden olması gereklidir. 359. maddenin (b) bendinde düzenlenen bu fiil ile (a/2) bendinde düzenlenen fiil birbirinden farklıdır. Defter ve belgelerin üzerinde tahrifat yapma, örneğin kayıtlarda değişiklik yapmak, bazı belgelerin karalanması, okunmayacak şekle getirilmesi veya vergi idaresine ibraz edilmemesi ikinci grupta yer almakta iken tamamen yok edilmesi veya yok edilerek yerine yenisinin konulması üçüncü grupta yer almaktadır. Buna göre bir belgenin yok edildiği ispatlanamadığı sürece yok etmeden değil gizlemeden söz edilecektir⁵⁵⁵.

Defter ve belgeleri yok etme suçunda deliller genellikle kastın varlığını ya da yokluğunu ispatlamak üzerine ortaya konulmakta ve tartışılmaktadır. Örneğin, işyerinde çıkan bir yangın, su baskını veya hırsızlık gibi bir olay sonucunda defter ve belgelerin yok olduğu iddia edilmekte ise mükellefin bu olayları defter ve belgeleri yok etmek amacıyla kurgulayıp kurgulamadığı araştırılmaktadır. Böyle bir iddianın karşısında, defter ve belgelerin yok olduğu zaman meydana gelen olay hakkındaki tutanakları, olaya tanık kişilerin beyanlarını, defter ve belgeler için zayi belgesi alınmışsa bu belgeyi göstererek savunmasını yapabilecektir. Elbette mahkeme de sanığın bu şekildeki savunması üzerine, defter ve belgelerin yok olmasına sebep olan olayın niteliğini saptamak için sayılan belgeleri dosya kapsamında incelemelidir.

Herkes tarafından bilinen ve yalnızca mükellefi değil çok sayıda kişiyi etkileyen deprem, sel baskını, heyelan gibi olaylar söz konusu ise bu olayların olduğunun ispat edilmesine ihtiyaç yoktur. Bu durumda, yalnızca mükellef tarafından bu olay neticesinde defter ve belgelerin yok olduğunun veya okunamayacak hale geldiğinin vergi dairesine bildirilmesi yeterlidir. Olay yalnızca mükellef nezdinde meydana geldiyse, bu durumda mahkeme öncelikle olayın mücbir sebep olarak kabul edilip edilmeyeceğini araştıracaktır.

⁵⁵⁵ İ. Ekici, *age.*, s. 253; H. Taştan, *age.*, s. 110; M. Taştan, *age.*, s. 76.

Defter ve belgelerin yok olması suçunda mücbir sebebin araştırılması ve değerlendirilmesinde Yargıtay'ın yerleşmiş içtihadı şu şekildedir⁵⁵⁶: “Ceza yargılamasında hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi bulunan ceza hâkimi, ileri sürülen mücbir sebebin dayandığı olayların vukuu ile defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığını, bunların mükellefin faaliyet alanı itibariyle mutad ortam yer ve mekânda muhafaza edilmesi olgusu, olayın meydana gelme olasılığı, doğal ve kaçınılması mümkün olmayan nedenlere dayanıp dayanmadığı, öngörülebilme ve neden sonuç ilişkisi, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik tertip niteliği ve sair ile olayın arz ettiği özelliği duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaate göre irdeleyip değerlendirmeli ve delilleri serbestçe takdir etmeli, irade dışında meydana geldiği ve defter ve vesikaların tamamen veya kısmen kaybı veya yok olması sonucunu doğurduğunu anlaması halinde 213 sayılı Kanun'un 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep olarak kabul etmelidir”. Bu içtihat doğrultusunda, meydana gelen olay hakkında tutulan tutanakların incelenmesi, olayın kapsamının belirlenmesi gereklidir. Örneğin, meydana gelen olayın yalnızca defter ve belgelerin olduğu bölümde gerçekleşmesini veya tek zararın defter ve belgelerde gerçekleşmiş olması, hırsızlık sonucunda defter ve belgelerin çalınmış olması, defter ve belgelerin otomobilde muhafaza edilmesi gibi durumlarda Yargıtay olayda mükellefin kusurunun veya kastının daha iyi araştırılması gerektiği yönünde karar vermektedir. Bu gibi durumlarda defter ve belge tutan mükellefin muhafaza görevinden doğan özeni göstermemesi, olayın hayatın akışına ve ticari teamüllere uygun olmaması gibi nedenler de olayın mücbir sebep olarak kabulüne engel olacaktır.

359. maddenin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma fiili ise uygulama en çok karşılaşılan ve vergi düzenini en çok tehdit eden fiillerden biridir. Sahte belge kullanma ve düzenleme suçunun yargılamasında sahteliği iddia edilen faturaların dosyaya celbinin gerekip gerekmediği konusu tartışmalı idi. Yargıtay 11. Ceza Dairesi,

⁵⁵⁶ Y 11. CD 2003/17115 E., 2005/1958 K., 18.04.2005 T.; 2012/17158 E., 2013/20026 K., 25.12.2013 T.; 2012/26048 E., 2014/8683 K., 06.05.2014 T.; 2017/8231 E., 2019/6637 K., 25.09.2019 T.; 2015/2821 E., 2015/2317 K., 03.06.2015 T.; 2015/14765 E., 2016/305 K., 13.01.2016 T. Sayılı Kararları, <https://legalbank.net/>, (22.03.2022).

2016'dan 2018'e kadar istikrarlı bir şekilde VUK 227/3 hükmünde yer alan , *“kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır”* hükmü nedeni ile dosyada yer alarak şekil şartları yönünden uygunluğu incelenmeyen faturalar hakkında sahte belge düzenleme suçundan mahkûmiyet kararı verilemeyeceği görüşünde idi⁵⁵⁷. Ancak Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 227. maddenin idari cezalar yönünden öngörülmüş olduğu ve şekil şartlarını taşımayan faturalar hakkında usulsüzlük cezası kesilebilmesine olanak verdiğini; ancak adli cezalar bakımından böyle bir şekil şartı aramanın cezalandırmayı sanığın seçimine bırakılması sonucunu doğuracağını; öte yandan VUK 3. maddesi gereği şekli düzene uygun olsa da olmasa da her türlü belgenin ispat vasıtası olarak kullanılabilceğini ifade ederek yerinde bir kararla içtihadı değiştirmiştir⁵⁵⁸. Bu karar, hem vergi hukuku bakımından vergiyi doğuran olayın ispat edilebilmesine hem de ceza muhakemesi hukukunda maddi gerçeğin ispatında hukuka uygun her türlü delilin kullanılabilceği ilkesine uygundur⁵⁵⁹.

Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilinde araştırılması gereken deliller ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilinde araştırılması gereken deliller büyük ölçüde aynıdır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinde de öncelikle failin belirlenmesi önem taşımaktadır. Cezanın şahsiliği ilkesi gereğince, fiili kim işlediyse cezadan da onun sorumlu olması gerekmektedir. Şirket yetkililerinin idari vergi cezalarından doğan sorumlulukları, adli cezalar bakımından geçerli değildir. Bu nedenle, “suçu bilen ve oluşumunda rolü olan” temsilcinin belirlenmesi, suçun iştirak

⁵⁵⁷ Y 11. CD 2018/3390 E., 2018/4256 K., 07.05.2018 T. Sayılı Kararı. Kararda, *“VUK bakımından belgenin şekil değil içerik yönünden sahteliğinin esas alındığı, dolayısıyla şekil şartları yönünden yapılarak şekli şartları taşımayan faturaların sahte olarak düzenlenmesinin suç kabul edilmeyeceği yönündeki kararın kanunun ruhu ile bağdaşmayacağı; belge aslını veya suretini aramak bu belgeleri kaybeden, ibraz etmeyen veya gizleyen şahıslar açısından tanımlanan suçun hiç bir şekilde cezalandırılmaz hale getireceği ve bu maddeye göre cezalandırılması gereken sanıkları daha az cezası olan defter ve belgeyi ibraz etmeme suçuna yönlendirme sonucu doğuracağı”* şeklinde karşı oy görüşleri bulunmaktadır.

⁵⁵⁸ Y CGK 2018/427 E., 2018/517 K., 08.11.2018 T. Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/>, (10.03.2022).

⁵⁵⁹ Ceyda Ümit, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2021, Sayı 11 (1), s. 374.

hâlinde işlenmesi söz konusu ise sanıkların sorumluluklarının ve suça ne şekilde katıldıklarının belirlenmesi gerekmektedir⁵⁶⁰.

Sahte fatura düzenleme iddiası söz konusu ise sanığın imza itirazı olup olmadığı önem taşımaktadır. Eğer imzaya itiraz söz konusu ise öncelikle sanıkların ve imzanın ait olduğu iddia edilen birisi varsa onun imza örnekleri alınarak uzman bir kurumdan rapor alınmalıdır⁵⁶¹. Eğer imzaların kime ait olduğu belirlenememiş ise faturayı kullanan şirketler hakkında varsa inceleme ve dava dosyası incelenmeli, şirket yetkilileri çekinme hakları hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmelidir⁵⁶². Buna ek olarak, yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmada özetlenen deliller sahte belge bakımından da aynen geçerlidir⁵⁶³.

359. maddenin (c) bendinde suç olarak düzenlenen fiiller ise Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmadan belge basmak ve bu belgeleri bilerek kullanmak olarak sayılmıştır. Bu fiiller hakkında 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Belgelerin anlaşmasız olarak basılması ve bu niteliğin bilindiği hâlde kullanılması şeklinde iki farklı fiil ile bu suç işlenebilecektir. Burada 359. maddenin (b) bendinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma fiili ile (c) bendinde düzenlenen sahte belge basma ve kullanma fiili birbirinden farklıdır. (b) bendinde düzenlenen belgede sahteciliğin niteliği şekil itibarıyla değil içerik itibarıyla sahteliktir. Belge anlaşmalı matbaada basılmış; ancak gerçekte var olmayan bir ticari ilişkiyi var gibi göstermek amacıyla düzenlenmiş yahut kullanılmıştır. (c) bendinde düzenlenen sahtelik ise şekli bir sahteliktir. Yalnızca Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan matbaalar tarafından basılması gereken fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu gibi belgelerin basılması veya kullanılması söz konusudur. Bu belgeler, gerçek bir ticari ilişki sebebiyle içeriği doğru olarak kullanılabilir. Bu durumda yalnızca (c) bendindeki suç işlenmiş olur. Ancak uygulamada

⁵⁶⁰ Y 11. CD 2018/6670 E., 2021/13331 K., 23.12.2021 T., Sayılı Kararı, <https://legalbank.net> (24.03.2022).

⁵⁶¹ C. Ümit, *agm.*, s. 376.

⁵⁶² Y 11. CD 2016/3393 E., 2019/5184 K., 30.05.2019 T.; 2017/10681 E., 2021/11944 K. 08.12.2021 T.; 2017/10857 E., 2021/11538 K., 06.12.2021 T. Sayılı Kararları, <https://legalbank.net/>, (24.03.2022).

⁵⁶³ Y 11. CD 2018/6670 E., 2021/13331 K., 23.12.2021 T.; 2021/10416 E. 2021/13247 K. 22.12.2021 T.; 2018/6670 E., 2021/13331 K., 23.12.2021 T. Sayılı kararları, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, (26.01.2022).

sıklıkla karşılaşıldığı üzere, bu şekilde sahte olarak basılan belgeler genellikle olmayan bir ticari ilişkiyi var gibi göstermek amacıyla için kullanılmaktadır. Bu durumda ise hem (b) bendindeki suç hem de (c) bendindeki suç olmak üzere iki ayrı suç işlenmiş olacaktır⁵⁶⁴.

Bu iki fiilin beraber işlendiğinin tespit edilmesi halinde, sahte belge düzenleme ve kullanma suçunun ispatı için aranacak delillerin de ayrıca dosya kapsamına alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle anlaşmasız belge basmak ve kullanmak fiilleri için ise öncelikle basılan belgelerin mümkünse dosya kapsamına alınması ve varsa anlaşma tarihi ile basım tarihlerinin saptanması önemlidir. Bakanlık ile hiç anlaşmasının olmaması; basım tarihinden daha sonra anlaşma yapılmış olması veya önceden yapılan anlaşmanın basım tarihi itibarıyla sona ermiş olması bu suçun işlenmiş olması için yeterli görülmektedir⁵⁶⁵. Belgenin basılması bu suçun işlenmesi için yeterli olarak kabul edilip ayrıca vergi ziyanının oluşması veya belgenin kullanılmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan basılan belgenin kullanılması fiilinin işlendiği iddiası söz konusu ise sahte veya yanıltıcı belge kullanımında olduğu gibi belgeyi düzenleyen hakkındaki inceleme raporu ve dava dosyasının getirilerek incelenmesi, imza örnekleri alınması ve tanıkların

⁵⁶⁴ M. Taştan, *age.*, s. 107; D. Şenyüz, *age.*, 422; Y 11. CD 2018/6159 E., 2018/9543 K., 27.11.2018 T. Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/>, (24.03.2022).

⁵⁶⁵ “19.10.1998 tarihinde vergi dairesine müracaat ederek 31.07.1998 tarih ve 10252 seri nolu fatura ile ihracat yaptığımı belirterek katma değer vergisi iadesi talebinde bulunduğu, buna karşılık mükellef sanığın Maliye Bakanlığı ile belge basımı konusunda yapılan anlaşmasının 30.11.1998 - 29.11.1999 tarihlerini kapsadığı, bu durumda bir cilt fatura ve bir cilt sevk irsaliyesinin anlaşma tarihinden birkaç ay önce basıldığı, anlaşılması karşısında; sanık tarafından matbaa firmasına ait işlerin M. tarafından yürütülmesi hususunda verilmiş vekâletname olup olmadığının ayrıca 1998 yılı öncesinde İstanbul Defterdarlığı ile belge basımı konusunda anlaşma yapıp yapılmadığı araştırılarak sonucuna göre sanığın kasıt durumu da değerlendirilerek hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik soruşturma ile eylemin suç olmaktan çıkarıldığından bahisle yazılı şekilde karar verilmesi” Y 11. CD 2004/4489 E., 2005/1221 K., 17.03.2005 T.; “firma adına bastırılan ve sanık tarafından komisyon karşılığı düzenlenip piyasaya sürüldüğü ... hakkında düzenlenen ... Sayılı Vergi Tekniği Raporu içeriğinden kullanıldığı anlaşılan A- 124351124750 no'lu faturalar içerisinde yer alan ve seri numaraları ... sayılı Vergi Suçu Raporu'nun 5. sayfasında belirtilen faturaların baskı tekniği ve özellikleri bakımından sonradan mükerrer olarak bastırıldığına ilişkin bulgulara ulaşılmasına göre; yüklenen suçun tüm unsurları itibarıyla oluştuğu gözetilmeden sanığın mahkûmiyeti yerine yazılı şekilde delil yetersizliğinden beraatine karar verilmesi” Y 11. CD 2004/16024 E., 2005/2923 K., 25.05.2005 T., <https://legalbank.net/>, (26.03.2022).

dinlenmesi gerekmektedir⁵⁶⁶. Buna ek olarak, bu fiilin ispatı için sanığın fatura bastırıldığı matbaadan basım bilgileri sorularak, sanığın defterlerine kaydettiği faturalardaki seri ve sıra numaraları ile uyuşup uyuşmadığının denetlenmesi de gereklidir⁵⁶⁷.

29/04/2021 Tarih ve 7318 Sayılı Kanun ile VUK 359. maddesine eklenen (ç) bendi ise ödeme kaydedici cihazlara müdahale fiilini düzenlemektedir. Uzun bir şekilde düzenlenen maddede yetkisiz olarak mührü kaldırmak, yetkili veya yetkisiz şekilde cihazın yazılım veya donanım sistemine müdahale etmek, cihazın kayıt almasını engellemek, alınan kayıtları değiştirmek veya silmek bilgilerin Bakanlığa iletilmesini engellemek fiilleri suç olarak kabul edilmiştir⁵⁶⁸. Hükümün yürürlük tarihi yeni olduğundan uygulaması ile ilgili bir mahkeme kararına ulaşılamamıştır. Ancak ödeme kaydedici cihaza müdahale eden kişilerin sanık olacağı; ödeme kaydedici cihaza müdahale yapılıp yapılmadığı; yapıldıysa niteliğinin ne olduğu teknik bir mesele olduğundan bu konuda bilirkişi incelemesi yapılması mümkündür. Ayrıca, cihaza yapılan müdahalenin şirket yetkililerinin bilgisi dâhilinde yapılıp yapılmadığı; birden fazla yetkili olması durumunda bu fiilden kimlerin ne ölçüde sorumlu olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Keza, cihaza müdahale eden şirketten alış yapan firma yetkililerinin tanık olarak dinlenmesi, varsa inceleme raporlarının dosya kapsamına alınması bu fiil sebebiyle yapılacak yargılamada kullanılacak delillerdendir.

⁵⁶⁶ Y 11. CD 2017/10411 E., 2021/5698 K., 21.06.2021 T.; 2017/8966 E., 2021/5272 K., 15.06.2021 T.; 2017/325 E., 2020/3405 K., 23.06.2020 T.; 2018/708 E., 2020/2602 K., 02.06.2020 T. Sayılı Kararları, <https://legalbank.net/>, (26.03.2022).

⁵⁶⁷ Y 11. CD E.2016/3282 K.2018/2648 T.27.03.2018 Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/>, (26.03.2022).

⁵⁶⁸ Bu hüküm, Ocak 2021 tarihinde yapılan SİLİCİ operasyonları sonucunda, ödeme kaydedici cihazlardaki kayıtların silinmesi suretiyle cumhuriyet tarihinin en büyük vergi kaçakçılığı yapıldığının anlaşılması neticesinde VUK 359. maddesine suç olarak eklenmiştir. 2 operasyondan oluşan SİLİCİ operasyonu neticesinde toplam 16,2 milyar TL devlet zararının olduğu tespit edilmiştir. <https://www.icisleri.gov.tr/cumhuriyet-tarihinin-akaryakita-bagli-en-buyuk-vergi-kacakciligi-operasyonu-gerceklestirildi>; <https://www.icisleri.gov.tr/silici-2-operasyonu-gerceklestirildi>, (27.03.2022). Bu operasyonlar ile açığa çıkan fiilin nasıl cezalandırılması gerektiği, ödeme kaydedici cihazlara müdahale etme fiilinin yanıltıcı belge düzenleme fiili kapsamında mı yoksa defter ve belgeleri yok etme fiili kapsamında mı yargılanacağı tartışma konusu olmuş, bu konuda kanuni düzenleme yapılması önerilmiştir. Ersan Şen, “Akaryakıt Ödeme Kaydedici Cihaz Kayıtlarının Yasa Dışı Silinmesi ve/veya Değiştirilmesi Fiilinin VUK M.359 Kapsamında Değerlendirilmesi” <https://www.hukukihaber.net/akaryakit-odeme-kaydedici-cihaz-kayıtlarının-yasa-disi-silinmesi-veveya-degistirilmesi-fiilinin-vuk-m359-kapsamında-değerlendirilmesi-makale,8701.html>, (26.03.2022).

3.1.2.2.1.2. Vergi Mahremiyetini İhlâl Suçunda Delillerin Ortaya Konması

Vergi mahremiyetini ihlâl suçu, VUK 362. maddesinde düzenlenmiştir. Bu suçla ilgili Yargıtay kararı bulunmamaktadır. Ancak bu suç, TCK 239. maddesinde yer alan ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Dolayısıyla TCK 239. maddesinin yargılaması bakımından aranan delillerin vergi mahremiyetinin ihlâli suçu bakımından da yol gösterici olabileceğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Bu suçtan yapılacak yargılamada öncelikle sırrın ifşa edilip edilmediği yönünden bir tespit yapılmalıdır. Dolayısıyla mahremiyetin hangi fiille ihlâl edildiğine yönelik iddia aydınlatılmalıdır. Örneğin, vergi mahremiyetinin bir toplantı sırasında ihlâl edildiği iddia ediliyorsa toplantıya katılan kişilerin; vergi dairesinde ihlâl edilmişse olaya tanık olan diğer memurların veya kişilerin tanıklığına başvurulmalı; e-posta yoluyla ihlâl edilmişse IP adresleri üzerinden yapılacak bir incelemeye dayanan tespit yaptırılmalı; basın yoluyla ihlâl edilmişse olaya konu haberlerin video kaydı, gazete örneği ve sair deliller dosya kapsamına alınmalıdır⁵⁶⁹.

Vergi mahremiyetinin ihlâli suçunda araştırılması ve değerlendirilmesi gereken bir diğer husus ise açıklanan bilginin vergi mahremiyeti kapsamında olup olmadığıdır. Vergi mahremiyeti kapsamında kalan hususlar, 5. maddede “mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrenilen sırlar veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlar” olarak ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu hükümden hangi bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında olduğu net olarak anlaşılamadığından buna

⁵⁶⁹ “...şikâyetçi tarafın iddialarının dayanağı olan mail adresi ile mailin gönderildiği IP adresinin, yine mailin kaynağının ilgili yerlerden sorulup, şüpheli ile ilgisinin tespiti açısından bilirkişi incelemesi de dâhil olmak üzere gerekli araştırma yapılarak sonucuna göre hareket edilmesi gerekirken, müştekinin yaptığı şikâyet üzerine şüphelinin ifadesinin alınması dışında araştırma yapılmadığı...” Y 5. CD., 2012/13052 E., 2013/404 K., 17.01.2013 T.; “...sanık Ş. İ. 'nin vakıf olduğu ticari sırları rakip firma yöneticisi olan diğer sanıklar Ş. A. ve M. S. 'ya verdiklerine dair mahkumiyetlerine yeterli somut, tarafsız, kesin ve inandırıcı deliller bulunmadığı gözetilmeden, ayrıca bilgisayarında ticari sır vasfında bilgiye rastlanmayan sanık A. T. 'in de ne şekilde sanık Ş. İ. 'nin eylemlerine iştirak ettiği denetime imkan verecek şekilde karar yerinde açıklanmadan oluşa uygun düşmeyen ve yetersiz gerekçelerle yazılı biçimde mahkumiyet hükümleri kurulması...” Y 5. CD., 2013/12039 E., 2015/15460 K., 22.10.2015 T. Sayılı Kararları, <https://legalbank.net/>, (27.03.2022).

ilişkin değerlendirmenin her somut olayda mahkeme tarafından yapılması gerekmektedir. Bununla beraber, 5. maddede sayılan istisna hâllerden birinin varlığı halinde vergi mahremiyetinin ihlâli suçu oluşmayacaktır⁵⁷⁰.

Kanunda istisnalar arasında sayılmasa da uygulamada vergi mahremiyeti kapsamında olmadığı kabul edilen başka hâller de mevcuttur. Örneğin bilgi edinme hakkı çerçevesinde kalan hallerin açıklanmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır⁵⁷¹. Yine, avukatların müvekkillerine ait olarak talep ettikleri tüm bilgi ve belgelerin Avukatlık Kanunu 5. maddesi uyarınca verilmesi de hukuka aykırı olmayacaktır⁵⁷².

Ticari sırrın ifşası suçunda, Yargıtay ifşa edilen sırrın ticari sır veya müşteri sırrı olup olmadığına yönelik bilirkişi incelemesi yapılması gerektiği yönünde karar vermektedir⁵⁷³. Ancak vergi mahremiyetini ihlâl suçu için hangi bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında kaldığı teknik bir mesele olmayıp hukuki bilgi ve yorum gerektirdiğinden kapsamın mahkeme tarafından belirlenmesi gerektiği görüşüdeyiz. Ancak ihlâle neden olan husus mükellefin zararına da sebep olduysa zarar miktarının belirlenmesi bakımından bilirkişi incelemesi yapılması mümkündür. Zira bu suç sebebiyle zarar doğmuş ise mükellef, zararın tazmini idareden ve memurdan talep edilebilecektir.

⁵⁷⁰ VUK 5. maddesinde sayılan istisna hâlleri için bkz: Başlık 1.4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu.

⁵⁷¹ “Bergama Ovacık’ta maden işleten Eurogold-Newmont / Normandy isimli şirkete, siyanür kullanımı nedeniyle çevreye ve insan sağlığına zarar verdiği iddiasıyla kapatılması için mücadele veren davacılar Maliye Bakanlığına başvurarak anılan şirketin kurum kazancı, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden devlet hakkı ödeyip ödemediği konuları ile ilgili bilgi almak için başvuruda buldukları, ancak yapılan başvurunun vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek reddedilmesi sonucu açılan davada yerel mahkeme davacıların Eurogold-Newmont / Normandy isimli şirket hakkında, şirketin kurum kazancı, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden devlet hakkı ödeyip ödemediği gibi konuları kapsayan ve Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde belirtilen vergi mahremiyeti ilkesi kapsamında sır niteliği taşımadığı açık olan bilgi edinme taleplerinin Bilgi Edinme Kanunu kapsamından istisna edilen hususlarından olması halinde reddedilmesi gerekirken, adı geçen kanunun kamu kurumlarına yüklediği yükümlülük gözardı edilerek ve Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesindeki vergi mahremiyeti ilkesi gerekçe gösterilerek reddedilmesine yönelik davalı idare işleminde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle başvurunun reddi yönündeki işlemin iptaline karar vermiş olup söz konusu Mahkeme kararı Danıştay’ca da onanmıştır” D. 10. D., 2008/18765 E., 2010/4348 K., 06.10.2010 T. sayılı kararı; Aktaran: S. Kara, *agm.*, s. 275.

⁵⁷² D 4.D 2009/695 E., 2011/1094 K., 16.03.2011 T. Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/>, (27.03.2022).

⁵⁷³ Y 5. CD 2014/7809 E., 2017/118 K., 12.01.2017 T.; 2016/4114 E., 2018/3922 K., 28.05.2018 T. Sayılı Kararları, <https://legalbank.net/>, (27.03.2022).

3.1.2.2.1.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçunda Delillerin Ortaya Konması

VUK 363. maddesinde düzenlenen mükellefin özel işlerini yapma suçunun TCK 257. maddesinde yer alan ‘görevi kötüye kullanma’ suçu hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla görevi kötüye kullanma suçunda araştırılan bazı delillerin mükellefin özel işlerini yapma suçunun işlendiği iddiası ile yapılacak yargılamalarda da önemli olması mümkündür. Elbette, suçu düzenleyen 363. maddesi ile suçun unsurlarını düzenleyen VUK 6. maddesi öncelikli olarak uygulanacaktır.

Bu suç özgü bir suç olduğundan öncelikle failin bu suçu işleyip işleyemeyeceği değerlendirilecektir. VUK 6. maddesinde, “*vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar*” kişilerin mükellefin özel işlerini yapması yasaklanmıştır. Bu durumda, burada sayılan dışındaki kişilerin, örneğin asliye ceza mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleri ve Yargıtay’da görev yapanların bu suçu işleyemeyeceği öne sürülmektedir⁵⁷⁴. Ancak bu kişilerden biri tarafından mükellefin özel işinin yapılması halinde görevi kötüye kullanma suçundan yargılama yapılması mümkündür⁵⁷⁵.

Yine, bu suçta delillerin tespit edilmesi, mükellefin özel işi kapsamının belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır. Mükellefin özel işi, kanunda “*vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işleri*” olarak ifade edilmiştir. Bu ifade, özel iş kapsamını geniş belirlediğinden ilk bakışta her türlü işin özel iş kapsamında kalacağı düşünülmektedir. Ancak, özel iş kavramından mükellefe haksız olarak menfaat sağlandığı işler anlaşılmalıdır. Mükellef adına beyanname doldurulması,

⁵⁷⁴ Fırat Demir, “Vergi Ceza Hukukunda Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2021, Sayı 369, s. 80.

⁵⁷⁵ “*Noter olan sanığın 197sayılı Motorlu Taşıtlar Vergi Yasasının 13/e madde ve fıkrasına aykırı olarak vergi ve borç ve cezalarıyla ilgili olarak ilişik kesme belgesi*”nin aslını görmeden ve sahte belgenin fotokopisine dayanılarak araç devir işlemi yaptığının oluşa uygun kabulü karşısında vergi borcunun geç ödenmesi nedeniyle kamu zararını yanı sıra, kişilere haksız kazanç sağlanması karşısında sanığın eyleminin sonradan yürürlüğe giren 5237 sayılı TCY 257/1 madde ve fıkrası kapsamında görevi kötüye kullanma suçunun oluştuğu gözetilmelidir.” Y 4. CD 2007/1670 E., 2008/21072 K., 25.11.2008 T., <https://legalbank.net/>, (28.03.2022).

dava dilekçesi yazılması, GİB sisteminde kayıtlı bilgilere müdahale edilerek mükellefin bazı avantajlardan yararlandırılması bu fiile örnek olarak verilebilir.⁵⁷⁶

Vergi dairesinde yapılan iç denetim sırasında fiilin işlendiğinin ortaya çıkması, amirin veya başka bir memurun fiili öğrenmesi gibi durumlarda, dairede tutulan resmi tutanaklar dosya kapsamındaki deliller arasında yer alacaktır. Bu kişilerin veya başka bir mükellefin fiilin işlendiğine tanık olması durumunda bu kişilerin tanık ifadesine başvurulması da önemli bir delil olacaktır. Buna ek olarak, sisteme müdahale söz konusu ise sistemdeki bilgilerin mükellefin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığı araştırılabilir, sisteme yapılan müdahalenin belirlenmesi için bilirkişi incelemesi yaptırılabilir. Failin bu fiilden özel bir menfaat sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi için banka hesapları kontrol edilebilir, kamunun zarara uğraması söz konusu ise zararın tespiti için bilirkişi incelemesi yapılabilir.

3.1.2.2.2. Duruşma Devresinin Sona Ermesi

CMK'da duruşmanın tek celsede sona ermesi esas olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle, dosyanın uzamaması için gerekli delillerinin çoğunun soruşturma evresinde ve duruşma hazırlığı evresinde toplanması beklenmektedir. Ne var ki, uygulamada bu ideal gerçekleşmemiştir. Kendisinden bilgi/belge talep edilen kurumlardan gelen dönüş süresinin uzaması, devlet kurumları arasındaki haberleşmede yaşanan bürokratik engeller, mahkeme başına düşen dosya sayısının fazla olması nedeniyle müzekkerelerin geç gönderilmesi, bilirkişi raporlarının eksik veya yanlış hazırlanması gibi nedenlerle sürekli itiraza uğraması ve bilirkişi raporlarının verilme süresinin uzunluğu gibi pek çok sebeple duruşmalar tek celsede bitirilememektedir.⁵⁷⁷

⁵⁷⁶ “Tasarrufun iptali davasına konu olan taşınmazlar üzerine vergi dairesi tarafından 19.3.1996 tarihide haciz şerhi konulmuş, borçlu şirket temsilcisinin talebi üzerine satış işleminden 2 gün önce 20.3.1996 tarihinde Vergi Daire Müdür Yardımcısı olan tarafından imzalı yazı ile mükellef borcuna karşılık başka teminat gösterdiğinden bahisle haciz şerhi kaldırılmıştır. Hacı usulsüz olarak kaldıran ... hakkında ... Asliye Ceza Mahkemesinde ... E. sayılı dava açılmış, açılan dava sonucu idare elemanı amme alacağıının güvencesini ortadan kaldırdığından görevi kötüye kullanmak suçundan TCK.240.maddesi uyarınca cezalandırılmış ve cezası kesinleşmiştir.” Y 15. HD 2003/6715 E., 2004/1058 K. 26.02.2004 T., <https://legalbank.net/>, (28.03.2022).

⁵⁷⁷ 2020 yılında Asliye Ceza Mahkemelerinde dosya görülme süresi ortalama 371 gündür. *Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2020, Ankara 2020, s. 32.*

Uzayan yargılama süreleri, makul sürede yargılanma hakkının ihlâline sebep olabilmektedir. Yargılama süresinin kısılması için adliye, mahkeme ve hâkim sayılarının artırılması gereğinin yanında delillerin daha kısa sürede toplanması için gereken önlemler alınmalıdır. Özellikle soruşturma evresinde delillerin büyük bir kısmının toplanması, yargılamanın daha kısa sürede bitmesi bakımından önem arz etmektedir. Ancak uygulamada, özellikle vergi kaçakçılığı suçlarında, soruşturma dosyasında vergi incelemesi raporu ve vergi suçu raporundan başkaca bir delile yer verilmediği, karşıt inceleme raporlarının, banka hesap hareketlerinin kovuşturma evresinde toplandığı görülmektedir. Fakat belirtmek gerekir ki soruşturma evresinde kovuşturma evresinde de dosyaya istenen delillerin toplanması çok uzun sürmektedir.

Delillerin toplanması ve tartışılması sonucunda, mahkeme fiil ve sanık hakkında bir kanaate ulaşmaktadır. Ulaştığı kanaate göre muhakemenin bu devresini sonuçlandırarak sanık hakkında hüküm kurmaktadır. Hüküm devresinde, mahkeme beraat, mahkûmiyet veya ceza verilmesine yer olmadığına dair karar verebilmektedir.

3.1.2.3. Hüküm Devresi

Duruşmanın sona ermesinin ardından hüküm devresi başlamaktadır. Toplanan tüm delillerin mahkeme huzurunda tartışıldığı ve artık daha fazla delil toplanmasına gerek kalmadığının anlaşılması ile birlikte duruşmanın sona erdiği kabul edilmektedir. Ancak bu durum hüküm devresinde dahi delil ortaya konmasına engel değildir⁵⁷⁸. Hüküm, kelime anlamı olarak ‘yargı’ anlamına gelmektedir⁵⁷⁹. Ceza muhakemesinde ise hüküm, uyuşmazlığı çözen ve sonucu belirleyen karar; sanığın suçlu bulunduğu bir muhakemede işlediği suçun hukuki sonuçlarının resmi olarak anlatılması anlamına gelmektedir⁵⁸⁰.

Hüküm, bir mahkeme işlemi, diğer bir deyişle mahkeme kararıdır. Dolayısıyla heyet halinde görülen davalarda hükmün verilmesi için çoğunluk görüşüne ihtiyaç

⁵⁷⁸ B. Öztürk vd., *age.*, s. 646.

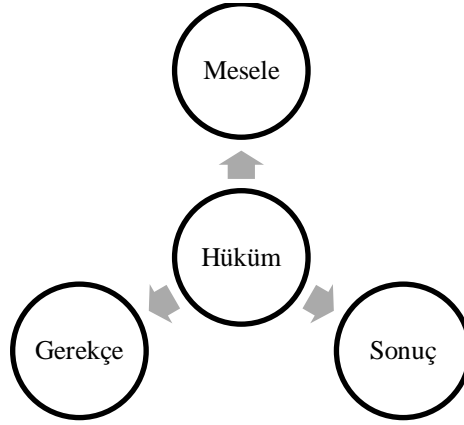
⁵⁷⁹ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, (05.04.2022).

⁵⁸⁰ H. C. Black, *age.*, s. 1528; Elif Bekar, “Ceza Muhakemesinde Hüküm Çeşitleri”, *İÜHFMC* Cilt LXXV, Yıl 2017, Sayı 1, s. 17, Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s.720; N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 858.

bulunmaktadır. Ancak, vergi suçları asliye ceza mahkemelerinin görev alanı içinde olduğundan, hüküm tek hâkim tarafından verilmektedir⁵⁸¹.

Hüküm maddi ve hukuki mesele, sonuç ve gerekçeden oluşmaktadır⁵⁸². Maddi mesele, olayın fiilen nasıl gerçekleştiğinin özetini; hukuki mesele ise olayın mahkeme tarafından yapılan hukuki yorumunu, hangi kanun maddesi ve hangi suç tipi bakımından yargılama yapıldığını anlatmaktadır. Sonuç kısmında ise mahkemenin vardığı kanaat, uyumsuzluğu nasıl çözdüğü ifade edilir. Mahkemede sözlü olarak okunması zorunlu olan ve infaz için gerekli birimlere gönderilen kısım da sonuç kısmıdır⁵⁸³. Dolayısıyla sonuç kısmı sanık hakkında verilen tüm kararları, güvenlik tedbirlerini, başvurabileceği kanun yollarını açıkça belirtmelidir⁵⁸⁴.

Şekil 7: Hükümün Unsurları



⁵⁸¹ Bazı asliye ceza mahkemelerinde birden fazla hâkim yer alabilmektedir. Aynı asliye ceza mahkemesinde görev yapan hâkimlerin arasında dosyaların bölüşülmesi suretiyle iş bölümü yapılmaktadır. Dolayısıyla bu durum asliye ceza mahkemelerinin heyet olarak değil tek başına karar vermesi durumunu değiştirmemektedir.

⁵⁸² F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *age.*, s. 760; V. Ö. Özbek vd., *age.*, s. 707.

⁵⁸³ Hükümün sonuç kısmı, uygulamada kısa karar olarak da anılmaktadır. F. Yenisey ve A. Nuhoğlu s. 764; B. Öztürk vd *age.*, s. 722.

⁵⁸⁴ “Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığınca gerçekleştirilen iade işlemi yerel mahkeme kararını ortadan kaldırmış olmakla, yapılan yargılama sonucu yeniden kurulan hükümde; suç oluşturduğu kabul edilen eylemin gösterilmesi, bunun nitelendirmesinin yapılması, ceza yasasında öngörülen sıra ve esaslara göre cezanın ve cezaya mahkûmiyet yerine ya da yanı sıra uygulanacak güvenlik tedbirinin belirlenmesi, cezanın ertelenmesine veya adli para cezası ya da tedbirlerden birine çevrilmesine, ek güvenlik tedbirlerinin uygulanmasına yahut bu hususlara ilişkin istemlerin reddine dair dayanaklar ile yargılama giderleri ve vekâlet ücretinin de gösterilmesi gerektiği gözetilmeden, bu kurallara uyulmaksızın yazılı şekilde hüküm kurulması yasaya aykırıdır.” Y 11. CD E.2006/8233 K.2007/20 T.22.01.2007, <https://legalbank.net/>, (05.04.2022).

Gerekçe ise mahkemenin sonuca nasıl ulaştığını açıkladığı kısımdır. Gerekçe, mahkemenin mesele ve sonuç arasındaki köprüyü nasıl kurduğunu ifade etmektedir. Mahkeme, hükmü hangi delillere dayanarak kurduğunu, iddia ve savunmaları nasıl değerlendirdiğini ve hukuki yorumunu gerekçe kısmında açıklamaktadır. Gerekçe, yargılamanın tarafsız ve bağımsız mahkeme tarafından adil bir şekilde gerçekleştirildiğini gösteren esas kısımdır. Bu önemi dolayısıyla, hükmün gerekçeli olması ilkesi hem Anayasa’da hem de CMK’da düzenlenmiştir⁵⁸⁵. Yargıtay da hem ilk derece mahkemesi hem de bölge adliye mahkemeleri tarafından verilen kararların gerekçeli olmasına önem vermekte, bozma veya iade üzerine verilen kararların da ayrı bir hüküm niteliği taşıdığı ve bu kararların da gerekçeli olması gerektiği yönünde karar vermektedir⁵⁸⁶.

Hüküm, ancak iddianamede gösterilen fiil ve fail hakkında verilebilecektir⁵⁸⁷. Dolayısıyla iddianamede yer almayan bir fiil hakkında beraat kararı da dahil olmak üzere hüküm verilmesi mümkün değildir. Ancak, hâkim hükmü verirken iddianamede yer alan hukuki nitelendirme ile bağlı değildir. Yani fiilin hukuki nitelendirmesini kendi yapacaktır. Ancak iddianamede yer almayan bir fiilin işlendiği sonradan ortaya çıktıysa sanığa ek savunmasını yapmak üzere süre verilecektir. Cezanın arttırılması veya ek güvenlik tedbirlerinin uygulanması söz konusu ise aynı şekilde yine ek savunma için süre verilecektir⁵⁸⁸.

⁵⁸⁵ Anayasanın 141. maddesinin 3. fıkrası, “Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır.”; CMK’nın ‘Kararların Gerekçeli Olması’ başlıklı 34. maddesi ise “Hâkim ve mahkemelerin her türlü kararı, karşı oy dâhil, gerekçeli olarak yazılır. Gerekçenin yazımında 230 uncu madde göz önünde bulundurulur. Kararların örneklerinde karşı oylar da gösterilir” şeklindedir.

⁵⁸⁶ Y CGK E.2002/7-31 K.2002/154 T.05.02.2002; Y 11. CD E.2006/5983 K.2007/1388 T.06.03.2007, <https://legalbank.net/>, (05.04.2022).

⁵⁸⁷ B. Öztürk vd., *age.*, s. 646.

⁵⁸⁸ B. Öztürk vd., *age.*, s. 646; F. Yenisey ve A. Nuhoglu, *age.*, s. 770.

CMK md 266: “Sanık, suçun hukukî niteliğinin değişmesinden önce haber verilip de savunmasını yapabilecek bir hâlde bulundurulmadıkça, iddianamede kanunî unsurları gösterilen suçun değindiği kanun hükmünden başkasıyla mahkûm edilemez.

Cezanın arttırılmasını veya cezaya ek olarak güvenlik tedbirlerinin uygulanmasını gerektirecek hâller, ilk defa duruşma sırasında ortaya çıktığında aynı hüküm uygulanır.

Ek savunma verilmesini gerektiren hâllerde istem üzerine sanığa ek savunmasını hazırlaması için süre verilir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı bildirimler, varsa müdafie yapılır. Müdafii sanığa tanınan haklardan onun gibi yararlanır.”

Vergi suçlarında da hâkim hükmü verirken ne iddianame ne de mütalaa ile bağlıdır. Dolayısıyla fiil aynı kalmak üzere nitelendirmesi hâkimdedir. Ama mütalaa ve iddianamede yer alan fiil yerine başka bir fiil işlendiğinin ortaya çıkması veya ek olarak başka fiillerin de ortaya çıkması halinde suç duyurusunda bulunulması gereklidir⁵⁸⁹. Suç duyurusu üzerine tekrar mütalaa alınmalı, iddianame düzenlenerek bağlantı istemiyle tekrar dava açılmalıdır. Örneğin sahte belge düzenlendiği iddiası ile açılan bir davada, belgenin sahte değil yanıltıcı olduğunun anlaşılması hâlinde tekrar mütalaa alınmasına gerek yoktur; bu durum hukuki nitelendirme sınırları içinde kaldığından hâkim kanaatine göre hüküm verecektir. Ancak sahte belge düzenlendiği iddiası ile açılan davada sahte belge düzenlemenin yanı sıra sahte belge kullanma suçunun da işlendiği ortaya çıkarsa sahte belge kullanma fiili için tekrar mütalaa alınması gereklidir. Yine böyle bir durumda, sahte belge kullanma fiili için sanığa süre verilerek ek savunma yapması istenmelidir.

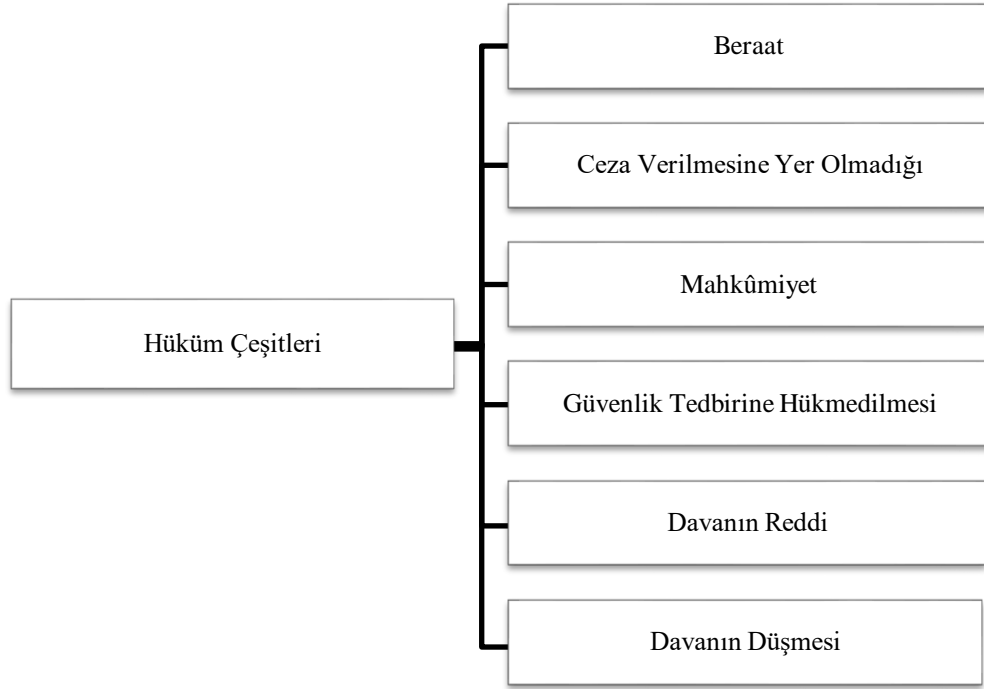
Hüküm, terim olarak CMK'da tanımlanmamıştır, ancak hükmün ne zaman verileceği ve taşınması gereken asli unsurlar kanunda düzenlenmiştir.

CMK'nın 223. maddesinde duruşmanın sona erdiği açıklandıktan sonra hüküm verileceği ifade edilmiş ve hüküm türlerine yer verilmiştir. Anılan maddede, beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve düşmesi kararı hüküm türleri olarak sayılmıştır⁵⁹⁰.

⁵⁸⁹ İ.Özgenç vd, *age.*, s. 646; F.Yenisey ve A.Nuhoğlu, *age.*, s. 770.

⁵⁹⁰ “Beraat, mahkûmiyet ve ceza verilmesine yer olmadığı kararları uyumsuzluğu esastan çözmekle birlikte diğer hükümler uyumsuzluğu esastan çözmediğinden hüküm niteliği tartışmalıdır.” Tansu Sayar Kanyış, “Beraat Sebebi Olarak Yüklenen Suçun Sanık Tarafından İşlendiğinin Sabit Olmaması”, *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2020, Cilt 5, Sayı 1, s. 1823; E. Bekar, *agm.*, s.51-52.

Şekil 8: Hüküm Çeşitleri



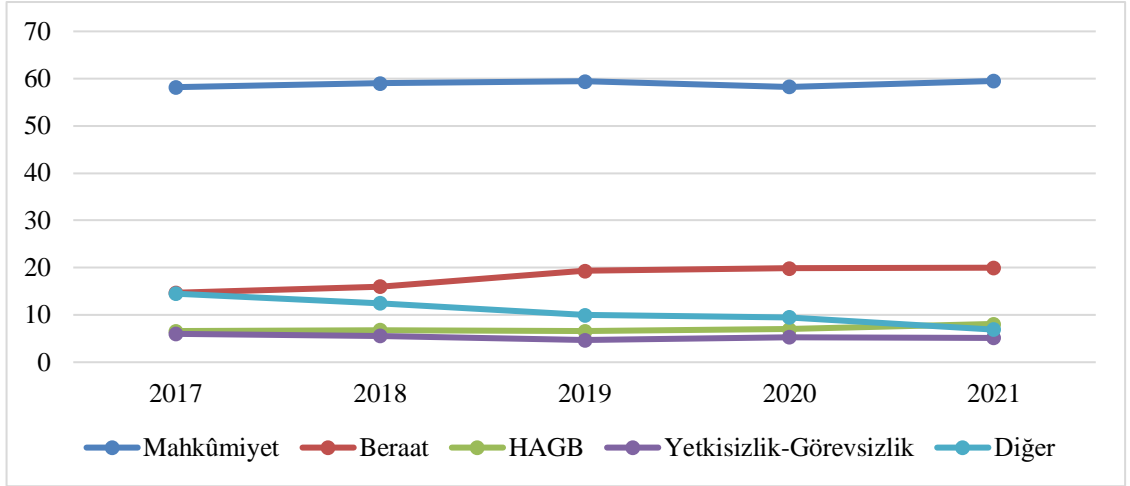
2021 yılında VUK'a Muhalefet Suçlarında %59 Mahkûmiyet, %16 Beraat, %6,8 HAGB, %5,6 yetkisizlik-görevsizlik kararı, %12,5 diğer kararlar verilmiştir⁵⁹¹. Grafik 2'de görüleceği üzere, son 5 yılda verilen karar türlerinin yüzdeler dağılımı da 2021 yılında verilen karar türlerinin yüzdeler dağılımı ile benzerdir. Ancak 2021 yılında getirilen etkin pişmanlık ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaya başlaması ile HAGB kararı oranının artması beklenmektedir.

Asliye Karar türleri arasında mahkûmiyet kararı oranının yüksek olması, vergi kaçakçılığı ve vergi suçları ile mücadelede önemle ve kararlılıkla durulması, ciddi tedbirlerin alınmasının, denetimlerin belli standartlarda sıklıkla ve etkin bir şekilde uygulanmasının, teknolojik alt yapının gelişmesi sonucunda vergi idaresinin risk analiz sistemlerinin gelişmesinin bir sonucu olarak yorumlanmaktadır⁵⁹².

⁵⁹¹ Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, *Adli İstatistikler 2020*, Ankara 2020, s. 48.

⁵⁹² Ersan Öz ve Ayşe Armağan, "Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü", *TAAD*, Yıl 2018, Sayı 33, s. 26.

Grafik 2: Vergi Suçlarında Verilen Karar Türlerinin Yüzdelerik Dağılımı



Kaynak: Adli Sicil İstatistikleri kullanılarak hazırlanmıştır. <https://adlisicil.adalet.gov.tr/> (10.10.2022)

3.1.2.3.1. Beraat

Beraat kararı verilebilecek haller, CMK 223. maddesinin 2. fıkrasında 5 bent halinde düzenlenmiştir:

“Beraat kararı;

- Yüklenen fiilin kanunda suç olarak tanımlanmamış olması,
- Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması,
- Yüklenen suç açısından failin kast veya taksirinin bulunmaması,
- Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmesine rağmen, olayda bir hukuka uygunluk nedeninin bulunması,
- Yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması, hallerinde verilir.”

Buna göre beraat kararı verilecek hâllerden ilki, hâllerden ilki, yüklenen fiilin kanunda suç olarak tanımlanmamış olmasıdır⁵⁹³. Vergi suçları bakımından da, işlenen fiilin VUK hükümlerinde öngörülen maddi unsurları taşıması veya kanunda hiç

⁵⁹³ Öğretide bazı yazarlar, bu hükmün yazılmasına gerek olmadığını, kanunda suç olarak tanımlanmamış bir fiilin işlenmesi halinde zaten beraat hükmü verileceği görüşündedir. T. Sayar Kanyış, *agm.*, s. 1830; E. Bekar, *agm.*, s. 52.

düzenlenmemiş olması hâlinde beraat kararı verilecektir. Örneğin, alışveriş gerçekleştiği hâlde fatura düzenlenmemesi, VUK 359’da sayılan suça konu bir fiil değildir veya kanunen tutulması zorunlu olmayan bir defterin gizlenmesi veya tahrif edilmesi VUK 359’da düzenlenen defter ve belgelerin gizlenmesi veya tahrifi suçunu oluşturmayacaktır. Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması hâlinde ise suça konu fiil işlenmiştir; ancak fiili işleyen kişi sanık değildir. Örneğin, sahte fatura düzenleme suçundan yargılanan şirket yetkilisinin bu faturaların haberi olmadan düzenlendiğini iddia etmesi ve yapılan inceleme sonucunda şirket yetkilisi adına atılan imzaların sahte çıkması bu duruma örnek olarak verilebilir.

Yüklenen suç açısından failin kast veya taksirinin bulunmaması hâlinde de yine ortada suça konu bir fiil mevcuttur ve fiil sanık tarafından işlenmiştir. Ancak bu fiilin işlenmesinde failin kastı veya taksiri bulunmamaktadır. Vergi suçlarının taksirle işlenebileceği kanunda düzenlenmediğinden, ancak kasten işlenebilir. Bu durumda vergi suçunu işleyen sanığın kastının bulunmaması bir beraat sebebidir. Örneğin, bakanlık ile anlaşması olmayan bir matbaa tarafından basılan belgelerin, bu belgelerin sahte basıldığını bilmeyen bir mükellef tarafından gerçek bir ticari ilişki neticesinde kullanılması hâlinde, kullanan sanık hakkında kastı olmadığından beraat kararı verilecektir.

Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmesine rağmen, olayda bir hukuka uygunluk nedeninin bulunması da beraat kararı verilebilecek hâller arasında sayılmıştır. Örneğin vergi kaçakçılığı soruşturması ile ilgili olarak talep edilen çapraz inceleme dosyasının savcılığa verilmesi VUK 5. maddesinde hukuka uygunluk sebebi olarak düzenlendiğinden vergi mahremiyetinin ihlâli suçu oluşmayacaktır.

Yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması halinde de sanık hakkında beraat kararı verileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm, şüpheden sanık yararlanır şeklinde ifade edilen prensibin, masumiyet karinesinin ve sanığın lekelenmeme

hakkının gereğidir⁵⁹⁴. Sanığın fiili işlediği şüpheden uzak bir biçimde kanıtlanamamış ise sanık hakkında bu sebeple beraat kararı verilmesi gerekecektir.

Beraat kararı sanık hakkında verilebilecek en lehe karardır⁵⁹⁵. Bu nedenle 223. maddenin 9. fıkrasında derhâl beraat kararı verilebilecek hâllerde durma, düşme veya ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilemeyeceği düzenlenmiştir. Bu durum vergi suçlarında mütalaa yokluğu veya zamanaşımı hâlleri bakımından önem arz etmektedir. Buna göre sanık hakkında beraat hükmü verilecek ise mütalaa şartı yokluğundan veya zamanaşımı sebebiyle düşme kararı verilmemelidir⁵⁹⁶. Özellikle uzun süren yargılama sırasında, dosyanın kanun yolunda geçirdiği süre zarfında suçun zamanaşımına uğramış olması hâlinde, Yargıtay tarafından doğrudan düşme kararı verilmemeli; beraat kararı verilmiş ise esasa girerek önce beraat kararı değerlendirilmeli; eğer beraat kararı bozulacak ise düşme kararı verilmelidir⁵⁹⁷.

Hakkında beraat hükmü verilen sanık hakkında, yargılama giderleri devlet tarafından ödenmekte ve sanığın ödemek zorunda kaldığı giderler kendisine iade edilmektedir. Buna ek olarak, tutuklu olarak yargılanan sanığın, beraat kararının ardından tutuklu kaldığı süreye ilişkin olarak CMK 142. maddesi hükmüne uygun olarak, hükmün kesinleştiğinin kendisine tebliğinden itibaren 3 ay ve her halükarda hükmün kesinleşmesini izleyen bir yıl içinde, zarara uğrayanın oturduğu yer ağır ceza mahkemesinden tazminat talep etme hakkı bulunmaktadır.

⁵⁹⁴ CMK'da beraat kararı verilebilecek bu hâlin diğer beraat gerekçelerine göre sanık hakkında daha olumsuz bir yargı oluşturduğu ve bu nedenle sanığın bu sebeple verilen beraat hükmü hakkında kanun yollarına başvuru hakkının olduğu yönündeki görüş ve Yargıtay kararları için bkz: T. Sayar Kanyış, *agm.*, s. 1834; bu sebeple beraat kararı verilmesi halinde bunun gerekçeye yazılmasının masumiyet karinesine aykırı olduğu yönündeki görüş hakkında bkz: N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 859.

⁵⁹⁵ T. Sayar Kanyış, *agm.*, s. 1824; Suat Çalışkan, *Neden Beraat Kararı Verilmeli? Ceza Yargılamasında Beraat Kararı ve Uygulaması*, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s. 38; E. Bekar, *agm.*, s. 20.

⁵⁹⁶ Burada kanunda geçen 'derhal' ifadesi ile anlatılmak istenen husus açık olmasa da burada mahkeme tarafından ek bir araştırma yapılmasına gerek olmayan, dosya kapsamından beraat kararı verilebilecek hâller derhal verilecek beraat kararı kapsamında saymak mümkündür. Bu nedenle, özellikle de iddianamenin iadesi kurumunu kabul eden CMK sistemi dolayısıyla, delilleri yeterli görerek iddianameyi kabul eden mahkemenin hemen akabinde delil yetersizliği sebebiyle derhal beraat kararı veremeyeceği kabul edilmektedir. Cumhuriyet Şahin, "Dava Zamanaşımı Sanığın Aklanmasına Engel Olabilir Mi? -Beraat Kararı İle Zamanaşımı Dolayısıyla Verilen Düşme Kararı Arasındaki Öncelik İlişkisi", *Adalet Dergisi*, Yıl 2013, Sayı 45, s. 234; E. Bekar, *agm.*, s. 22.

⁵⁹⁷ C. Şahin, *agm.*, s. 226.

3.1.2.3.2. Ceza Verilmesine Yer Olmadığı

Ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilebilecek haller, CMK'nın 223. maddesinin 3. ve 4. fıkrasında düzenlenmiştir. 3. fıkra sayılan hallerde failin kusurunun olmaması nedeniyle ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilmekte iken 4. fıkra sayılan hâllerde fiil suç olmaya devam etmesine rağmen ceza verilmesine engel hâller bulunmaktadır. Ceza verilmesine yer olmadığı kararı verildiğinde, bu kararın hangi fıkra hükmüne dayanarak verildiğinin açıklanması gerekmektedir. Çünkü kusurun bulunmaması halinde ceza verilmesine yer olmadığına karar verilmesi hâlinde karar sanığın adli siciline işlenmemektedir⁵⁹⁸.

223. maddenin 3. fıkrasında sanığın kusurunun olmaması nedeniyle ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilecek haller şu şekilde sıralanmıştır:

“a) Yüklenen suçla bağlantılı olarak yaş küçüklüğü, akıl hastalığı⁵⁹⁹ veya sağır ve dilsizlik hali ya da geçici nedenlerin bulunması,

b) Yüklenen suçun hukuka aykırı fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi suretiyle veya zorunluluk hali ya da cebir veya tehdit etkisiyle işlenmesi,

c) Meşru savunmada sınırın heyecan, korku ve telaş nedeniyle aşılması,

d) Kusurluluğu ortadan kaldıran hataya düşülmesi”

Madde hükmü TCK'nın 24 vd. maddelerinde yer alan ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere paralel bir şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla fıkra yer alan haller TCK ile birlikte değerlendirilmelidir. Bu fıkra düzenlenen hâller vergi suçlarından verilecek hükümler bakımından da uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin, sahte vekâletname ile kendisini şirket yetkilisi olarak gösteren kişiye şirketin mali bilgilerinin gönderilmesi hâlinde hata nedeniyle kusurluluk ortada kalkacağından ceza

⁵⁹⁸ Erkan Şenses, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Ceza Verilmesine Yer Olmadığı Kararı”, *TBB Dergisi*, Yıl 2013, Sayı 105, s. 382.

⁵⁹⁹ Yaş küçüklüğü veya akıl hastalığı, vergi mükellefi olmaya engel değildir. Ancak 18 yaşın altındaki çocukların veya akıl hastalığı olan kişilerin vergi mükellefi olması mümkün ise de bunlara ait vergi ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Dolayısıyla bu kişilerin mükellef olduğu durumlarda cezaların şahsiliği ilkesi sebebiyle mükelleflerin kendileri değil; kanuni temsilcileri sanık sıfatıyla yargılanacaktır.

verilmesine yer olmadığına karar verilecektir. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından kusurluluğu ortadan kaldıran hâllerle karşılaşılması nadir olsa da mümkündür. Örneğin şirketin mali kayıtlarını yapan meslek mensubunun tehdit altında sahte fatura kaydı yapması veya sahte faturaların cebren üçüncü kişiye verilerek kişinin aracı olarak suça iştirak etmeye zorlanması hâllerinde ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilebilecektir.

4. fıkrada yer alan ve fiilin suç olma özelliğini devam ettirmesine rağmen ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilebilecek hâller ise etkin pişmanlık, şahsi cezasızlık sebebinin varlığı, karşılıklı hakaret ve işlenen fiilin haksızlık içeriğinin azlığı olarak sıralanmıştır. Vergi suçları bakımından 4. fıkrada yer alan hâllerin uygulama alanı bulunmamaktadır.

Hakkında ceza verilmesine yer olmadığı hükmü verilen sanık hakkında, yargılama giderleri devlet tarafından ödenmekte ve sanığın ödemek zorunda kaldığı giderler kendisine iade edilmektedir. Buna ek olarak, tutuklu olarak yargılanan sanığın, ceza verilmesine yer olmadığı hükmünün ardından tutuklu kaldığı süreye ilişkin olarak CMK 142. maddesi hükmüne uygun olarak, hükmün kesinleştiğinin kendisine tebliğinden itibaren 3 ay ve her halükarda hükmün kesinleşmesini izleyen bir yıl içinde, zarara uğrayanın oturduğu yer ağır ceza mahkemesinden tazminat talep etme hakkı bulunmaktadır.

3.1.2.3.3. Mahkûmiyet

CMK 223. maddesinin 5. fıkrası hükmüne göre, “*Yüklenen suçu işlediğinin sabit olması halinde, sanık hakkında mahkûmiyet kararı verilir.*” “Mahkûmiyet hükmü, TCK madde 45’te yer verilen cezalardan birine hükmedilmesi anlamına gelmektedir. TCK madde 45’te suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezaları olarak belirlenmiştir. TCK 46. maddesinde ise hapis cezalarının türleri ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası olarak sayılmıştır. Müebbet hapis cezası hayat boyunca verilen hapis cezasıdır. Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasının müebbet hapis cezasından farkı, daha sıkı infaz rejimine tabi olmasıdır. Süreli hapis cezası ise, bir ay ile yirmi yıl süreleri arasında verilen hapis

cezasıdır. Kısa süreli hapis cezası, hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezasıdır⁶⁰⁰.

Vergi suçları için VUK'ta öngörülen hapis cezalarının alt ve üst sınırları ise şu şekildedir: vergi kaçakçılığı suçları için on sekiz ay ile sekiz yıl arası; vergi mahremiyetini ihlâl suçu için bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası, mükellefin özel işlerini yapma suçu için altı aydan iki yıla kadar hapis cezası. Buna göre, vergi suçları için kurulacak mahkûmiyet hükmü süreli hapis cezası olacaktır. Verilecek ceza, bu sınırlar arasında kalmak suretiyle fiilin ağırlığı ve somut olayın özelliklerine göre hâkim tarafından belirlenecektir. Ancak alt sınırdan ceza verilmesi daha lehe olduğundan cezanın genellikle alt sınırdan veya alt sınıra yakın verildiği, üst sınıra yakın ceza verilecek olması hâlinde gerekçesinin kararda açıklanması gerekmektedir. Ancak alt sınırdan uzaklaşılması gereken durumların varlığı halinde, fatura sayısı, kast yoğunluğu ve zararın miktarının fazla olması halinde bu durum gözetilmeksizin alt sınırdan ceza verilmesi halinde kararlar Yargıtay tarafından bozulmaktadır⁶⁰¹.

Vergi kaçakçılığı suçundan mahkûmiyet hükmü verilecek olması halinde, cezanın nasıl hesaplanacağı, suçların içtimaı ve zincirleme suç hükümlerinin nasıl uygulanacağı önem arz etmektedir. Bu bağlamda 7394 S. K. öncesi ve sonrası ayrı değerlendirilmelidir. 7394 S. K. öncesinde, doğrudan kanunda belirlenen alt ve üst sınırlar arasında bir cezaya hükmedilmekte idi. Öte yandan, TCK 43. maddesinde yer alan zincirleme suç hükümleri vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanmamaktaydı. Bu durumda, kanunda belirlenen sınırlar arasındaki hareketi, genellikle kaçırılan vergi miktarının yüksekliği ve kullanılan fatura sayısı dikkate alınarak fiilin yoğunluğu belirlemekte idi. Zincirleme suç hükümleri uygulanmayarak, suç sayısının belirlenmesinde hesap dönemi/takvim yılı esas alınmakta idi. Aynı takvim yılı içinde aynı fiil kaç defa işlenirse işlensin tek bir fiilden hüküm kuruluyor; buna karşılık farklı takvim yıllarında işlenen fiiller farklı suç olarak kabul edilip bunlar hakkında ayrı ayrı hüküm kuruluyordu. Bu durum uygulamada adaletsiz uygulamalara yol açmakta idi. Örneğin, aynı yıl içinde 1.000.000 TL vergi kaçakçılığı

⁶⁰⁰ E. Bekar, *agm.*, s. 41.

⁶⁰¹ Y 11. CD E.2003/23 K.2004/5633 T.22.06.2004; Y 11. CD E.2013/3577 K.2015/452, <https://legalbank.net/>, (14.04.2022).

yapan kişi tek suçtan yargılanmakta iken Aralık ve Ocak aylarında 10.000 TL vergi kaçırarak iki suçtan yargılanarak iki farklı mahkûmiyet hükmü kuruluyordu.

7394 S. K. sonrasında ise yerinde bir değişiklik ile TCK 43. maddesinde yer alan zincirleme suç hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçları bakımından da uygulanacağı kabul edilmiştir. Bu durumda, aynı suç işleme kararının icrası halinde, farklı takvim yılı/hesap dönemini kapsayan suçlar tek bir suç olarak kabul edilecek, hükmedilen mahkûmiyet cezası dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılacaktır. Yukarıdaki örnekte, Aralık ve Ocak aylarında 10.000 TL vergi kaçırarak iki suçtan yargılanan kişi hakkında mahkûmiyet hükmü verildiğinde 7394 S. K. öncesinde en az ceza miktarı 36 ay olmakta idi. 7394 S. K. sonrasında ise 18 ay hapis cezasına hükmedilerek dörtte biri kadar arttırıldığında en az ceza miktarı 22 ay 15 gün olacaktır.

Tablo 2: 7394 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Uygulama Örnekleri

7394 S. K. ÖNCESİNDE	7394 S. K. SONRASINDA
2020 Kasım ve Aralık aylarında 30.000 TL tutarında iki adet sahte belge kullanan kişi tek bir suçtan yargılanmakta idi.	2020 Kasım ve Aralık aylarında 30.000 TL tutarında iki adet sahte belge kullanan kişi tek bir suçtan yargılanacak, verilecek ceza zincirleme suç hükümlerine göre dörtte üçüne kadar arttırılacaktır.
2020 Aralık ve 2021 Ocak aylarında 30.000 TL tutarında iki adet sahte fatura kullanan kişi ise iki suçtan yargılanmakta idi.	2020 Aralık ve 2021 Ocak aylarında 30.000 TL tutarında iki adet sahte fatura kullanan kişi de tek bir suçtan yargılanacak, verilecek ceza zincirleme suç hükümlerine göre dörtte üçüne kadar arttırılacaktır.

Burada kanunda geçen “aynı suç işleme kararının icrası” kapsamının nasıl belirleneceği de tartışma konusudur⁶⁰². Birden fazla firma ile sahte belge ilişkisi

⁶⁰² Bumin Doğrusöz, “Vergi suçlarında zincirleme suç ve olası sorunları”, 05.04.2022 Tarihli yazısı, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-ve-olasi->

kurulması, birden fazla fiille vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi, birden fazla firmada yetkili kişi olarak sahte belge kullanılması gibi farklı durumlar bakımından hükmün nasıl uygulanacağı Yargıtay içtihatları ile belirlenecektir. Bu konuda, değişiklik öncesinde suç sayısının belirlenmesinde takvim yılının esas alınması gibi tek ve matematiksel bir ölçüt uygulanması yerine, aynı suç işleme kararına ilişkin tespit in hâkim tarafından her bir somut olayın özellikleri dikkate alınarak belirlenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

7394 S. K. sonrasında vergi suçlarından verilecek mahkûmiyet süresinin alt ve üst sınırları hem kanunen hem de fiilen değişmiştir. Kanunen suçun alt sınırlarında bir değişiklik yapılmı şa da etkin pişmanlık indirimi uygulandığında verilen hapis cezasının alt süresi önceki döneme göre oldukça değişecektir. Buna göre, 7394 S. K. öncesinde asgari ceza süresi 18 ay, VUK 360. maddesi uygulanırsa 9 ay idi. 7394 S. K. sonrasında ise failin soruşturma evresinde etkin pişmanlıktan yararlanması hâlinde, kanuni asgari süre olan 18 ayın ½'si indirilerek 9 ay olarak belirlenecektir. Buna ek olarak, suça iştirak eden kişinin menfaati yoksa VUK 360. maddesi gereğince cezanın ½'si tekrar indirilerek 4,5 ay mahkûmiyet hükmü verilebilir. Sonuç olarak, 7394 S. K. sonrasında vergi suçlarında verilebilecek asgari hapis cezası süresi 4,5 aydır.

Verilecek cezanın üst sınırında ise hem kanuni hem de fiili değişiklik yapılmıştır. 7394 S. K. öncesinde vergi kaçakçılığı suçundan dolayı en fazla 5 yıl hapis cezası verilebilmekte idi. Ancak, suçun birden fazla takvim yılında işlenmesi halinde, her takvim yılı için ayrı hüküm kurulmakta idi. 7394 S. K. sonrasında ise cezanın üst sınırı 8 yıldır. Zincirleme suç hükümlerine göre verilecek ceza en fazla ¾'üne kadar arttırılabileceğinden, verilebilecek en fazla ceza 14 yıl olabilir.

Cezanın üst sınırını 8 yıla çıkaran düzenleme sanık aleyhine olmasına karşın, aynı kanunla yapılan değişiklikle getirilen zincirleme suç ve etkin pişmanlık sanık lehinedir. Bu hükümlerin uygulanması bakımından, ceza hükümlerinin zaman bakımından uygulanması kuralları dikkate alınmalıdır. Bu konudaki genel kural, TCK 7. Maddesinin 2. fıkrasına göre sanık lehine olan hüküm geriye yürümektedir. Ancak, karma uygulama

[sorunlari/653944](#), (04.07.2022); E. Şen ve C. Serdar, *7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri*.

yasağı gereğince, sanık lehine olan hükümlerin uygulanıp sanık aleyhine olan hükümlerin uygulanmaması yönünde karar verilemez⁶⁰³. 5252 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 9. maddesinin 3. fıkrasında “*Lehe olan hüküm, önceki ve sonraki kanunların ilgili bütün hükümleri olaya uygulanarak, ortaya çıkan sonuçların birbirleriyle karşılaştırılması suretiyle belirlenir.*” ifadesi yer almaktadır. Bu durumda, eski ve yeni tarihli kanun ayrı ayrı bir bütün olarak uygulanır. Uygulama sonucunda hangisi failin daha lehine ise o hüküm uygulanacaktır. Dolayısıyla suç tarihi 15.04.2022 öncesi olmasına karşın; suçun tespiti 15.04.2022 sonrası ise, ya üst sınır 5 yıl olarak dikkate alınıp etkin pişmanlık ve zincirleme suç hükümleri uygulanmayacak; ya da üst sınır 8 yıl olarak dikkate alınıp etkin pişmanlık ve zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır⁶⁰⁴. Ancak, birden fazla vergi suçu söz konusu ise, örneğin hem sahte hem de yanıltıcı belge kullanılması söz konusu ise bu suçlar hakkında farklı kanunların uygulanması karma uygulama yasağı kapsamında değildir. Dolayısıyla her bir suç için lehe hüküm belirlenerek uygulanmalıdır⁶⁰⁵.

⁶⁰³ İ. Özgenç, *age.*, s. 121; Murat Batı ve Z. Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2022, Sayı 406, s. 33. Yargıtay’ın görüşü de bu yöndedir: “1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren, 5252 sayılı Türk Ceza Yasasının Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Yasanın “Lehe olan hükümlerin uygulanmasında usul” başlıklı 9. maddesi uyarınca, sabit kabul edilen olaya her iki yasanın ilgili tüm hükümleri birbirine karıştırılmaksızın uygulanmak suretiyle ayrı ayrı sonuçlar belirlenmesini ve bunların karşılaştırılmasını gerekli kılmaktadır. Lehe yasanın saptanması için, maddi olaya eski yasalar ile yeni yasa yekdiğerinin hiçbir hükmü karıştırılmadan bir bütün halinde uygulanacak ve uygulama sonucunda ortaya çıkan sonuçlar birbirleriyle karşılaştırılacaktır. Ancak bu karşılaştırmada, hükmün tesisi aşamasında uygulanması gereken normlarla, hükmün infazına ilişkin normlar birlikte değil, ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu değerlendirmede hüküm tesisi aşamasında uygulanması gereken düzenlemelerin aynı yasa kapsamında bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, sadece bir yasa değil bir müesseseye ilgili düzenlemelerin yer aldığı yasalar birlikte değerlendirilecektir.” Y. 6. CD., 2009/3863 E., 2012/20004 K., 08.11.2012 T. Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/>, (04.07.2022).

⁶⁰⁴ Etkin pişmanlıktan yararlanan sanık hakkında yeni tarihli hükmün uygulanması daha lehe olacaktır. Ancak yararlanmayan sanık hakkında bir karşılaştırma yapılması gerekebilecektir. Suç birden fazla takvim yılını kapsıyorsa zincirleme suç hükümleri uygulanarak karşılaştırma yapılabilir. Bu durumda da çoğu kez yeni hüküm failin daha lehine olacaktır. Ancak suç tek bir takvim yılını kapsıyorsa ve üst sınırdan ceza verilecekse eski hükmün failin daha lehine olması mümkündür.

⁶⁰⁵ “...bir kısım hükümler bakımından 765 sayılı TCK uyarınca sanığın mahkumiyetine karar verilmesi ve bir kısım hükümler bakımından da 5237 sayılı TCK'nın lehe olduğu değerlendirilerek ve bu durumun karma uygulama yasağı kapsamında olmadığı kabul edilerek yapılan incelemede, ...5237 sayılı TCK'nın 141 ve 142. maddelerinde tanımlanan hırsızlık suçu ile 765 sayılı TCK'nın 493/1. maddesinde tanımlanan suçun unsurlarının farklı olması nedeniyle, müştekiler ..., ..., ..., ..., ..., ...'e ait konutlara girilerek gerçekleştirilen eylemlerin, hırsızlık suçunun yanı sıra konut dokunulmazlığının ihlali suçunu ve ayrıca müşteki ... bakımından da mala zarar verme suçunu da

Suç tarihi 15.04.2022 öncesi olup soruşturma tarihi 15.04.2022 sonrası olan dosyalarda sanığın etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanması halinde, soruşturma evresinde 1/2; kovuşturma evresinde 1/3 indirim uygulanacaktır. Ancak suç tarihi de soruşturma tarihi de 15.04.2022 öncesinde ise hem soruşturmada hem de kovuşturmada 1/2 indirim uygulanacaktır. 15.04.2022 öncesinde açılmış soruşturmalarda etkin pişmanlıktan yararlanmayan failin, kovuşturma evresinde hüküm verilene ve 15.04.2023 tarihine kadar ödeme yaparak etkin pişmanlıktan faydalanmak istemesi halinde ise 1/2 mi 1/3 mü indirim yapılacağı belirsiz olup tartışmaya açıktır⁶⁰⁶.

3.1.2.3.4. Davanın Reddi ve Davanın Düşmesi

Davanın reddi ve düşmesi, CMK'nın 223. maddesinde düzenlenmiştir. 223. maddenin 7. fıkrasına göre, “*Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.*” Davanın reddi kararı, uyumsuzluğu esastan çözen bir karar değil; bir tespit kararı niteliğindedir.

Davanın düşmesi kararı ise CMK 223. maddenin 8. fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir:

“Türk Ceza Kanununda öngörülen düşme sebeplerinin varlığı ya da soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hallerinde, davanın düşmesine karar verilir. Ancak, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşılırsa; gerçekleşmesini beklemek üzere, durma kararı verilir. Bu karara itiraz edilebilir”

TCK'da yer alan düşme sebeplerini, sanığın veya hükümlünün ölümü, af, şikâyetin yokluğu veya geri alınması, ön ödeme ve zamanaşımı olarak sıralamak

oluşturduğu halde, bu suçlarla ilgili değerlendirme yapılmayıp, suç tarihi itibarıyla bu suçlar bakımından şikâyet ve uzlaşma hükümlerinin değerlendirilmediği, 765 sayılı ve 5237 sayılı TCK'nın ilgili tüm hükümlerinin olaya uygulanması ve her iki yasaya göre verilecek cezaların, denetime olanak sağlayacak şekilde ayrı ayrı saptanıp, sonuç cezaların karşılaştırılması suretiyle lehe yasanın belirlenmesi gerektiği gözetilmeden hüküm kurulması”, Y. 2. CD., 2020/28460 E., 2020/13001 K., 17.11.2020 T. Sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (04.07.2022).

⁶⁰⁶ Bu konudaki tartışma için bkz: Başlık 2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık.

mümkündür. Vergi suçları bakımından, düşme kararı verilebilecek haller değerlendirilirken CMK, TCK ve VUK hükümleri birlikte uygulanacaktır.

Vergi suçundan dolayı ceza yargılaması devam ederken sanığın ölmesi halinde, TCK 64. maddesi gereğince kamu davasının düşürülmesine karar verilecektir. Ölüm nedeniyle kamu davasının düşmesi kararı, kanun yolu yargılaması dâhil yargılamanın her aşamasında verilebilmektedir. Yargılama tamamlanıp ceza aldıktan sonra, yani hükümlü sıfatı alındıktan sonra vefat hâlinde ise, infaz edilmemiş ceza ortadan kalkacaktır. Sanığın ölümü hâlinde, cezanın şahsiliği ilkesi gereğince yalnızca adli vergi cezaları değil, idari vergi cezaları da düşecektir. VUK 372. maddesinde de ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, kesinleşmiş olsun ya da olmasın usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahatlerine kesilen cezalar düşecek, mirasçılara geçmez. Ancak ödenmemiş vergi aslı ve gecikme faizi ile zammı, mirası reddetmeyen mirasçılara geçecektir.⁶⁰⁷.

TCK 65. maddesinde yer alan af nedeniyle kamu davasının düşmesi de vergi suçları bakımından doğrudan uygulanacak olup vergi suçlarında özel bir uygulama şekli veya özellik arz eden bir husus bulunmamaktadır. Buna göre, genel af halinde kamu davasının düşmesine karar verilecektir. Özel af halinde ise cezanın infazına son verilebilir veya infaz süresi kısaltılabilir.

Şikâyete bağlı suçlar bakımından şikâyetin yokluğu veya geri alınması da TCK 73. maddesinde düşme sebebi olarak kabul edilmiştir. Vergi kaçakçılığı ve mükellefin özel işlerini yapma suçları şikâyete bağlı olmadığından TCK 73. maddesinin uygulama alanı bulunmamaktadır. Ancak vergi mahremiyetini ihlâl suçu şikâyete bağlı bir suç olduğundan, bu madde uygulanacaktır. Anılan maddeye göre, şikâyet süresi şikâyete tabi suçun ve failin öğrenildiği andan itibaren 6 ay olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlâl edildiğini öğrenen mükellef, 6 aylık sürede şikâyette bulunabilir. 6 aylık sürenin başlangıcı fiilin ve failin öğrenildiği tarih olarak belirlendiğinden, mükellefin mahremiyetini ihlâl edildiğini öğrenmesi; ancak kim tarafından ihlâl

⁶⁰⁷ Ersan Öz vd., “Ölüm Vakalarının Türkiye’de Vergisel Açıdan Doğurduğu Hukuki Sonuçlar” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 2017, Sayı 31, s. 33.

edildiğini bilmemesi halinde süre işlemez. Ancak bu durum, mükellefin mahremiyeti ihlâl suçu nedeniyle suç durusunda bulunmasına engel değildir. Savcılığa veya kolluğa suç duyurusunda bulunarak suça konu fiilin faili tespit edildiğinde 6 aylık süre başlar. Mükellef TCK 73. maddesi anlamında şikâyette bulunursa soruşturma ve kovuşturma işlemlerine devam edilir; şikâyette bulunmadığı veya şikâyeti geri alması halinde kamu davasının düşmesine karar verilir.

TCK 75. maddesinde düzenlenen ön ödeme, yalnızca adli para cezasının veya kanunda öngörülen hapis cezasının üst sınırının 6 ayı geçmediği suçlar bakımından uygulanabilmektedir. Bu nedenle vergi suçlarında ön ödeme mümkün değildir.

Zamanaşımı nedeniyle düşme kararı ise vergi suçlarında verilen kararlar arasında önemli bir yere sahiptir. Zamanaşımı, dava zamanaşımı ve ceza kesme zamanaşımı olarak ikiye ayrılmaktadır. Dava zamanaşımı, kamu davasının düşmesine neden olan bir hâl iken, ceza kesme zamanaşımı, hükmedilen cezanın infazına engel olan bir hâldir. 7394 S. K. yürürlüğe girmesiyle vergi kaçakçılığı suçlarında zamanaşımı süreleri de değişmiştir. 7394 S. K. öncesinde dava zamanaşımı süresi 8 yıl; ceza zamanaşımı süresi 10 yıl idi. 7394 S. K. sonrasında ise dava zamanaşımı 15 yıla, ceza zamanaşımı ise 20 yıla çıkmıştır.

359. maddenin bentleri bakımından bir değerlendirme yapılacak olursa, (a) bendinde yer alan suçlarda zamanaşımı süresi değişmemiştir. Dava zamanaşımı 8 yıl, ceza zamanaşımı 10 yıldır. (b), (c) ve (ç) bentlerindeki suçlarda ise dava zamanaşımı süresi 15 yıl, ceza zamanaşımı süresi 20 yıldır.

Dava zamanaşımı süresi, suçun işlendiği tarihten itibaren hesaplanmaya başlamaktadır. Dolayısıyla özellikle vergi suçlarında, suçun ne zaman işlendiğinin belirlenmesi, zamanaşımı bakımından önem taşımaktadır. Vergi suçlarında, genel itibariyle 359. maddede yer alan fiillerin işlendiği tarih, suç tarihi olarak kabul edilmektedir. Örneğin, defter ve belgenin yok edildiği tarih, sahte belgenin düzenlendiği tarih, gerçek olmayan hesabın açıldığı veya kaydın yapıldığı tarih suç tarihi olarak kabul edilmektedir. Ancak bazı fiiller bakımından fiilin işlendiği tarih ile suç tarihi arasında farklılık olabilmektedir.

Defter ve belgeleri gizleme suçu bakımından, defter ve belgelerin yerinde yapılan inceleme sırasında ibrazı istenmişse ibrazdan kaçınıldığı tarih; inceleme yazı ile

istenmişse mükellefe ibraz için tanınan en az 15 günlük sürenin bitim tarihi suç tarihi olarak kabul edilmektedir⁶⁰⁸. Sahte ve yanıltıcı belge kullanma suçları bakımından ise Yargıtay, kullanma anı olarak beyanname verme süresinin son gününü izleyen günü kabul etmektedir⁶⁰⁹. Bu durum, aynı belge kullanılmasına rağmen farklı vergiler bakımından farklı zamanaşımı uygulamasına neden olmaktadır. Örneğin, aynı sahte belge hem KDV hem Gelir Vergisinde kaçakçılık yapılması için kullanıldığında, KDV için izleyen ayın 26. günü beyanname verme süresinin son günü olduğundan suç tarihi izleyen ayın 27'si olarak kabul edilmektedir. Gelir vergisi için ise suç tarihi izleyen yılın mart ayının son günü beyanname verme süresinin son günü olduğundan suç tarihi izleyen yılda 1 Nisan olarak kabul edilecektir. Bu durum, öğretide de haklı olarak eleştirilmektedir.

Sahte ve yanıltıcı belge kullanma tarihinin beyanname verme süresine göre belirlenmesi farklı vergiler bakımından farklı zamanaşımı uygulamasına neden olduğu gibi, beyanname verme süresi idare tarafından değiştirilebilmektedir. Oysa ceza hukukunun temel ilkeleri uyarınca suç fiilin tamamlandığı anda işlenmiş sayılmaktadır⁶¹⁰. Ayrıca öğretide pek çok yazar, vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi için vergi ziyayı koşulunun aranmadığını, suç tarihinin belirlenmesinde beyanname verme süresinin esas alınmasının zamanaşımını değiştirdiğini ve sanık aleyhine uygulamaya yol açtığını ifade ederek bu içtihadı eleştirmektedir⁶¹¹.

Vergi suçlarında zamanaşımı ile ilgili bir diğer sorun da VUK'ta yer alan zamanaşımı ve saklama ödevi süreleri ile vergi suçlarında uygulanan TCK zamanaşımı

⁶⁰⁸ O. Özcan, *age.*, s. 355; İ. N. Bayar, *age.*, s. 130.

⁶⁰⁹ "...Suça konu faturaların KDV indiriminde kullanıldığının belirtilmesi karşısında, sanığın ortak ve sorumlu olduğu dönemin 2009 yılının 11. ayında son bulduğu gözetilerek bu sanık bakımından suç tarihinin en aleyhe kabul ile "25.12.2009" olduğu belirlenerek..." Y. 11. CD., 2017/12622 E., 2021/13702 K., 28.12.2021 T. Sayılı kararı, benzer yönde: 2018/4069 E., 2021/12842 K., 20.12.2021 T.; 2020/6098 E., 2021/13480 K., 27.12.2021 T. Sayılı kararları, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, (26.01.2022).

⁶¹⁰ Eylem Baş, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından "Zamanaşımı" Kavramı Üzerine Bir İnceleme", *Prof. Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan*, Cilt 1, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459, Ankara 2015, s. 233.

⁶¹¹ O. Özcan, *age.*, s. 356; İ.N. Bayar, *age.*, s. 112; Donay, *age.*, 2008, s. 227. Vergi hukukunda hürriyeti bağlayıcı suçlarda dava zamanaşımı süresinin başlangıcının vergi ziyayı tarihini, yani verginin tarhi için kanunda belirtilen dönemin sonunun esas alınması gerektiği hakkında bkz: Mustafa Akıl, "Vergi Hukukundaki Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Suçlarda Zamanaşımı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2005, Sayı 205, s.18.

süreleri arasındaki uyumsuzluktur⁶¹². VUK'ta yer alan zamanaşımı süreleri, vergi aslı ve vergi kabahatleri için öngörülmüştür. Buna göre, verginin tarh süresi için vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Vergi kabahatlerine kesilecek idari para cezasının zamanaşımı ise VUK 374. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ceza kesme zamanaşımı, vergi ziyayı cezası için vergi alacağının doğduğu tarihi, özel usulsüzlük cezası için usulsüzlüğün yapıldığı tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren 5 yıl; genel usulsüzlük cezası için usulsüzlüğün yapıldığı tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren 2 yıl olarak belirlenmiştir. Ayrıca, VUK 253. maddesinde, mükelleflerin vergi ile ilgili defter, kayıt ve belgelerini saklama ödevi, izleyen takvim yılından itibaren 5 yıl olarak belirlenmiştir.

Anılan VUK düzenlemeleri uyarınca, vergi incelemesi en fazla geriye dönük 5 vergilendirme dönemini kapsayan şekilde yapılmaktadır. Dolayısıyla, vergi suçlarının tespiti, inceleme sonucunda kaçakçılık raporu ve mütalaa düzenlenmesi, defter ve belgelerin ibrazının istenmesi en fazla geçmiş 5 vergilendirme dönemi bakımından mümkündür. Ancak, vergi suçlarında zamanaşımı 15 yıldır. Vergi kabahatleri ve suçları arasındaki makasın açılması uygulamada sorunlara yol açacaktır. Örneğin, vergi aslı zamanaşımı nedeniyle tahsil edilemezken vergi suçundan yargılama yapılabilmesi mümkün hale gelmektedir.

Bu durumda, sanığın etkin pişmanlıktan yararlanması söz konusu olmasa da, tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen ceza bulunmadığından verilecek ceza yarı oranında indirilmelidir. Ancak neticede milyonlarca TL vergiyi ziyaa uğratmış kişinin hiç ödeme yapmadan cezasında indirim yapılması adalet duygusunu zedeleyecektir. Bu sorunun çözümü için, VUK ve TCK arasındaki zamanaşımı sürelerinin yakınlaştırılması veya kaçakçılık fiillerinin varlığı halinde zamanaşımı süresinin uzayacağına dair VUK'a hüküm eklenmesi önerilmiştir⁶¹³. Ancak bu önerilerin yapıldığı zamanda, vergi

⁶¹² E. Baş, *agm.*, s. 236; Aydın Cengiz, *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014, s. 326; O. Özcan *age.*, s. 356; İ.N. Bayar, *age.*, s. 113.

⁶¹³ O. Özcan, *age.*, s. 358; E. Baş, *agm.*, s. 237.

kaçakçılığı suçu bakımından dava zamanaşımı 8 yıl idi. 7394 S. K. ile yapılan değişiklik sonrasında dava zamanaşımı 15 yıla çıktığından, vergi idaresine 15 yıllık inceleme yetkisi verilmesi ve dolayısıyla VUK'da yer alan zamanaşımı sürelerinin kaçakçılık halinde 15 yıla çıkması hem vergi idaresi hem de mükellef bakımından olumsuz sonuçlara yol açacaktır. Bu nedenle, mevcut durumda vergi kaçakçılığı incelemesi ve mütalaanın standart vergi incelemesinden ayrılması ve vergi kaçakçılığı incelemesinin TCK hükümlerine göre belirlenen zamanaşımı süresi boyunca yapılabileceğinin hükme bağlanması önerilmektedir.

Sonuç olarak, sanığın vergi suçlarından dolayı suçlu bulunarak hakkında mahkûmiyet hükmü verilmesi hâlinde, sanık hakkında verilen ceza 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (İnfaz Kanunu) hükümlerine göre infaz edilmektedir. Ancak, bazı durumlarda sanık, suçlu bulunmasına rağmen sanık hakkında mahkûmiyet hükmü verilmesi veya cezanın infaz edilmesi cezadan beklenen faydayı sağlamayabilmektedir. Bu nedenle kanun koyucu hükmün açıklanmasının geri bırakılması, hapis cezasının para cezasına çevrilmesi ve cezanın ertelenmesi gibi kurumları uygulamaya koymuştur. Vergi suçları bakımından da özellikle 7394 S. K. sonrasında etkin pişmanlık ile yapılan indirim sonrasında bu kurumların daha fazla uygulanacağını söylemek mümkündür.

3.1.2.4. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması (HAGB), CMK 231. maddesinde düzenlenmiştir. HAGB, kanuna göre hükmün sanık hakkında sonuç doğurmamasını ifade etmektedir. HAGB kararı verilmesi hâlinde kişi aslında suçlu bulunmuştur; ancak bazı koşulların sağlanması hâlinde mahkûmiyet hükmünün açıklanması beş yıllık süre boyunca ertelenmiştir. Hükmün ertelenme süresi içinde kişinin kanunda ve kararda sayılan koşullara uyması hâlinde, sanık beş yılın sonunda hiç suç işlememiş gibi kabul edilmektedir. HAGB kararı verilebilmesi için şu şartlar bir arada mevcut olmalıdır:

- Hükmolunan cezanın iki yıl veya daha az süreli hapis veya adlî para cezası olması
- Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması

- Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,
- Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi⁶¹⁴

Bu koşulların varlığı hâlinde HAGB kararı verilmesi mümkündür. HAGB kararı verilebilmesi için ertelenen mahkûmiyet hükmünde verilen hapis cezasının süresi dikkate alınmaktadır. Vergi suçları bakımından değerlendirme yapılacak olursa, sanığın diğer koşulları sağlanması hâlinde tüm vergi suçları yönünden HAGB kararı verilmesi mümkündür. Zira tüm vergi suçları için öngörülen cezanın alt sınırı iki yılın altındadır. Ancak kaçakçılık ve vergi mahremiyetini ihlâl suçlarında öngörülen cezanın üst sınırı iki yılı aşmaktadır. Bu durumda, mahkeme tarafından hükmedilen cezanın iki yılı aşması hâlinde HAGB kararı verilmesi mümkün değildir.

Özellikle vergi kaçakçılığı suçları bakımından, 7394 S. K. sonrasında etkin pişmanlık indiriminin uygulanması sonrasında HAGB karar sayısının artacağı düşünülmektedir. Çünkü verilecek mahkûmiyet hükmünün alt sınırın üç yıl olduğu durumlarda bile etkin pişmanlık indirimi sonrasında iki yıl veya daha az hapis cezasına hükmedilecektir. Mükellefin özel işlerini yapma suçunda ise üst sınır iki yıl olduğundan diğer koşulların sağlanması hâlinde tüm mahkûmiyet hükümleri için HAGB kararı verilmesi mümkündür.

HAGB kararı verildiğinde, sanık hakkında 5 yıl boyunca denetim uygulanır. Denetim süresi boyunca, sanığın belli bir işte çalışması, belli bir eğitimi alması, belli

⁶¹⁴ Çavuş, vergi kaçakçılığı suçlarının tehlike suçu niteliğinde olmasının bu koşulun uygulanmasına engel olmadığı görüşündedir. Yazar, vergi suçu raporunda, somut bir zarara yer verilmiş olması halinde bu zararın giderilmiş olması gerektiğini; ancak defter ve belgeleri gizleme gibi somut bir zarara sebep olmayan suçlar için bu koşulun uygulanmayacağını; ayrıca kamunun uğradığı zararın telafisi için ziyaa uğratılan vergi aslı ve zamların ödenmesinin yeterli olduğu, vergi ziyayı cezasının ödenmesinin aranmayacağını ifade etmektedir. *A. Çavuş, Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 271.* Ancak, etkin pişmanlık uygulaması ile birlikte zaten ödenmesi gereken vergi aslı ve zammının tamamı ile cezaların yarısının ödenmesi yeterli görüldüğünden, HAGB kararı verilebilmesi için ayrıca bir ödemenin yapılmasına gerek olmayacağı kanaatindeyiz. 359. maddenin (b) ve (ç) bentlerindeki suçlar için etkin pişmanlıktan yararlanılmadığı takdirde HAGB verilemeyecektir. (a) ve (c) bentlerindeki suçlar için ise, verilecek hapis cezasında değişiklik yapılırken alt sınırın değiştirilmediği dikkate alınacak olursa, kanun koyucunun bu suçlarda alt sınırdan verilecek cezalarda ödeme yapılmasa da HAGB kararı verilebilmesini istediği kanaatindeyiz.

yerlere gitmesi veya gitmemesi yönünde bir karar verilebilmektedir. Denetim süresi boyunca karara uyulduğu takdirde süre sonunda hüküm ortadan kaldırılarak davanın düşmesine karar verilir. Denetim süresinde belirlenen yükümlülüklere uymayan ya da kasten bir suç işleyen sanık hakkında ertelenen hüküm açıklanır.

Daha önce vergi suçu dışında başka bir fiilden dolayı hakkında HAGB kararı verilen sanığın denetim süresi içinde vergi suçu işlemesi hâlinde, vergi suçundan verilecek mahkûmiyet hükmünün kesinleşmesi ile birlikte önceki hükmü de açıklanacaktır. Bu durumda her iki suç için verilen ceza da infaz edilecektir.

HAGB kararı, beraat kararına kıyasla sanık aleyhine bir karardır. Ayrıca, HAGB hüküm olarak kabul edilmemektedir. Bunun sonucu olarak, HAGB kararı hakkında kanun yolu denetimi olarak yalnızca itiraz kanun yoluna başvurmak mümkündür, istinaf ve temyize başvurulamaz. Tüm bu nedenle, CMK 231. maddesinde sanığın kabul etmemesi hâlinde HAGB kararı verilemeyeceği hükme bağlanmıştır⁶¹⁵.

3.1.2.5. Cezanın Ertelenmesi

Cezanın ertelenmesi, TCK 51. maddesinde düzenlenmiştir. Cezanın ertelenmesi kararı verildiğinde, esasında sanık hakkında mahkûmiyet kararı verilmiştir, ancak cezanın infazı ertelenmektedir. Erteleme süresi sonunda erteleme koşullarına uyan sanığın cezası infaz edilmiş sayılmaktadır. Cezanın ertelenmesi kararı ile HAGB kararı arasındaki en büyük fark, cezanın ertelenmesinde sürenin sonunda ceza infaz edilmiş sayılırken, HAGB kararında sürenin sonunda hüküm ortadan kaldırılır. Bu nedenle, HAGB kararı verilmiş ve sürenin sonunda ortadan kaldırılmış hüküm, sanığın adli sicil kaydında yer almaz. Ancak cezanın ertelenmesine karar verilerek sürenin sonunda infaz edilmiş sayılan suç sanığın adli sicil kaydında yer almaktadır. Dolayısıyla, HAGB, cezanın ertelenmesi kararına kıyasla daha sanık lehine bir karardır.

Hapis cezasının ertelenmesi kararı verilebilmesi için TCK 51. maddesi uyarınca hükmedilen cezanın iki yıl veya daha az hapis cezası olması gereklidir. Dolayısıyla vergi

⁶¹⁵ Akif Yıldırım, “Hükümün Açıklanmasının Ertelenmesi Kurumunun Aklanma Hakkı Açısından Değerlendirilmesi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Yıl 2013, Sayı 3, s. 151.

suçlarının tümünde cezanın ertelenmesi kararı verilmesi mümkündür. Yine, 7394 S.K. ile yapılan değişiklik ile etkin pişmanlık indiriminden yararlanan sanıklar hakkında bu kararın da vergi suçlarında eskisine göre daha sık verileceği düşünülmektedir.

Cezanın ertelenmesi kararı verildiğinde, ceza en az bir en fazla üç yıllık süreyle ertelenir. Ancak erteleme süresinin alt sınırı, hükmedilen hapis cezasından daha az olamaz. Yine HAGB kararında olduğu gibi, erteleme süresinde belli bir eğitimin alınmasına veya işin yapılmasına karar verilmesi mümkündür. Denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işleyen veya yükümlülüklerine uymayan sanık hakkında cezanın infaz edilmesine karar verilir. Denetim süresinin tamamlanması hâlinde, ceza infaz edilmiş sayılmaktadır.

3.1.2.6. Vergi Suçlarında Basit Yargılama Usulü

24 Ekim 2019 tarihinde yürürlüğe giren 7188 Sayılı Kanun ile birlikte ceza yargılama usulünde önemli yenilikler getiren seri yargılama usulü ve basit yargılama usulü kabul edilmiştir. Seri yargılama usulü, CMK 250. maddesinde düzenlenmiştir ve yalnızca maddede sayılan suçlar bakımından uygulanabilen bir yargılama usulüdür. Vergi suçlarının yargılama usulü seri yargılama usulü uygulanmamaktadır.

Basit yargılama usulü ise CMK 251. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, üst sınırı iki yıl veya daha az süreli hapis cezasını gerektiren suçlarda mahkeme tarafından basit yargılama usulünün uygulanmasına karar verilebilmektedir. Vergi suçları bakımından, vergi kaçakçılığı suçunda üst sınır 8 yıl, vergi mahremiyetini ihlal suçunda ise üst sınır 3 yıl olarak belirlendiğinden bu suçlar bakımından basit yargılama usulü uygulanmasına karar verilemez⁶¹⁶. Ancak mükellefin özel işlerini yapma suçunda öngörülen cezanın üst sınırı 2 yıl olduğundan basit yargılama usulünün uygulanması mümkündür. Ancak, suçun kovuşturmasının izne bağlı olması hâlinde CMK 251/7 hükmü gereği basit yargılama usulü uygulanamaz. Bu nedenle mükellefin özel işlerini

⁶¹⁶ CMK 251. maddesinde kanunda öngörülen cezanın üst sınırının 2 yılı aşmaması aranmıştır. Dolayısıyla fiilen hükmedilen ceza 2 yılın altında olsa bile vergi kaçakçılığı ve vergi mahremiyetini ihlâl suçlarında basit yargılama usulü uygulanamayacaktır.

yapan kişinin devlet memuru olması halinde soruşturma izne bağlı olduğundan basit yargılama usulü uygulanamayacaktır.

Basit yargılama usulü uygulanacağına en geç duruşma gününün belirlenmesine kadar mahkeme tarafından karar verilmektedir. Basit yargılama usulü uygulanacağına karar verildikten sonra, iddianame sanık ve mağdura tebliğ edilerek 15 gün süre verilir. 15 gün süre içinde, sanık savunmasını; mağdur ise beyanlarını yazılı olarak mahkemeye sunar. Yazılı savunma ve beyan sunulduktan sonra, duruşma yapılmadan ve savcının görüşü alınmadan doğrudan mahkeme tarafından davanın esası hakkında hüküm verilir. Mahkûmiyet kararı verilirse, ceza dörtte biri oranında indirilir. Basit yargılama usulünün sonucunda da para cezasına çevirme, erteleme ve HAGB kararı verilmesi mümkündür.

Basit yargılama usulüne itiraz edilmesi mümkündür. İtiraz edilmesi hâlinde genel hükümlere göre yargılamaya devam edilir. Ayrıca mahkeme tarafından da her zaman basit yargılama usulünden dönülerek duruşma açılmasına karar verilmesi mümkündür.

3.1.2.7. Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi

Vergi kabahatlerinin işlenmesi halinde uygulanacak para cezaları, vergi ziyayı ve usulsüzlük olarak belirlenmiştir. Vergi ziyayı, VUK 344. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, kanunda belirlenen bazı fiillerle vergi kaybına sebep olan mükelleflere kayba uğrayan vergi nispetinde uygulanan para cezasıdır. 344. maddenin 2. fıkrasında, VUK 359. maddesinde sayılan fiillerle vergi kaybına sebep olunması halinde vergi ziyayı cezasının kayba uğratan verginin 3 katı olarak uygulanacağı belirtilmiştir. VUK 359. maddesinde sayılan fiiller ise vergi suçlarına konu olan fiillerdir. Dolayısıyla, vergi suçlarına konu fiiller ile üç kat vergi ziyayına sebep olan fiiller aynıdır.

VUK 367. maddesinin son fıkrasında, hapis cezasına hükmedilmesinin vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği, 340. maddede ise vergi ziyayı ve usulsüzlük ile cezalandırılan fiillerin 359. maddede sayılan fiillerden olması halinde ayrıca cezai takibat yapılacağı düzenlenmiştir. Öte yandan, AYM 2019/4 E., 2021/78 K., 4/11/2021 T. Sayılı kararı ile iptal edilen 367. maddesinde, “*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.*” hükmü yer almakta idi.

Bu durumda, vergi mükellefi kendisine kesilen vergi ziyayı cezasına dava açtığında, yargılama vergi mahkemesinde yapılmaktadır. Öte yandan, aynı fiil hakkında öngörülen hürriyeti bağlayıcı ceza nedeniyle asliye ceza mahkemesinde de yargılama yapılmaktadır⁶¹⁷. Aynı fiilin iki farklı yargı kolunda yargılanması sonucunda farklı yorum ve sonuçların doğması söz konusu olabilmektedir. Örneğin, kullanılan belgenin sahteliği konusunda vergi mahkemesi sahte olduğunu düşünmekte iken ceza mahkemesi belgenin sahte olmadığını düşünebilmektedir. Bu gibi durumlar, uygulamada çelişkilere sebep olmakta ve hukukun birliğini zedelemektedir.

Öğretide bir görüşe göre, iptal edilen hüküm vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi arasındaki etkileşimi değil; ceza mahkemesi ile vergi idaresi arasındaki etkileşimi düzenlemektedir⁶¹⁸. Dolayısıyla vergi ve ceza mahkemeleri kararları arasında etkileşim kurulmasına herhangi bir engel bulunmamaktadır. Diğer görüşe göre ise, iptal edilen hüküm nedeniyle vergi mahkemeleri ve ceza mahkemeleri arasında etkileşim olması engellenmiştir⁶¹⁹. Anayasa mahkemesi ile anılan kararında hükmün ceza hâkiminin kararının vergi idaresini bağlamayacağı yönünde yorumlamıştır⁶²⁰. Ancak, bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı ve vergi kabahatleri arasında bağlantı

⁶¹⁷ Bu fiillerin işlenmesi, mükellefe hem vergi ziyayı cezası hem de hapis cezasının aynı anda uygulanmasına neden olmaktadır. Bu durumun non bis idem ilkesi yönünden değerlendirmesi ilgili başlıkta yapıldığından tekrara girmemek amacıyla bu başlıkta yeniden tartışılmamıştır.

⁶¹⁸ M. Akkaya, *Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi*, s. 89; Barış Bahçeci, “İham’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 2018, Sayı 136, s. 162; Turgut Candan, “Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Cezalarına Etkisi”, <https://turgutcandan.com/2022/02/20/ceza-mahkemesinin-kararinin-vergi-cezalarina-etkisi/>, (02.07.2022); H. Uğur ve M. Elibol, *age.*, s. 156.

⁶¹⁹ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1988, s. 216; Mehmet Uysal, “Yeni Yasaların Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Yıl 2009, Cilt 83, Sayı 3, s.1285; Doğan Şenyüz, “Kaçakçılık Fiilleriyle Vergi Ziyasına Sebepiyet Verilmesi Halinde Aynı Normun Çelişkili Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*, Ekin Yayınevi, Bursa 2011, s. 53 (kısaca: *Aynı Normun Çelişkili Sonuçlarının Değerlendirilmesi*); F. Başaran Yavaşlar, *Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum*, s. 1247; İ.N. Bayar, *age.*, s. 98.

⁶²⁰ “Kuralda yer alan “...bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezaları...” ibaresi vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezalarına, “...vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler...” ibaresi ise Kanun’un 365. maddesi uyarınca vergi idaresi birimlerine işaret etmektedir. Buna göre bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin olarak ceza yargılaması sırasında ve sonucunda ceza mahkemesince verilen kararlar vergi idaresini bağlamayacak, aynı şekilde vergi idaresi tarafından verilen kararlar da ceza hâkimini bağlamayacaktır.” AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 68.

kurulmasına engel olunmasının adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil edeceğinden hükmün iptaline karar vermiştir.

Belirtmek gerekir ki, AYM aynı fiilden dolayı hem idari para cezası hem hapis cezasına hükmedilmesini hukuka ve non bis in idem ilkesine aykırı bulmamıştır. Adil yargılanma hakkının ihlâline neden olan durumu yalnızca hapis cezasına konu olan yargılama süreci ile vergi kabahatine konu olan idari ve yargısal süreç arasında etkileşim olmaması olarak tespit etmiştir⁶²¹.

367. madde hükmünün iptal edilmesi ile birlikte ceza mahkemesi ile vergi idaresi ve mahkemeleri arasında AYM'nin ifade ettiği şekilde, bu süreci bir bütünün parçaları olarak değerlendirmeyi mümkün kılacak bir etkileşim kurulması zorunluluğu doğmuştur. Kanun koyucunun anılan iptal kararından sonra ihdas ettiği etkin pişmanlık uygulaması koşullarında yer alan vergi mahkemesinde dava açmama veya davadan feragat etme şartının bu etkileşim sorununun önüne geçmek amacıyla konulduğu düşünülmekte ise de bu koşulun etkileşim sorununu çözmeyeceği açıktır⁶²². Zira sanık veya şüphelinin etkin pişmanlıktan yararlanması halinde hem vergi mahkemesinde hem ceza mahkemesinde yargılama esastan çözülmeyeceğinden ortada farklı bir tespit de olmayacaktır. Ancak, etkin pişmanlıktan yararlanmayı reddederek hem vergi mahkemesinde dava açan hem de ceza yargılaması devam edenler bakımından etkileşim sorununa bir çözüm getirilmemiştir.

AYM iptal kararında “*Usul güvencelerine ilişkin yeterli bağlantının sağlanmasından sonra bağlantılı olarak işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılması da mümkün değildir. Dolayısıyla bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine*

⁶²¹ AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 71-89.

⁶²² Bumin Doğrusöz, “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık ve Hukuk”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-suclarinda-etkin-pismanlik-ve-hukuk/653238>, (02.07.2022).

ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olan kuralın adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık oluşturabileceği anlaşılmaktadır.” ifadesini kullanmıştır⁶²³. Öğretide de pek çok görüş, vergi ceza mahkemeleri arasındaki etkileşimin veya etkileşimsizliğin katı bir şekilde kabul edilmesinden çok, mahkeme tarafından somut olayda diğer mahkeme kararını bekleyip beklemeyeceğine karar vermesi gerektiği yönündedir⁶²⁴.

Esasında, vergi kabahatinden ve vergi suçundan yargılama yapılarak farklı sonuçlara ulaşılması her şart ve koşulda hukuki çelişkiye sebep olmamaktadır. Çünkü vergi kabahatleri ile vergi suçunun unsurları ve yargılama kolundaki farklılıklar sebebiyle farklı sonuçlara ulaşılması mümkündür. Aynı fiille olsa dahi, vergiyi kayba uğratmak ile vergi suçu işlemek farklıdır. Örneğin, vergi ziyayı cezasına açılan dava reddedildiği halde vergi kaçakçılığı suçundan kastın yokluğu sebebiyle ceza mahkemesi beraat kararı verilebilir. Yahut idari işlemdeki şekil eksikliği nedeniyle vergi cezasının iptali söz konusu olabilmekte iken vergi suçundan mahkûmiyet hükmü kurulması mümkündür. Ancak, bu gibi durumların ötesinde belgenin sahteliği, failin kim olduğu, fiilin işlenip işlenmediği gibi somut olguların farklı yorumlanması etkileşim sorununa yol açmaktadır.

Öğretide etkileşim sorununa bazı çözüm önerileri getirilmiştir. Akkaya, ceza mahkemesinin vergi mahkemesi kararını bekletici mesele yapmasını önermiştir⁶²⁵. Bahçeci, vergi ziyayı cezasının üç kat uygulanması işleminin ceza yargılamasında varılacak kastın tespitine bağlanması gerektiğini ifade etmektedir⁶²⁶. Öztürk ve Yavaşlar editörlüğünde yazılan vergi suçları ve kabahatleri tasarısında ise, ceza mahkemesinin vergi mahkemesinde açılan davayı bekletici sorun yapmasının ve vergi hâkiminin kararının ceza hâkimi için bağlayıcı olmasının yanı sıra ceza davası açılmasının bölge

⁶²³ AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 88.

⁶²⁴ M. Akkaya, *Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi*, s. 95; S. Donay, *age.*, s. 78; D. Şenyüz, *Aynı Normun Çelişkili Sonuçlarının Değerlendirilmesi*, s. 59; A. Cengiz, *age.*, s. 343; B. Bahçeci, *agm.*, s. 162.

⁶²⁵ M. Akkaya, *Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi*, s. 92; aynı yönde A. Cengiz *age.*, s. 343. Çavuş da, benzer yönde fakat bekletici sorun yapma ifadesini kullanmadan, ceza mahkemesinin, vergi mahkemesinin vergi kaçakçılığı konusundaki nitelendirmesini ve vergi ziyayı konusundaki kararını nazara alması gerektiği görüşünü belirtmiştir. A. Çavuş, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 273.

⁶²⁶ B. Bahçeci, *agm.*, s. 163.

idare mahkemesi nezdinde kurulan özel görevli daireye bildirilmesini; özel görevli dairenin tarafları dinleyip delilleri değerlendirdikten sonra savcılığa bildirmesini önerilmiştir⁶²⁷.

Şenyüz ve Donay ise vergi idaresi ve ceza mahkemeleri arasında etkileşim kurulmasını önermişlerdir. Donay, ceza mahkemesinin kesinleşmiş kararı olmadan vergi idaresinin ancak bir kat ceza kesebileceğini; üç kat ceza kesebilmek için kişinin 359. maddeye göre yargılanıp mahkûm olması gerektiğini ifade etmiştir⁶²⁸. Şenyüz ise, bir mahkemeye diğer mahkemenin kararını bekletici sorun yapma zorunluluğu getirmenin mahkemeler arasında birine üstünlük tanınmasına neden olarak yargı bağımsızlığına zarar vereceği görüşündedir. Bu nedenle, mahkemeler arasında etkileşim yerine vergi idaresinin üç kat vergi ziyayı cezasını keserek bir katını vergi mahkemesinin ret kararı vermesinden sonra, iki katını ise ceza mahkemesinin mahkûmiyet kararı vermesinden sonra tahsil etmesini önermektedir⁶²⁹.

Vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararları arasında, mutlak etkileşimin veya mutlak ayrıklığın kabul edilmesinin mümkün olmadığı yönündeki görüşlere katılmakla beraber, adil yargılanma hakkının, hukuki güvenlik ve hukuk birliğinin korunmasının gerekliliği şüphesizdir. Bu nedenle, gerekli gördüğü durumlarda ceza mahkemesi vergi mahkemesinin önündeki davayı; vergi mahkemesi de ceza mahkemesinin önündeki davayı bekletici mesele yapabilecektir. Davayı sonuçlandırmak için gerek görülmeyen hallerde ise (örneğin zamanaşımı süresiyle iptal veya düşme kararı verilecek olması gibi) bekletici mesele yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

⁶²⁷ *Vergi Suçları Kabahat ve Tasarısı*, s.169: Madde 363 son fıkra: “*Matrah kaybına veya vergi ziyayına dayalı idari işlemlere karşı vergi mahkemesinde dava açılmışsa, ceza mahkemesi bu davanın sonuçlanmasını bekletici mesele yapar. Vergi mahkemesinin kararı ceza hâkimini bağlar.*”

Ayrıca, tasarıda yer alan vergi suçları için bölge idare mahkemesindeki özel görevli daire tarafından açılmasına yönelik öneri, Candan’ın Fransız vergi hukukundaki uygulamayı esas alan yöntemin Türkiye’de de uygulanmasını öneren görüşüne dayanmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz: T. Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 68.

⁶²⁸ Donay, *age.*, s. 244.

⁶²⁹ Şenyüz, *Aynı Normun Çelişkili Sonuçlarının Değerlendirilmesi*, s. 60-63.

3.1.2.8. Kanun Yolları

Kanun yolları, yargılama makamları tarafından verilen ve hukuka aykırı veya yanlış olduğu ileri sürülen kararların kural olarak başka bir makam tarafından tekrar incelenmesini sağlayan yollardır⁶³⁰. Kanun yolları, bir mahkeme tarafından verilen kararların denetimini sağlamaktadır. Yargı kararlarının denetlenmesi, adil yargılanma hakkının önemli bir parçasıdır. Yargısal denetim, hatalı veya keyfi kararların verilmesini engellediği gibi ülkede içtihat birliği oluşturarak bireylere hukuki güvence sağlamaktadır⁶³¹.

Yargısal denetime başvuru hakkı, Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesinin (MSHS) 14. maddesi⁶³², AİHS Ek Protokol 7. maddesi⁶³³ ve Anayasa⁶³⁴ ile adil yargılanma hakkının bir parçası olarak güvence altına alınmıştır. Ancak AYM, “Sözleşme’ye ek 7 No.lu Protokol’ün 2. maddesinde cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı tanınmış ise de Anayasa’da, anılan hakka ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır (Kadir Gürbüz Kaynar, B. No: 2012/744, 20/2/2014, § 44). Dolayısıyla Anayasa ve Sözleşme’nin ortak koruma alanı dışında kalan bir hak ihlali iddiasını içeren

⁶³⁰ Nur Centel ve Hamide Zafer, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul 2020, s. 887; Ahmet Gökçen ve diğerleri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 649; D. Soyaslan, *age.*, s. 557; Neslihan Can, “Adil Yargılanma Hakkı Işığında Denetim Muhakemesine Başvuru Hakkı”, *MÜHF – HAD*, Yıl 2018, Cilt 24, Sayı 2, s. 767; Nevzat Toroslu ve Metin Feyzioğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara 2021, s. 321; V.Ö. Özbek vd., *age.*, s. 733.

⁶³¹ A. Gökçen vd., *age.*, s. 650; N. Can, *agm.*, s. 768.

⁶³² BM MSHS 14/5: “Bir suçtan hüküm giyen herkes, mahkûmiyet ve cezanın yasalara uygun olarak daha yüksek bir yargı organınca yeniden incelenmesi hakkına sahip olacaktır.”

⁶³³ AİHS Ek Protokol No.7 Madde 2: “Cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı

1. Bir mahkeme tarafından cezai bir suçtan mahkûm edilen her kişi, mahkûmiyet ya da ceza hükmünü daha yüksek bir mahkemeye yeniden inceletme hakkını haiz olacaktır. Bu hakkın kullanılması, kullanılabilme gerekçeleri de dâhil olmak üzere, yasayla düzenlenir.

2. Bu hakkın kullanılması, yasada düzenlenmiş haliyle önem derecesi düşük suçlar bakımından ya da ilgilinin birinci derece mahkemesi olarak en yüksek mahkemede yargılandığı veya beraatini müteakip bunun temyiz edilmesi üzerine verilen mahkûmiyet hallerinde istisnaya tabi tutulabilir.”

⁶³⁴ “Yargısal denetim hakkı, temel bir hak olarak Anayasada doğrudan düzenlenmemiştir. Ancak Anayasanın 40. maddesinde yer alan temel hak ve hürriyetlerin korunması başlıklı 40. maddesi ile yüksek mahkemeleri düzenleyen 146 vd. hükümleri, yargısal denetim hakkını adil yargılanma hakkının bir güvencesi olarak kabul ederek korumaktadır.” Tolga Şirin, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ne Ek 7. no.lu Protokol Hakkında Genel Bir Bilgilendirme”, <https://www.academia.edu/>, (26.04.2022).

başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi mümkün değildir.” ifadeleri ile bu hakkı koruma kapsamı dışında tutmuştur⁶³⁵.

Yargısal denetime başvuru hakkı güvencesi, MSHS ve AİHS’de yalnızca cezai konular bakımından öngörülmüştür. AİHM, yerleşmiş içtihatları uyarınca 7 No.lu Ek Protokolün 2. maddesinin ihlâli iddialarını öncelikle yaptırımın cezai niteliği bakımından değerlendirmeye tabi tutmaktadır. Verilen cezanın hapis cezası olup olmadığı; hapis cezası ise süresi ve uygulama şekli dikkate alınmakta, hafif nitelikli suçlar ve küçük idari nitelikteki cezalar ‘cezai konular’ arasında değerlendirilmemektedir^{636,637}. Bu bağlamda vergi suçları bakımından 6 aydan başlayan hapis cezası öngörüldüğünden vergi suçlarının yargılaması sonucunda verilecek hüküm, yargısal denetim güvencesi kapsamındadır.

⁶³⁵ AYM, Erkan Sancaklı ve Selatin Sancaklı, B. No: 2016/74436, 18/7/2018, §17; <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, (12.05.2022).

⁶³⁶ N. Can, *agm.*, s. 771; Abdulkadir Pekel, “AİHM Kararlarından Örnekler İle AİHS’ye Ek Protokol No. 7”, *Social Sciences Studies Journal*, Cilt 5, Sayı 51, s. 7000.

⁶³⁷ 7 No.lu Ek Protokolün açıklayıcı raporuna göre bir suç için hapis cezası öngörülmüş olması, yaptırımın cezai olarak kabul edilmesi için yeterlidir. AİHM Zaicevs, Galstyan, Stanchev, ve Gurepka davalarında bu yönde karar vermiştir. Ancak bu kural keskin bir çizgi olarak kabul edilmemekte, her somut olay kendi koşullarında değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. AİHM’in, Engel kriterleri olarak adlandırılan ve vergi ek ödemelerinin cezai nitelik taşıyıp taşımadığını belirlerken kullandığı kriterler şunlardır:

- Cezayı belirleyen kanunun tüm vatandaşları mükellef sıfatıyla kapsamı,
- Ek ödemenin maddi tazminat olarak değil, caydırıcılık amacıyla tasarlanması,
- Ek ödemenin caydırıcı ve cezai amaçlı genel bir kurala göre uygulanması,
- Ek ödemenin önemli olması (AİHM, AİHS 6 Rehberi – Adil yargılanma hakkı (ceza hukuku yönü), p. 37.)

Nitekim Kindlhofer v. Avusturya davasında (B. No: 20962/15, 26.01.2022) AİHM, 200 Euro tutarlı para cezası ve ödenmemesi halinde 4 günlük hapis cezasını hafif bir suç olarak nitelendirmiştir. Burada hapis cezasının ikincil yaptırım olarak düzenlenmiş olması da hafif olarak nitelendirilmesinde etkili olmuştur. Öte yandan, AİHM yüksek miktarlı parasal cezaların veya gümrük cezalarının ‘cezai konu’ olarak kabul edilebileceğini ifade etmektedir (p. 43). Saquetti Iglesias davasında (B. No: 50514-13, 30.09.2020), gümrük beyannamesi vermemek sebebiyle kesilen 153.000 Euro tutarındaki para cezasının cezai nitelik taşıdığı yönünde karar vermiştir (p. 29). AİHM her somut olayda kesilen para cezasının ve kesildiği kişinin bu cezayı öderken zorlanıp zorlanmayacağı yönünden bir değerlendirme yapmaktadır.

Buna göre, Türk vergi hukukunda vergi kabahatleri için öngörülen para cezasının 2022 yılı için istinaf sınırı olarak belirlenen 9.000 TL’nin altında kalması halinde yargısal denetim hakkının ihlâl edilip edilmemiş olduğu tartışmalıdır. Burada usulsüzlük cezaları ve tartışmalı olmakla beraber bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi halinde cezanın hafif olarak kabul edilmesi mümkündür. Çünkü yine Saquetti Iglesias davasında kesilen para cezasının ihlâl ile orantılı olması gerektiği ifade edilmiştir. Ancak kaçakçılık fiili sebebiyle 3 kat olarak kesilen vergi ziyai cezasının istinaf sınırının altında kalması halinde bu idari yaptırımın suçu caydırmak ve önlemek amaçlarının ön planda olması sebebiyle cezai nitelik taşıdığı ve yargısal denetime başvuru güvencesi kapsamında olduğu kanaatindeyiz.

CMK’da da vergi suçlarından verilecek hükümlere karşı çeşitli kanun yolları öngörülmüştür.

Kanun yolları, olağan ve olağanüstü kanun yolu olarak ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. Kesinleşmemiş karar hakkında başvurulmuş denetim yolları olağan kanun yolu, kesinleşmiş kararlara karşı başvuru yolları ise olağanüstü kanun yolu olarak kabul edilmektedir⁶³⁸. Olağan kanun yolları itiraz, istinaf ve temyiz; olağanüstü kanun yolları ise Yargıtay cumhuriyet başsavcısının itirazı, kanun yararına bozma ve yargılanmanın yenilenmesidir. Kanun yollarına ilişkin hükümler, CMK’nın Kanun Yolları başlıklı Altıncı Kitabında 260 ve devamındaki maddelerde düzenlenmiştir.

3.1.2.8.1. Olağan Kanun Yolları

Kanun yoluna başvuru, yargılama makamı tarafından verilmiş kararlar hakkında söz konusudur. Dolayısıyla hâkim kararı ile mahkeme kararı hakkında kanun yoluna başvurulması mümkün iken savcılık kararları hakkında kanun yoluna başvuru yolu öngörülmemiştir⁶³⁹.

Kanun yollarına başvurabilecek kişiler, görülen dava neticesinde verilen hüküm nedeniyle hukuki çıkarları etkilenen kişilerdir⁶⁴⁰. Bu kişiler CMK’da savcı, avukat, şüpheli veya sanık, şüpheli veya sanığın eşi ve yasal temsilcisi ve katılan olarak sayılmıştır. Ancak bu sayılanlarla sınırlı olmadan verilen kararlar nedeniyle hukuki çıkarları zarar gören tanık ve bilirkişi gibi diğer yargılama sùjelerinin de kanun yollarına başvurabileceği kabul edilmektedir⁶⁴¹.

CMK 260. maddenin 3 fıkrası hükmünde, savcının sanığın lehine de kanun yoluna başvurabileceği düzenlenmiştir. Vergi suçları bakımından kanun yoluna başvuramaya yetkili savcı, kararı veren asliye ceza mahkemesinin yargı çevresinde bulunduğu ağır ceza mahkemesinde görev yapan savcıdır. Bölge adliye mahkemelerinin verdiği kararlara karşı

⁶³⁸ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 887; A. Gökçen vd., *age.*, s. 662; D. Soyaslan, *age.*, s. 557; Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 827.

⁶³⁹ B. Öztürk vd., *age.*, s. 697; A. Gökçen vd., *age.*, s. 664.

⁶⁴⁰ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 889; A. Gökçen vd., *age.*, s. 651; Özbek vd., *age.*, s. 733.

⁶⁴¹ A. Gökçen vd., *age.*, s. 656; D. Soyaslan, *age.*, s. 559.

ise bölge adliye mahkemesinde bulunan Cumhuriyet savcılarını kanun yoluna başvurabilirler.

Avukat da müvekkili adına kanun yoluna başvurabilmektedir. Avukatı müdafii olarak veya katılan vekili olarak bu yetkiye sahiptir. Ancak avukatın müvekkili aleyhine kanun yoluna başvuramaz. Öte yandan, avukatın kanun yoluna başvurması, sanığın veya katılanın açık arzusuna aykırı olmaması koşulu ile mümkündür. Sanık veya katılanın kanun yoluna başvurulmaması yönündeki iradesi yazılı olarak veya tutanak altına alınmak kaydıyla sözlü olarak alınmalıdır. Ancak CMK 266. maddenin 2. fıkrası hükmünde şüpheli veya sanığın çocuk, kendisini savunamayacak derecede malul veya sağır ve dilsiz olması hâlinde zorunlu müdafiliğini yürüten avukatın iradesi ile şüpheli veya sanığın iradesinin çelişmesi halinde müdafinin iradesi geçerli sayılmıştır.

Şüpheli veya sanığın yasal temsilcisi ve eşi, şüpheli veya sanığın başvurabileceği kanun yollarına şüpheli veya sanık adına başvurmaya yetkili kılınmıştır. Yasal temsilci ve eş olma durumu Medeni Kanun hükümlerine göre belirlenecektir⁶⁴². Elbette şüpheli veya sanığın kendisi de kanun yollarına başvurmaya yetkilidir. Şüpheli veya sanık tutuklu ise, zabıt kâtibine veya tutuklu bulunduğu ceza infaz kurumu ve tutukevi müdürüne beyanda bulunmak suretiyle veya bu hususta bir dilekçe vererek kanun yollarına başvurabilir.

Katılan veya katılma isteği karara bağlanmamış, reddedilmiş veya katılan sıfatını alabilecek surette suçtan zarar görmüş bulunanlar da kendileri lehine kanun yollarına başvurmaya yetkilidir. Katılma talebinde bulunmayanların veya şikâyetten vazgeçenlerin kanun yoluna başvurma hakkı yoktur⁶⁴³.

CMK 264. maddesinde, kanun yoluna başvurulması sırasında kanun yolunun veya merciin belirlenmesinde hata yapılmasının başvuranın haklarını ortadan kaldırmayacağı düzenlenmiştir. Böyle bir durumda, başvuru mercii, başvuruyu görevli ve yetkili mercie göndermekle yükümlüdür. İlk başvurunun yapıldığı tarih, kanun yoluna başvuru tarihi olarak kabul edilecektir. Burada kullanılan ‘merci’ kelimesi ile anlatılmak istenen

⁶⁴² V. Ö. Özbek vd., *age.*, s. 740.

⁶⁴³ Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 829.

mahkeme ve savcılıklardır. Yoksa vergi suçları yönünden istinaf veya temyiz dilekçesinin vergi dairesine verilmiş olması halinde bu maddenin uygulanacağını kabul etmek mümkün değildir. İstinaf dilekçesinin kararı veren mahkeme yerine Bölge Adliye Mahkemesi'ne veya savcılığa verilmiş olması; başvuru kanun yolunun istinaf olmasına rağmen itiraz olarak nitelendirilmesi gibi haller kanun yolunda yanılmaya örnek gösterilebilir. Kanun yoluna başvuru hakkına sahip olanların tümü, bu madde hükmünden yararlanma hakkına sahiptir⁶⁴⁴.

Olağan kanun yollarına başvuru süresi içinde yapılmalıdır. Bu süreler hak düşürücü süre olup geçmesi halinde eski haline iade yoluyla yeniden kazanılabilir. Olağanüstü kanun yollarında ise başvuru süresi bulunmamaktadır⁶⁴⁵.

CMK 265. maddesinde, yalnızca sanık lehine kanun yolu başvurusu yapılması halinde, yeniden verilen hükmün önceki hükümde tayin edilmiş olan cezadan daha ağır bir cezayı içermeyeceği düzenlenmiştir. Bu kural, öğretide aleyhe değiştirme yasağı olarak adlandırılmaktadır⁶⁴⁶. Aleyhe değiştirme yasağı yalnızca sanık lehine kanun

⁶⁴⁴ Mülga CMUK döneminde Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 22.1.1962 gün ve 2-1 Sayılı kararı ile savcının yanılığın faydalanamayacağına kara verilmiş idi. Ancak CMK'nın yürürlüğe girmesinden sonra Yargıtay bu içtihadını değiştirmiş ve savcılarının da 264. madde hükmünden yararlanabileceğini ifade etmiştir. Y CGK E.2011/2-283 K.2011/278 T.20.12.2011. Benzer yönde görüşler için bkz: Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 835; B. Öztürk vd., *age.*, s. 680. Anılan İçtihadı Birleştirme Kararının halen geçerli olduğu ve savcılarının yanılığın faydalanamayacağı yönündeki görüş için bkz: N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 897.

⁶⁴⁵ D. Soyaslan, *age.*, s. 561. CMK 40. maddesinde düzenlenen eski hale getirme hükmüne göre, “*Kusuru olmaksızın bir süreyi geçirmiş olan kişi, eski hale getirme isteminde bulunabilir. Kanun yoluna başvuru hakkı kendisine bildirilmemesi halinde de, kişi kusursuz sayılır.*” Yargıtay, savcının bir kişi değil, bir makam olduğu ve bu nedenle eski hale getirme nedeninden faydalanamayacağı görüşündedir. “*5271 sayılı CYY'nun 40. maddesinde açıkça, kişilerin eski hale getirme isteminde bulunabileceği ve kişilerin kusursuz sayılacağı belirtilip, bir makam olan C.Savcılığın bahsedilmediği görülmektedir. Yasa koyucunun, kişilerden bahsedip, bir makam olan C.Savcılığına yer vermemesi 5235 sayılı Yasanın 17/2. maddesinde, yasa yollarına başvurmayı Cumhuriyet savcısına bir görev olarak yükleyen düzenlemeden kaynaklanan bilinçli bir tercihtir. Yasa yolundaki eksik bildirim, kişiler yönünden eski hale getirme nedeni oluşturmasından dolayı, yasalara başvuru hak ve yetkisi bulunan kişilere mevcut eksikliği giderecek şekilde yeni bir tebligat yapılarak, eski hale getirme yöntemiyle açılmış bir yasa yolu davasının incelenmesi olanaklı ise de, bir makam olan C.Savcılığının bu haktan yararlanması olanaklı değildir.*” Y CGK E.2011/3-147 K.2011/158 T.05.07.2011, www.legalbank.net, Erişim Tarihi: 27.04.2022.

⁶⁴⁶ Kuralla ilgili terminoloji tartışmaları için bkz: Veli Özer Özbek ve İlker Tepe, “Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda Aleyhe Değiştirme (Reformatio In Peius) Yasasına İlişkin - Öğreti Ve Uygulama Boyutlarıyla - Genel Bir Değerlendirme”, *DEÜHFD*, Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan Özel Sayı, Yıl 2015, Cilt 16, s. 3760-3769.

yoluna başvurulmuş olması halinde geçerlidir. Sanığın hem lehine hem aleyhine başvurulmuşsa aleyhe değiştirme yasağı söz konusu olmaz⁶⁴⁷. Aleyhe değiştirme yasağının amacı, sanığın daha ağır ceza alma riski olmadan kanun yoluna başvuru hakkını kullanabilmesidir. Bu nedenle, aleyhe değiştirme yasağı adil yargılanma hakkı ile yakından ilişkilidir⁶⁴⁸. Aleyhe değiştirme yasağı yalnızca cezalar için öngörülmüş olup güvenlik tedbirleri için uygulanmamak ve ayrıca itiraz kanun yolunda aleyhe değiştirme yasağı olmadığı kabul edilmektedir⁶⁴⁹. Aleyhe değiştirme yasağı yalnızca cezalar bakımından geçerlidir, dolayısıyla yeniden verilen hükümde suçun nitelendirmesi değiştirilebilir; ancak yeni nitelendirme daha ağır cezayı gerektirse dahi önceki cezadan daha ağırına hükmedilemeyecektir. Örneğin, yanıltıcı belge düzenleme suçundan dolayı asliye ceza mahkemesi tarafından 18 ay hapis cezasına hükmedilmiş ve hükme karşına sadece sanık lehine istinaf yoluna başvurulmuştur. Bölge Adliye Mahkemesi, inceleme sonucunda fiili yanıltıcı belge değil, sahte belge düzenleme suçu olarak nitelendirerek tekrar mütalaa alınması için bozma kararı vererek dosyayı ilk derece mahkemesine geri göndermiştir. Bu durumda ilk derece mahkemesi yeniden yapacağı yargılama sonucunda fiili sahte belge düzenleme suçu olarak nitelendirse dahi, hüküm sadece sanık lehine istinaf edildiğinden yine de 3 yıl değil; 18 ay hapis cezasına hükmedecektir.

Kanun yoluna yapılan başvurudan vazgeçilmesi mümkündür. Kanun yolundan vazgeçilmesi, CMK 266. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan düzenlemeye göre, vazgeçme, kanun yolu incelemesini yapan merciin karar vermesine kadar mümkündür. Savcının yalnızca sanık lehine kanun yoluna başvurusu halinde, başvurusu için sanığın rızasının aranması gereklidir. Avukatın başvurudan vazgeçebilmesi için vekâletnamesinde özel yetki bulunması gerekmektedir. Vazgeçmeyi geri almak, vazgeçmeden vazgeçmek mümkün değildir⁶⁵⁰.

⁶⁴⁷ A. Gökçen vd., *age.*, s. 661; Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 839; V.Ö. Özbek vd., *age.*, s. 738.

⁶⁴⁸ Csongor Herke ve Csenge Toth, "The prohibition of reformatio in peius in the light of the principle of fair procedure", *International Journal of Business and Social Research (IJBSR)*, Yıl 2013, Cilt 3, Sayı 3, s. 93; V.Ö. Özbek ve İ. Tepe, *age.*, s. 3772; Seydi Kaymaz, "Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf Kanun yoluna İlişkin Bazı Değerlendirmeler", *İÜHFİM*, Yıl 2016, Cilt LXXIV, Sayı 1, s. 1407.

⁶⁴⁹ A. Gökçen vd., *age.*, s. 662.

⁶⁵⁰ D. Soyaslan, *age.*, s. 562; B. Öztürk vd., *age.*, s. 685.

3.1.2.8.1.1. İtiraz

İtiraz, kural olarak hâkim kararları ve kanunun açıkça belirttiği durumlarda da mahkemelerce son karardan önce verilen ara kararlardan mağdur olduğunu ileri süren ilgililerin başvurusu üzerine, kararın maddi ve hukuksal yönden başka bir yargı organı tarafından yeniden incelenmesini sağlayan bir kanun yoludur⁶⁵¹.

Hâkim kararları, işin esasına yönelik son bir karardan çok kovuşturmayı hazırlama ve delilleri korumaya yönelik kararlardır. Bu nedenle bu kararlara karşı istinaf veya temyiz yolunun tanınması yargılamayı çok uzun süre uzatabilir. Ancak ara kararların hukuka uygunluğu, hükmün hukuka uygunluğunun temeli olduğundan bu kararların da denetimine ihtiyaç duyulmaktadır⁶⁵². Bu nedenle bu kararların denetimi için itiraz kanun yolu öngörülmüştür⁶⁵³.

İtirazı diğer olağan kanun yolları istinaf ve temyizden ayıran da bu özelliğidir. İstinaf ve temyiz mahkemenin son kararlarına karşı gidilebilirken itiraza hâkim veya kanunun açıkça öngördüğü durumlarda mahkeme kararları aleyhine gidilebilmektedir⁶⁵⁴. Kanun, aksi yazılı olmadıkça hâkim kararlarına itiraz edilebileceğini gösterdiğinden itiraz edilebilecek kararların ayrıca gösterilmesine gerek yoktur⁶⁵⁵. Soruşturma evresinde sulh ceza hâkiminin kararları, mahkeme naibinin kararları istinabe olunan hâkimin kararları ve mahkeme başkanı sıfatıyla verilen kararlar hâkim kararıdır⁶⁵⁶. Bu kararlar dışında verilen kararlar ise mahkeme kararıdır. Mahkeme kararına karşı itiraz kanun yoluna başvurulabilmesi için kanunda açık hüküm bulunması gereklidir. Örneğin görevsizlik kararı, yetkisizlik kararı, tutuklama kararı mahkeme kararı olduğu hâlde kanunda bu kararlara karşı itiraz yoluna başvurulabileceği düzenlenmiştir.

⁶⁵¹ B. Öztürk vd., *age.*, s. 692; N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 904; Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 850; D. Soyaslan, *age.*, s. 565; A. Gökçen vd., *age.*, s. 663.

⁶⁵² D. Soyaslan, *age.*, s. 564.

⁶⁵³ İtirazın olağan bir kanun yolu değil, sui generis bir yol olduğu yönündeki görüş için bkz: N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 903.

⁶⁵⁴ B. Öztürk vd., *age.* s. 692.

⁶⁵⁵ F. Yenisey ve A. Nuhoglu, *age.*, s. 875; V.Ö. Özbek vd., *age.*, s. 758; N. Toroslu ve M. Feyzioğlu, *age.*, s. 331.

⁶⁵⁶ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 904; Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 850.

Kural olarak mahkemenin ara kararlarına karşı itiraza gidilemez. Mahkemenin ara kararlarına karşı itiraza gidilebilmesi ancak kanunda açıkça düzenlenmiş olmasına bağlanmıştır. Görevsizlik ve yetkisizlik kararları, tutuklama kararı, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı, durma kararı itiraza gidilebilecek ara kararlar arasında sayılabilir. Örneğin, mahkemenin suçun niteliğinin değişmesi nedeniyle tekrar mütalaa isteyerek durma kararı vermesi halinde, bu karara karşı itiraz yoluna başvurmak mümkündür. Ancak duruşmada hazır olmayan tanığın zorla getirilmesi kararı, çapraz inceleme dosyalarının istenmesi kararı gibi ara kararlara karşı itiraz yoluna başvurulamaz. İtiraza konu edilemeyen ara kararların hukuka aykırılığı, hükümlerle beraber istinaf ve temyiz başvurularında öne sürülebilir.

İtiraz yoluna nasıl başvurulacağı, CMK 268. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, itiraz bir dilekçe ile veya tutanağa geçirilmek koşulu ile zabıt kâtibine beyanda bulunarak itiraz başvurulabilir. İtiraz nedenleri CMK’da sayılmamıştır. Ancak itiraz, hem maddi hem hukuki bir denetim yolu olduğundan kararın hukuka aykırı olması, delillerin eksik olması veya yanlış yorumlanması itiraz nedenlerini oluşturmaktadır⁶⁵⁷. İtiraza başvuru süresi, kararın tefhim veya tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gündür. Bu süre, hak düşürücü süredir.

İtiraz dilekçesi, kararına itiraz edilen makama verilir. İlk itiraz incelemesi, kararı veren mahkeme tarafından yapılmaktadır. Kararına itiraz edilen hâkim veya mahkeme, itirazı yerinde görürse kararını düzeltir; yerinde görmezse en çok üç gün içinde, itirazı incelemeye yetkili olan mercie gönderir. İncelemeye yetkili olan mercii, CMK 268. maddesinin 3. fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir:

“a) Sulh ceza hâkimliği kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, o yerde birden fazla sulh ceza hâkimliğinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen hâkimliğe; son numaralı hâkimlik için bir numaralı hâkimliğe; ağır ceza mahkemesinin bulunmadığı yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine; ağır ceza mahkemesinin

⁶⁵⁷ B. Öztürk vd., *age.*, s. 694; M. Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, s. 334.

bulunduğu yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, en yakın ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine aittir.

b) Sulh ceza hâkimliğinin tutuklama ve adli kontrole ilişkin verdiği kararlara karşı yapılan itirazların incelenmesi, yargı çevresinde bulunduğu asliye ceza mahkemesi hâkimine aittir. İtirazı incelemeye yetkili mercilerin farklı olduğu hâllerde, itirazların gecikmeksizin incelenmesi amacıyla, kararına itiraz edilen sulh ceza hâkimliği tarafından gerekli tedbirler alınır. Sulh ceza hâkimliği işleri, asliye ceza hâkimi tarafından görülyorsa itirazı inceleme yetkisi ağır ceza mahkemesi başkanına aittir.

c) Asliye ceza mahkemesi hâkimi tarafından verilen kararlara yapılacak itirazların incelenmesi, yargı çevresinde buldukları ağır ceza mahkemesine ve bu mahkeme ile başkanı tarafından verilen kararlar hakkındaki itirazların incelenmesi, o yerde ağır ceza mahkemesinin birden çok dairesinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen daireye; son numaralı daire için birinci daireye; o yerde ağır ceza mahkemesinin tek dairesi varsa, en yakın ağır ceza mahkemesine aittir.

d) Naip hâkim kararlarına yapılacak itirazların incelenmesi, mensup oldukları ağır ceza mahkemesi başkanına, istinabe olunan mahkeme kararlarına karşı yukarıdaki bentlerde belirtilen esaslara göre buldukları yerdeki mahkeme başkanı veya mahkemeye aittir.

e) Bölge adliye mahkemesi ceza dairelerinin kararları ile Yargıtay ceza dairelerinin esas mahkeme olarak baktıkları davalarda verdikleri kararlara yapılan itirazlarda; üyenin kararını görevli olduğu dairesinin başkanı, daire başkanı ile ceza dairesinin kararını numara itibarıyla izleyen ceza dairesi; son numaralı daire söz konusu ise birinci ceza dairesi inceler.”

CMK 269. maddesinde, itiraz yoluna başvurunun kararın yerine getirilmesinin geri bırakılması sonucunu doğurmayacağı düzenlenmiştir. İtirazı inceleyen merci talep üzerine veya resen geri bırakma kararı verebilir. İtiraz incelemesi, kural olarak duruşma açılmadan dosya üzerinden yapılmaktadır. İtiraz incelemesini yapan merci, dosyada öne sürülen iddia ve delillerle bağlı değildir⁶⁵⁸. CMK 270. maddesi gereği, inceleme yapan

⁶⁵⁸ V.Ö. Özbek vd., *age.*, s. 758; F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *age.*, s. 875.

merci gerekli gördüğü inceleme ve araştırmaları yapmaya veya yapılmasını istemeye yetkilidir.

Kararı veren merci, incelemesi sonucunda itirazı kabul veya reddedebilir. İtirazın kabul edilmesi hâlinde, itiraz edilen kararı kaldıran merci, aynı zamanda itiraz hakkında yeni bir karar verecektir. Örneğin tutukluluk kararına itirazın kabul edilmesi hâlinde, tutuklunun salıverilmesine ilişkin karar verilecektir. İlk kararın kaldırılarak dosyanın kararı veren makama gönderilmesi mümkün değildir⁶⁵⁹. İtiraz incelemesi sonucunda verilen kararlar kesindir. Ancak ilk defa merci tarafından verilen tutuklama kararlarına karşı itiraz yoluna gidilebilir.

3.1.2.4.8.2. İstinaf

İstinaf, *“suçluların geri verilmesi talebine ilişkin kararlar hariç, ilk derece mahkemelerinden verilen hükümlere ve hükümden önce verilip hükme esas teşkil eden veya başkaca kanun yolu öngörülmemiş olan mahkeme kararlarına karşı başvuru yolu”* olarak tanımlanmaktadır⁶⁶⁰. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, istinaf ilk derece mahkemelerinin verdiği son kararların ilk denetim basamağıdır. Buna göre, ilk derece mahkemelerinin verdiği kararların doğrudan temyize tabi tutulması kural olarak mümkün değildir. Karar hakkında önce istinafa başvurulmalı; ardından şartlar oluşmuş ise temyiz yoluna başvurulmalıdır⁶⁶¹.

İstinaf yolunda ilk derece mahkemesinin kararı hem hukuki hem de maddi denetime tabi tutulmaktadır. Bu bakımdan, istinafin inceleme yönünden temyizden daha geniş, etki alanı yönünden daha dar olduğu ifade edilmektedir⁶⁶². İstinaf muhakemesinin amacı, maddi gerçeğin ortaya çıkartılmasıdır. Temyizde olduğu gibi örnek uygulama meydana getirme amacı gütmeyiz⁶⁶³. Ancak bölge adliye mahkemelerinin sayısının birden

⁶⁵⁹ B. Öztürk vd., *age.*, s. 697; N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 907.

⁶⁶⁰ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 888; A. Gökçen vd., *age.*, s. 669; B. Öztürk vd., *age.*, s. 698; Hakan Karakehya ve Asuman İnce Tunçer, “İstinaf Yargılamasında Sanığın Sorgusunun Zorunlu Olup Olmadığı Ve Bu İşlemden SEGBİS Kullanımı Üzerine Düşünceler”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2017, Cilt 8, Sayı 2, s. 104.

⁶⁶¹ A. Gökçen vd., *age.*, s. 672.

⁶⁶² D. Soyaslan, *age.*, s. 570.

⁶⁶³ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 909.

fazla olması nedeniyle, farklı içtihat oluşturmaları ve farklı uygulamalara sebep olunması mümkündür. Örneğin, birisi Van'da, birisi Antalya'da mukim iki mükellef hakkındaki ticari ilişki nedeniyle yanılıcı belge düzenlendiği iddiasıyla Van ve Antalya'da iki farklı dosya açılması ve mahkemelerin aynı ticari ilişki hakkında farklı kanaate ulaşarak biri hakkında beraat diğeri hakkında mahkûmiyet hükmü kurulması mümkündür. Bu kararların istinaf incelemesi sonucunda kesinleşmesi halinde, aynı olay hakkında iki farklı karar verilmiş olacak ve ülkedeki içtihat birliği ve dolayısıyla adalete güven duygusu azalacaktır. Bu durumun önüne geçebilmek için, 7394 S. Kanununun 35. maddesinde Bölge adliye mahkemesi ceza dairesinin benzer olaylarda verdiği kesin kararları arasında ya da başka bir bölge adliye mahkemesi tarafından verilen kesin karar arasında uyuşmazlık çıkması halinde Yargıtay'dan karar verilmesinin isteneceği düzenlenmiştir. Bu durumda Yargıtay tarafından verilecek karar kesin olup mahkemelerin karara uyması zorunludur.

İstinaf yolu, CMK'nın 272 ve devamındaki maddelerinde düzenlenmiştir. 272. maddenin ilk cümlesinde, ilk derece mahkemelerinden verilen 'hüküm'lere karşı istinaf yoluna başvurulabileceği yazılmıştır. Dolayısıyla, istinafa başvurabilmek için verilen kararın hüküm niteliğinde olması şarttır. Hükmün yanı sıra, hükme esas teşkil eden ancak hakkında başka bir kanun yolu (örneğin itiraz) öngörülmemiş kararlara karşı da hükümle beraber istinaf yoluna başvurulabilir. İstinaf yolunun kapalı olduğu kararlar ise 272. maddenin 3. fıkrasında 3 bentte sayılmıştır:

- “a) Hapis cezasından çevrilen adli para cezaları hariç olmak üzere, sonuç olarak belirlenen üç bin Türk Lirası dâhil adli para cezasına mahkûmiyet hükümlerine,*
- b) Üst sınırı beşyüz günü geçmeyen adli para cezasını gerektiren suçlardan beraat hükümlerine,*
- c) Kanunlarda kesin olduğu yazılı bulunan hükümlere karşı istinaf yoluna başvurulamaz.”*

Görüldüğü üzere, adil yargılanma hakkının bir parçası olan yargısal denetime başvuru hakkı gereğince, temel kural hüküm hakkında istinafa başvurulmasıdır. Ancak önemsiz ve küçük olduğu düşünülen bazı kararlar hakkında istinaf yolu kapatılmıştır. Bu kararlar, ilk derece mahkemesi tarafından verildiği anda kesinleşmekte; diğeri bir deyişle

kesin olarak verilmektedir. Dolayısıyla kesin kararlar hakkında olağan kanun yoluna başvuru imkânı mümkün değildir; sadece olağanüstü kanun yollarına başvuru yapılabilir⁶⁶⁴. Vergi suçları bakımından verilecek kararlar bu üç bent arasında yer almamaktadır. Bu nedenle asliye ceza mahkemesinin vergi suçları hakkında verdiği kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulabilir.

İstinaf incelemesi kural olarak başvuru yapılmasına bağlıdır. Ancak 272. madde gereğince, 15 yıl veya daha fazla hapis cezasına hükmedilmesi halinde resen istinaf incelemesi yapılmaktadır. Birden fazla suça ilişkin hüküm kurulması hâlinde, 15 yıllık süre toplam olarak değil, her bir hüküm için ayrı ayrı dikkate alınacaktır⁶⁶⁵. Vergi suçlarında 7394 S. Kanun sonrasında yapılan değişiklikle, birden fazla takvim suçuna yayılan vergi suçları hakkında zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Bu durumda, cezanın üst sınırı 8 yıl olduğundan, dörtte üçü kadar arttırılsa dahi hükmedilebilecek en fazla ceza 168 ay olacaktır. Bu nedenle 15 yıl (180 ay) sınırı aşılmadığından vergi suçları bakımından resen istinafa gidilmesi söz konusu değildir.

İstinaf incelemesi, bölge adliye mahkemelerinin ceza daireleri tarafından yapılır. Bölge adliye mahkemeleri, 8953 Sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun ile kurulmuş olup adli yargı ikinci derece mahkemeleri olarak görev yapmaktadırlar. Mevcut durumda, 15 ilde Bölge Adliye Mahkemesi görev yapmaktadır. Her bölge adliye mahkemesi, yargı çevresine dâhil olan illerin verdiği kararların istinaf incelemesini yapmaktadır.

Tablo 3: Bölge Adliye Mahkemelerinin Yargı Çevresi⁶⁶⁶

Bölge Adliye Mahkemesi	Yargı Çevresine Dâhil İller
Adana Bölge Adliye Mahkemesi	Adana, Hatay, Mersin, Osmaniye

⁶⁶⁴ A. Gökçen vd., *age.*, s. 674.

⁶⁶⁵ B. Öztürk vd., *age.*, s. 711.

⁶⁶⁶ Denizli, Malatya ve Tekirdağ'da 10.06.2022 Tarih ve 31862 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak Bölge Adliye Mahkemeleri kurulmuştur. Fakat bu illerdeki Bölge Adliye Mahkemeleri henüz faaliyete başlamadıklarından mevcut yargı çevreleri dikkate alınmıştır.

Ankara Bölge Adliye Mahkemesi	Ankara, Çankırı, Eskişehir, Karabük, Kastamonu, Kırıkkale, Kırşehir
Antalya Bölge Adliye Mahkemesi	Antalya, Burdur, Denizli, Isparta
Bursa Bölge Adliye Mahkemesi	Balıkesir, Bilecik, Bursa, Çanakkale, Kütahya, Yalova
Diyarbakır Bölge Adliye Mahkemesi	Batman, Bingöl, Diyarbakır, Elazığ, Mardin, Siirt, Şırnak
Erzurum Bölge Adliye Mahkemesi	Ağrı, Ardahan, Bayburt, Erzincan, Erzurum, Iğdır, Kars, Tunceli
Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi	Adıyaman, Gaziantep, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Şanlıurfa
İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi	Edirne, İstanbul, Kırklareli, Tekirdağ
İzmir Bölge Adliye Mahkemesi	Aydın, İzmir, Manisa, Muğla, Uşak
Kayseri Bölge Adliye Mahkemesi	Kayseri, Nevşehir, Niğde, Sivas, Yozgat
Konya Bölge Adliye Mahkemesi	Afyonkarahisar, Aksaray, Karaman, Konya
Sakarya Bölge Adliye Mahkemesi	Bartın, Bolu, Düzce, Kocaeli, Sakarya, Zonguldak
Samsun Bölge Adliye Mahkemesi	Amasya, Çorum, Samsun, Sinop, Ordu, Tokat
Trabzon Bölge Adliye Mahkemesi	Artvin, Giresun, Gümüşhane, Rize, Trabzon
Van Bölge Adliye Mahkemesi	Bitlis, Hakkâri, Muş, Van

CMK 273. madde gereği, istinafa yazılı bir dilekçe ile veya tutanağa geçirilmek üzere zabıt kâtibine beyanda bulunmak suretiyle başvurmak mümkündür⁶⁶⁷. İstinaf

⁶⁶⁷ İstinafa başvurabilecek kişiler ve başvuru usulü hakkında CMK 260 vd. maddelerinde yer alan genel hükümler uygulanacaktır.

yoluna başvuru süresi hükmün tefhim veya tebliğinden itibaren 7 gündür⁶⁶⁸. Birden fazla suç veya birden fazla sanık hakkında hüküm kurulmuş ise, her bir hüküm ve sanık hakkında ayrı ayrı istinaf başvurusu yapılmalıdır⁶⁶⁹. İstinaf başvurusu, hükmü veren ilk derece mahkemesine yapılır. Başvuru harca tabi değildir. Temyiz başvurusundan farklı olarak, istinaf başvurusunun gerekçeli olması aranmamaktadır^{670,671}. Ancak CMK 273/5 gereğince, savcının yapacağı istinaf başvurusunun gerekçeli olması gerekmektedir. İstinaf başvurusunun temyiz başvurusundan bir diğer farkı ise istinaf başvurusunda duruşma talep etmeye gerek olmamasıdır. Zira istinaf talebi reddedilmez veya hükmü bozmaz ise duruşma açılması zorunludur⁶⁷².

İstinaf başvurusunu alan ilk derece mahkemesi, öncelikle kabul edilebilirlik incelemesi yapmaktadır. Bu inceleme, süre, hükmün niteliği ve başvuranın yetkisi yönlerinden yapılan sınırlı bir incelemedir. 276. Maddede düzenlenen bu incelemeye göre, “*kanunî sürenin geçmesinden sonra veya aleyhine istinaf yoluna başvurulamayacak bir hükme karşı yapılmışsa ya da istinaf yoluna başvuranın buna hakkı yoksa hükmü veren mahkeme bir kararla dilekçeyi reddeder*”. Ret kararının karşı tebliğden itibaren 7 günlük süre içinde Bölge Adliye Mahkemesinden bu konuda karar vermesi talep edilebilir. Başvurunun kabul edilmesi halinde, başvuru dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğden itibaren 7 gün içinde cevap verebilir.

CMK 275. maddesi gereğince, usule uygun yapılmış istinaf başvurusu, hükmün kesinleşmesini engelleyerek infazını durdurur. Kesinleşmenin engellenmesi, hükmün tamamı için söz konusu olup kısmi kesinleşme gibi bir durum söz konusu değildir. Ancak

⁶⁶⁸ Hükmün hem müdafî hem sanık olmadan verilmesi halinde süre tebliğle başlayacaktır. Ancak müdafî mazeret bildirerek duruşmaya katılmamış ancak sanık duruşmaya katılmış ise 7 günlük süre hükmün sanığa tefhiminden başlayacaktır. A. Gökçen vd., *age.*, s. 676.

⁶⁶⁹ A. Gökçen vd., *age.*, s. 677.

⁶⁷⁰ B. Öztürk vd., *age.*, s. 699; A. Gökçen vd., *age.*, s. 677; N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 909.

⁶⁷¹ Uygulamada, istinaf başvurusu süre tutum dilekçesi olarak adlandırılan istinaf sebeplerinin gösterilmediği kısa bir dilekçe ile yapılmaktadır. Süre tutum dilekçesi, mahkemenin kısa kararını tefhimi ile başlayan 7 günlük istinaf süresi içinde başvurunun gerçekleştirilmesi için verilmektedir. Gerekçeli kararın taraflara tebliğinden sonra istinaf nedenlerini gösteren daha detaylı bir dilekçe daha verilmektedir.

⁶⁷² Ancak kişinin özellikle duruşmaya katılma talebi bulunmakta ise dilekçede bunu belirtmesinin faydalı olacağı ifade edilmektedir. A. Gökçen vd., *age.*, s. 679.

bağlantılı dosyalarda birden fazla muhakeme ve birden fazla karar söz konusu olduğundan hakkında kanun yoluna başvurulmayan kararın kesinleşmesi mümkündür⁶⁷³.

Cevap dilekçesinin verilmesi veya 7 günlük sürenin dolmasından sonra dosya yetkili bölge adliye mahkemesine gönderilir. Dosyayı alan bölge adliye mahkemesinin yapacağı ön inceleme, CMK 279. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“a) Bölge adliye mahkemesinin yetkili olmadığına anlaşılması hâlinde dosyanın yetkili bölge adliye mahkemesine gönderilmesine⁶⁷⁴,

b) Bölge adliye mahkemesine başvurunun süresi içinde yapılmadığının, incelenmesi istenen kararın bölge adliye mahkemesinde incelenebilecek kararlardan olmadığına, başvuranın buna hakkı bulunmadığının anlaşılması hâlinde istinaf başvurusunun reddine, karar verilir. Bu kararlar itiraza tabidir.”

Ön inceleme sonucunda başvurunun kabul edilmesi halinde, görevli ceza dairesi dosyanın esastan incelemesine başlayacaktır. İstinaf incelemesi, temyiz incelemesinden farklı olarak hem maddi hem de hukuki denetimi kapsamaktadır. Bölge adliye mahkemesi, istinaf sebepleri ile bağlı değildir. Hükümdeki tüm maddi ve hukuki hataları resen göz önünde bulundurur⁶⁷⁵. Ancak iddianamede yer alan olay ile bağlı olup olayın değiştirilmesi söz konusu değildir⁶⁷⁶. İstinaf incelemesinde ihtiyaç duyulan tüm delillerin toplanması, ihtiyaç duyulan tanıkların tekrar dinlenmesi veya ek tanık dinlenmesi, koruma tedbirlerine karar verilmesi veya koruma tedbirinin kaldırılması mümkündür. İlk derece yargılamasında itiraz yoluna gidilebilen kararlar ikinci derece yargılamasında verilmiş ise bu kararlara karşı da itiraz yolu açıktır⁶⁷⁷.

Bölge adliye mahkemesi, delilleri ve dosyayı inceledikten sonra, istinaf başvurusunun esastan reddine, hükmün bozularak ilk derece mahkemesine gönderilmesine veya davanın yeniden görülmesine karar verebilir. Bu kararların

⁶⁷³ Muharrem Özen, “Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf”, *AÜHFD*, Yıl 2016, Cilt 65, Sayı 4, s. 2367.

⁶⁷⁴ Bölge adliye mahkemeleri arasındaki yetki uyuşmazlığı Yargıtay 5. Ceza Dairesi tarafından çözülecektir. *A. Gökçen vd., age., s. 683.*

⁶⁷⁵ Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 858; N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 909; B. Öztürk vd., *age.*, s. 710.

⁶⁷⁶ A. Gökçen vd., *age.*, s. 683.

⁶⁷⁷ B. Öztürk vd., *age.*, s 744.

verileceği haller, CMK 280. maddesinde düzenlenmiştir⁶⁷⁸. İstinaf başvurusunun esastan reddedileceği haller, CMK 280. maddesinin ilk fıkrasında 4 bent halinde düzenlenmiştir. Buna göre, İlk derece mahkemesinin kararında usule veya esasa ilişkin herhangi bir hukuka aykırılığın bulunmadığını, delillerde veya işlemlerde herhangi bir eksiklik olmadığını, ispat bakımından değerlendirmenin yerinde olduğu saptanırsa istinaf başvurusu doğrudan reddedilecektir. Diğer ret sebeplerinin bulunması hâlinde ise hukuka aykırılık bölge adliye mahkemesi tarafından düzeltilerek istinaf başvurusu reddedilecektir.

Hükmün bozulması halinde hükmü veren ilk derece mahkemesine veya aynı bölge adliye mahkemesinin yargı çevresinde yer alan başka bir ilk derece mahkemesine gönderilmesi mümkündür. Uygulamada genellikle hükmü veren mahkemeye

⁶⁷⁸ CMK Madde 280 – “Bölge adliye mahkemesi, dosyayı ve dosyayla birlikte sunulmuş olan delilleri inceledikten sonra;

- a) İlk derece mahkemesinin kararında usule veya esasa ilişkin herhangi bir hukuka aykırılığın bulunmadığını, delillerde veya işlemlerde herhangi bir eksiklik olmadığını, ispat bakımından değerlendirmenin yerinde olduğunu saptadığında istinaf başvurusunun esastan reddine, 303 üncü maddenin birinci fıkrasının (a), (c), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentlerinde yer alan ihlallerin varlığı hâlinde hukuka aykırılığın düzeltilerek istinaf başvurusunun esastan reddine,
- b) Cumhuriyet savcısının istinaf yoluna başvurma nedenine uygun olarak mahkumiyete konu suç için kanunda yazılı cezanın en alt derecesinin uygulanmasını uygun görmesi hâlinde, hukuka aykırılığın düzeltilerek istinaf başvurusunun esastan reddine,
- c) Başka bir araştırmaya ihtiyaç duyulmadan cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsî sebeplere ya da şahsî cezasızlık sebeplerine bağlı olarak daha az ceza verilmesini veya ceza verilmesine yer olmadığına karar verilmesini gerektiren hâllerde, hukuka aykırılığın düzeltilerek istinaf başvurusunun esastan reddine,
- d) Olayın daha fazla araştırılmasına ihtiyaç duyulmadan davanın reddine karar verilmesi veya güvenlik tedbirlerine ilişkin hatalı kararın düzeltilmesi gereken hâllerde hukuka aykırılığın düzeltilerek istinaf başvurusunun esastan reddine, e) İlk derece mahkemesinin kararında 289 uncu maddenin birinci fıkrasının (g) ve (h) bentleri hariç diğer bentlerinde belirtilen bir hukuka aykırılık nedeninin bulunması hâlinde hükmün bozulmasına ve dosyanın yeniden incelenmek ve hükmolünmek üzere hükmü bozulan ilk derece mahkemesine veya kendi yargı çevresinde uygun göreceği diğer bir ilk derece mahkemesine gönderilmesine,
- f) Soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmediğinin veya ön ödeme ve uzlaştırma usulünün uygulanmadığının anlaşılması ya da davanın ilk derece mahkemesinde görülmekte olan bir dava ile birlikte yürütülmesinin zorunlu olması hâlinde hükmün bozulmasına ve dosyanın yeniden incelenmek ve hükmolünmek üzere hükmü bozulan ilk derece mahkemesine veya kendi yargı çevresinde uygun göreceği diğer bir ilk derece mahkemesine gönderilmesine,
- g) Diğer hâllerde, gerekli tedbirleri aldıktan sonra davanın yeniden görülmesine ve duruşma hazırlığı işlemlerine başlanmasına, karar verir.”

gönderilmektedir. Hükmü alan mahkeme, bozma kararı yönünde karar vermek zorundadır; CMK 284. maddesine göre direnme kararı vermesi mümkün değildir.

CMK 282. maddesi uyarınca, duruşma açıldığı takdirde CMK'nın duruşmaya ilişkin genel hükümleri uygulanır. Ancak daha önce ilk derece mahkemesi tarafından toplanmış deliller tekrar toplanmaz, bunların okunmasıyla yetinilir. Eksik olduğu tespit edilen deliller toplanır ve duruşma bu eksik noktalar üzerinden yapılır⁶⁷⁹. İstinaf duruşmasında sanık sorgusunun tekrar yapılması mümkün olduğu gibi, sorgu tekrar yapılmadan da hüküm verilmesi mümkündür. Ancak sanık hakkında verilecek ceza ilk derece mahkemesindeki cezadan daha ağır ise her hâlde sanığın dinlenmesi gerekir⁶⁸⁰.

Duruşma sonucunda, istinaf başvurusunun reddedilmesi veya ilk derece mahkemesini hükmünün kaldırılarak yeni bir hüküm kurulması mümkündür. Eğer yeni kurulan hüküm sanık lehine ise, CMK 280/3 hükmü gereği, istinaf başvurusunda bulunmamış diğer sanıklar da lehe olan hükümden yararlanacaklardır.

CMK'nın 284. maddesinde, bölge adliye mahkemesinin kararlarının kesin olduğu, bu kararlar hakkında kanun yoluna başvurulamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak öğretide bundan kastın olağan kanun yolu olduğu, BAM kararlarına karşı koşulların oluşması hâlinde olağanüstü kanun yoluna başvurunun mümkün olduğu kabul edilmektedir⁶⁸¹. 284. maddenin 2. fıkrasında itiraz ve temyize ilişkin hükümlerin saklı olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla bölge adliye mahkemelerinin temyizi mümkün olan kararları hakkında temyiz başvurusunda bulunmak mümkündür.

⁶⁷⁹ B. Öztürk, *age.*, s. 703; H. Karakehya ve A. İnce Tunçer, *agm.*, s. 115-116.

⁶⁸⁰ A. Gökçen vd., *age.*, s. 683; N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 915. İstinaf duruşmasında sanık sorgusunun yapılmamasının ancak mahkûmiyet dışında bir karar verilmesi hâlinde mümkün olduğu, mahkûmiyet kararı verilecekse sanığın sorgusunun yapılması gerektiği yönündeki görüş hakkında bkz: H. Karakehya ve A. İnce Tunçer, *agm.*, s. 121. AİHM de Ekbatani kararında sistemde istinaf varsa esas mahkemede geçerli olan adil yargılanma prensiplerinin istinaftaki duruşmada da geçerli olacağı yönünde karar vermiştir. Feridun Yenisey, "Uluslararası Sözleşmeler ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Kapsamında İstinaf Mahkemesi Standartları", *Türkiye'de İstinaf Mahkemelerinin Kurulmasının Desteklenmesi Projesi*" Kapsamında 2-3 Mart 2006 Tarihlerinde Yargıtay'da Düzenlenen Konferans Sunuşları, s. 55.

⁶⁸¹ A. Gökçen vd., *age.*, s. 685; N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 916; M. Özen, *agm.*, s. 2342.

3.1.2.8.1.3. Temyiz

Ceza muhakemesinde üçüncü derece yargılama sistemi olan temyiz, olağan kanun yolları arasında, CMK'nın 286 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Öğretide “İlk derece mahkemeleri tarafından verilmiş hükümlerle hükümden önce verilip hükme esas teşkil eden veya başkaca kanun yolu öngörülmemiş mahkeme kararlarının hükümle birlikte, hukuka aykırılık bulunduğu iddiasıyla hükmün tefhiminden itibaren 15 gün içinde yetkili kişiler tarafından hükmü veren mahkeme kararının Yargıtay’da incelenmesi isteminde bulunulması temyiz davası, bu dava üzerine Yargıtay’da yapılan hukuki incelemeye temyiz muhakemesi” olarak tanımlanmaktadır⁶⁸².

Temyiz incelemesi, hak arama özgürlüğünün, denetim yoluna başvurma hakkının, hukuki güvence hakkının en önemli güvencelerindendir. Çünkü Yargıtay’ın temyiz incelemesi sonucunda verdiği kararlar, hem bölge adliye mahkemeleri hem de ilk derece mahkemeleri bakımından bağlayıcı olmasa da örnek uyuşmazlıklarda uygulama yolu göstermektedir. Bu bakımdan, Yargıtay’ın en önemli görevi, verdiği içtihatlar doğrultusunda ülkede hukuk kurallarının uygulanmasında birlik sağlamaktır. Tüm bu nedenlerden dolayı, hükümlerin temyize tabi olması kural iken temyiz yolunun kapalı olması istisna olarak kabul edilmektedir. CMK 286. maddesinin ilk fıkrasında bu durum “Bölge adliye mahkemesi ceza dairelerinin bozma dışında kalan hükümleri temyiz edilebilir.” şeklinde hükme bağlanmıştır. 286. maddenin 2. fıkrasında ise temyiz edilemeyecek kararlar şu şekilde sıralanmıştır:

a) İlk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezaları ile miktarı ne olursa olsun adli para cezalarına karşı istinaf başvurusunun esastan reddine dair bölge adliye mahkemesi kararları,

b) İlk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezalarını artırmayan bölge adliye mahkemesi kararları,

⁶⁸² B. Öztürk vd., *age.*, s. 747.

- c) Hapis cezasından çevrilen seçenek yaptırımlara ilişkin ilk derece mahkemesi kararları ile ilgili olarak bölge adliye mahkemesince verilen; seçenek yaptırımlara ilişkin her türlü kararlar ve istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararlar,
- d) İlk defa bölge adliye mahkemesince verilen ve 272 nci maddenin üçüncü fıkrası kapsamı dışında kalan mahkûmiyet kararları hariç olmak üzere, ilk derece mahkemelerinin görevine giren ve kanunda üst sınırı iki yıla kadar (iki yıl dâhil) hapis cezasını gerektiren suçlar ve bunlara bağlı adli para cezalarına ilişkin her türlü bölge adliye mahkemesi kararları,
- e) Adli para cezasını gerektiren suçlarda ilk derece mahkemelerinden verilen hükümlere ilişkin her türlü bölge adliye mahkemesi kararları,
- f) Sadece eşya veya kazanç müsaderesine veya bunlara yer olmadığına ilişkin ilk derece mahkemesi kararları ile ilgili olarak istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararları,
- g) On yıl veya daha az hapis cezasını veya adli para cezasını gerektiren suçlardan, ilk derece mahkemesince verilen beraat kararları ile ilgili olarak istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararları,
- h) Davanın düşmesine, ceza verilmesine yer olmadığına, güvenlik tedbirine ilişkin ilk derece mahkemesi kararları ile ilgili olarak bölge adliye mahkemesince verilen bu tür kararlar veya istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararlar,
- ı) Yukarıdaki bentlerde yer alan sınırlar içinde kalmak koşuluyla aynı hükümde, cezalardan ve kararlardan birden fazlasını içeren bölge adliye mahkemesi kararları”

Bu düzenleme uyarınca, 08.04.2022 tarih ve 7394 S. Kanun öncesinde, vergi suçları için öngörülen cezanın üst sınırı 5 yıl olduğundan, 08.04.2022 tarihinden önce işlenen vergi kaçakçılığı suçları için verilen hükümlerin pek çoğu temyiz edilemeyecektir⁶⁸³. Ancak yapılan değişiklikle beraber cezanın üst sınırı 8 yıla çıkarılarak zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasıyla dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılması da mümkündür. Dolayısıyla kanunun yürürlük tarihi olan 08.04.2022

⁶⁸³ D. Şenyüz, *age.*, s. 504.

tarihinden sonra işlenen vergi suçları için verilecek hükümlerin temyizi mümkün olacaktır. Buna göre, VUK 359/a bendindeki suçlar için verilecek mahkûmiyet hükmünün üst sınırı 5 yıl olduğundan bu bentten verilecek hükümlerin çoğu temyiz edilemeyecek; bölge adliye mahkemesinin kararı kesin olarak verilecektir. 359/b/c/ç bentlerinin ise üst sınırı 8 yıla çıkarıldığından, bu bentlere dayanarak verilen 5 yılın üzerindeki mahkûmiyet hükümlerinin temyiz edilmesi mümkündür.

Ancak verilen hükmün temyiz edilebilir olup olmadığının belirlenmesinde, kanunda öngörülen ceza değil; somut olayda hükmedilen ceza dikkate alınacaktır. Bu durumda ceza alt sınırdan verildiğinde, örneğin 3 yıl mahkûmiyet hükmü verilmesi hâlinde, hükmün temyiz edilmesi çoğu zaman mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla öngörülen cezanın üst sınırı 8 yıla çıkmış olsa dahi hükmedilen ceza 5 yılın altında kaldığında yine kural olarak temyiz edilemeyecektir.

Temyiz sınırının belirlenmesinde, aynı hükmün birden fazla ceza içermesi hâlinde toplam ceza miktarına bakılacak; bir kararda birden fazla hüküm bulunması halinde temyiz sınırı her bir hüküm için ayrı ayrı değerlendirilecektir⁶⁸⁴. Bu nedenle VUK 359. maddesi bakımından temel cezaya hükmedilip TCK 43. maddesi hükümlerine göre cezanın arttırılması durumunda temyiz sınırının belirlenmesinde verilen toplam ceza dikkate alınacaktır. Örneğin, farklı vergi takvimi dönemlerinde işlenmiş sahte belge düzenleme suçu için 4 yıl 4 ay cezaya hükmedilerek dörtte biri oranında arttırılması halinde temel cezaya 1 yıl 1 ay eklenecek; temyiz sınırının belirlenmesinde toplam ceza olarak 5 yıl 5 ay ceza dikkate alınacaktır. Benzer şekilde, aynı veya farklı vergilendirme döneminde işlenip işlenmediğine bakılmaksızın, her bir bentte sayılan fiillerden birden fazlasının işlenmesi halinde tek bir suç işlenmiş sayılacaktır. Örneğin aynı vergilendirme döneminde hem defter ve belgelerin tahrif edilmesi hem de yanıltıcı belge düzenlenmesi halinde tek bir hüküm kurulacak; fakat bu durum cezanın tayininde alt sınırdan uzaklaşılmasında etkili olacaktır. Defter ve belgeleri tahrif etme ile yanıltıcı belge düzenleme suçlarının farklı vergilendirme döneminde işlenmesi halinde ise yine tek bir cezaya hükmedilerek TCK 43. maddesine göre hükmedilen ceza arttırılacaktır. Bu

⁶⁸⁴ Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 863.

durumda da temyiz sınırını belirlenirken toplam ceza dikkate alınmalıdır. Ancak VUK 359. maddesinin farklı bentlerinde yer alan suçların aynı dönemde işlenmesi hâlinde birden fazla suç ve dolayısıyla birden fazla hüküm söz konusu olduğundan verilen cezalar ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Örneğin, sanık hakkında 2022 takvim yılında sahte belge düzenleme suçundan 3 yıl; ödeme kaydedici cihazlarda değişiklik yapma suçu bakımından 3 yıl mahkûmiyetine hükmedildiyse bu hükümler temyiz sınırı bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Daha somut bir belirleme yapılabilmesi bakımından, vergi kaçakçılığı suçları bakımından verilebilecek hükümlerin gruplandırılması mümkündür. Buna göre, ilk derece mahkemesinin verdiği hüküm ne olursa olsun,

- Bölge adliye mahkemesinin istinaf başvurusunu usulden reddetmesi hâlinde karar itiraza tabidir, temyiz edilemeyecektir.
- Bölge adliye mahkemesi istinaf başvurusunu kabul etmiş, ancak CMK 280. maddesinin e ve f bentlerine göre bozma kararı vermiş ise bu bozma kararı temyiz edilemez. Bu durumda dosya yeniden ilk derece mahkemesine gönderileceğinden ilk derece mahkemesi tarafından kurulacak yeni hüküm hakkında yeniden kanun yollarına başvurulacaktır.

İlk derece mahkemesinin 5 yıl ve altında mahkûmiyet hükmü vermesi halinde,

- Bölge adliye mahkemesinin istinaf başvurusunu esastan reddetmesi hâlinde hüküm temyiz edilemeyecektir.
- Bölge adliye mahkemesinin istinaf başvurusunu kabul ederek, yaptığı yargılama sonucunda ilk derece mahkemesinin verdiği cezayı arttırmayan mahkûmiyet kararları temyiz edilemez. Örneğin ilk derece mahkemesinden 5 yıl mahkûmiyet hükmü kurulmuş; bölge adliye mahkemesinde bu karar kaldırılarak 3 yıl mahkûmiyet hükmü kurulmuş ise bölge adliye mahkemesinin kararı temyiz edilemeyecektir.
- Bölge adliye mahkemesinin istinaf başvurusunun kabulü ile yeniden yaptığı yargılama sonucunda mahkûmiyet hükmünü kaldırarak beraat, düşme veya ceza

verilmesine yer olmadığı kararlarından birini vermesi hâlinde karar temyiz edilebilecektir⁶⁸⁵.

İlk derece mahkemesinin 5 yılın üstünde mahkûmiyet hükmü vermesi hâlinde,

- Bölge adliye mahkemesinin istinaf başvurusunu esastan reddetmesi hâlinde hüküm temyiz edilebilecektir.
- Bölge adliye mahkemesinin istinaf başvurusunu kabul ederek, yaptığı yargılama sonucunda verdiği karar sonucunda ceza arttırılmamış, 5 yılın altında cezaya hükmedilmiş; hatta beraat hükmü verilmiş olsa dahi hüküm temyiz edilebilecektir. Cezanın arttırılması halinde de temyiz edilmesi mümkündür.

İlk derece mahkemesinin beraat hükmü vermesi hâlinde, vergi suçları için öngörülen cezanın üst sınırı 8 yıl olduğundan, CMK 286/g bendi uyarınca,

- Bölge adliye mahkemesinin istinaf başvurusunu esastan reddetmesi hâlinde hüküm temyiz edilemeyecektir.
- Bölge adliye mahkemesinin istinaf başvurusunu kabul ederek yaptığı yargılama sonucunda verdiği hüküm temyiz edilebilecektir. Bu durumda, bölge adliye

⁶⁸⁵ “CMK’nun 286. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde geçen “hapis cezalarını artırmayan” ibaresinden anlaşılması gerekenin; “cezaı aynı tutan” ya da “cezaı eksilten” kararlar olduğunun, bölge adliye mahkemesi ceza dairesince verilecek olan kararın da yine bir “hapis cezası” olacağıının, ancak bu kararın ilk derece mahkemesince verilen hapis cezasını artırmamakla birlikte, aynı miktarda veya daha az bir ceza olması gerektiğinin kabulünde zorunluluk bulunmaktadır. Dolayısıyla bölge adliye mahkemesi ceza dairesi tarafından verilecek “hapis cezasını artırmayan” kararın, yine hapis cezasına ilişkin bir “mahkûmiyet” kararı olması gerekmektedir. İlk derece mahkemesi ve bölge adliye mahkemesi ceza dairesi arasında “mahkûmiyet” hükmü yönüyle bir uyumsuzluk bulunmaması ve ilk derece mahkemesince verilen beş yıl veya daha az hapis cezasına ilişkin mahkûmiyet hükmünün bölge adliye mahkemesi ceza dairesince arttırılmaması durumunda bu kararın “temyiz edilemez” nitelikte bir karar olmasını amaçlayan kanun koyucunun, bu düzenleme ile usul ekonomisini de gözettiğini söylemek yanlış bir yorum olmayacaktır. Buna karşın, “beraat”, “düşme”, “ret” ve “ceza verilmesine yer olmadığına” gibi kararlar bu bent kapsamında değerlendirilemeyeceklerdir. Bölge adliye mahkemesi ceza dairesi tarafından verilen mahkûmiyet kararı dışındaki “beraat”, “düşme”, “ret” ve “ceza verilmesine yer olmadığına” ilişkin kararların “ilk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezalarını artırmayan” kararlar kapsamında oldukları, bu nedenle CMK’nun 286. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi kapsamında kalmaları nedeniyle temyiz edilemeyecekleri kabul edildiği takdirde, temel hak ve özgürlüklerden biri olan “hak arama özgürlüğü”nü daraltıcı, istisnai nitelikteki bir normu ise genişletici şekilde bir yorum yapmış olunur ki, bu durum ceza muhakemesi ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.” Y CGK, 2018/38 E., 2018/113 K., 20.03.2018 T. Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/>, (08.05.2022).

mahkemesi tarafından verilen mahkûmiyet hükmü 5 yılın altında olsa dahi hükmün temyiz edilmesi mümkündür.

İlk derece mahkemesi tarafından davanın reddi, düşmesi veya ceza verilmesi yer olmadığına karar verilmesi halinde ise,

- Bölge adliye mahkemesinin istinaf başvurusunun esastan reddine karar vermesi halinde bu karar temyiz edilemeyecektir.
- Bölge adliye mahkemesinin istinaf başvurusunu kabul ederek yeniden yaptığı yargılama sonucunda mahkûmiyet veya beraat hükmü vermesi halinde ise bu kararlar temyiz edilebilecektir.

Vergi mahremiyetini ihlâl suçu için öngörülen ceza, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarında verilecek 5 yıl ve altında mahkûmiyet hükmü ile mahkûmiyet dışındaki hükümler için yapılan açıklamalar vergi mahremiyetini ihlâl suçu bakımından da geçerlidir.

Mükellefin özel işlerini yapma suçu hakkında ise altı aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Bu nedenle, CMK 286. maddesinin 2. fıkrasının d bendi gereğince bu suç için verilecek hükümler temyiz edilemeyecektir.

Temyiz incelemesi ile görevli merci Yargıtay'dır. Vergi suçlarının temyiz incelemesi Yargıtay'ın 11. Ceza Dairesi tarafından yapılmaktadır⁶⁸⁶. Temyiz başvurusu, yazılı olarak dilekçe ile veya zabıt kâtibine beyanda bulunmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Kanun yoluna başvurmaya yetkili olanlar temyiz başvurusunda bulunabilecektir. Temyiz başvurusu, hükmü temyiz olunan mahkemeye yapılır⁶⁸⁷.

⁶⁸⁶ VUK kapsamındaki suçlara bakmakla görevli ceza daireleri 2014 yılı öncesinde 7. ve 11. ceza daireleri idi. 2014 yılında açılan yeni daireler ile birlikte iş bölümleri yeniden yapılmış ve bu tarihten itibaren 7. ve 11. Ceza Daireleri yanı sıra 19. Ceza Dairesi de vergi davalarına bakmaya başlamıştır. 2015 yılında yeniden yapılan iş bölümü ile bu dairelerdeki dosyalar 21. Ceza Dairesine verilmiştir. Yargıtay Büyük Genel Kurulu'nun 20.01.2017 tarih ve 2017/1 sayılı kararı ile 11. ve 21. Ceza Daireleri bakmakla görevlendirilmiştir. Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulunun 22.12.2016 tarihli ve 398 sayılı Kararı ile 13.04.2017 tarihinden geçerli olmak üzere 21. Ceza Dairesinin kapatılmasına karar verilmiş ve bu Daireye ait tüm işlerin anılan tarih itibarıyla 11. Ceza Dairesine devrine karar verilmiştir. Bu tarihten beri VUK kapsamındaki işler 11. Ceza Dairesi tarafından yürütülmektedir. *E. Öz ve A. Armağan, agm., s. 18.*

⁶⁸⁷ Temyiz başvurusunun elektronik ortamda UYAP üzerinden e-imza ile yapılması mümkündür. Başvurunun fiziki olarak yapılacak olması halinde, temyiz başvurusu hükmü temyiz olunan bölge

Temyiz incelemesinin yapılması için başvuruda bulunmak zorunlu olup istinafta olduğu gibi resen temyiz incelemesi yapılması söz konusu değildir⁶⁸⁸. Temyiz başvurusu harca tabi değildir.

Temyiz başvurusunun süresi, hükmün tefhiminden veya yoklukta verildiyse tebliğinden itibaren 15 gündür. CMK 291. maddesi uyarınca, süresi içinde yapılan başvuru hükmün kesinleşmesini engelleyeceğinden temyiz edilen ceza infaz edilmemektedir. Uygulamada istinaf başvurusunda olduğu gibi, temyiz başvurusunda da kısa kararın tefhiminden itibaren temyiz başvurusu yapılmakta, gerekçeli kararın ardından temyiz nedenlerini açıklayan ayrı bir dilekçe verilmektedir. Ancak, istinafin aksine temyiz nedenlerinin anlatıldığı dilekçe büyük bir önem taşımaktadır. Bu durumun iki sebebi bulunmaktadır. İlk sebep, CMK 294. ve 295. maddeleri gereğince temyiz nedenlerinin gösterilmesinin zorunlu olmasıdır. İkinci sebep ise, CMK 301. maddesi gereğince Yargıtay'ın gösterilen temyiz sebepleri ile bağlı olmasıdır.

Temyiz başvurusunu alan mahkeme, başvurunun kabul edilebilirliği yönünden bir inceleme yapmaktadır. CMK 296. maddesine göre, başvuru kanunî sürenin geçmesinden sonra yapılmış, temyiz edilemeyecek bir hüküm temyiz edilmiş veya temyiz edenin buna hakkı yoksa başvuruyu alan mahkeme temyiz başvurusunu reddetmektedir. Temyiz isteminin reddi kararına karşı, tebliğden itibaren 7 günlük süre içinde Yargıtay'a başvuru ile bu konuda karar verilmesi talep edilebilir. Yargıtay'ın bu konuda vereceği karar kesindir. Başvurunun uygun bulunması hâlinde, başvuru dilekçesi ve başvuru nedenlerini anlatan dilekçe karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf, tebliğden itibaren 7 günlük süre içinde temyiz başvurusuna cevap verebilir. Cevabın verilmesi veya cevap süresinin dolması ile birlikte dosya Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na gönderilmektedir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı, dosya hakkındaki görüşlerini içeren bir tebliğname hazırlamaktadır. Bu tebliğname CMK 297. maddesinin 3. fıkrası gereğince

adliye mahkemesine gönderilmek üzere davaya bakan asliye ceza mahkemesine verilebilir. Temyiz başvurusu yapacak kişi, davaya bakan ilk derece mahkemesinin bulunduğu yerden farklı bir yerde ise başvuruyu hükmü temyiz olunan bölge adliye mahkemesine gönderilmek bulunan yer nöbetçi asliye ceza mahkemesine verebilir.

⁶⁸⁸ Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 870.

hükmü temyiz eden veya aleyhlerine görüş içeren sanık veya müdafî ile katılan veya vekiline tebliğ edilir. Taraflar, tebliğden itibaren 1 hafta içinde yazılı olarak cevap verebilmektedir.

Dosyanın tamamlanması ile birlikte, Yargıtay ilgili ceza dairesi tarafından inceleme başlamaktadır. Öncelikle, usule ilişkin hususlar hakkında inceleme yapılmaktadır. Bu ilk inceleme, CMK'nın 297. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: *“Yargıtay, süresi içinde temyiz başvurusunda bulunulmadığını, hükmün temyiz edilemez olduğunu, temyiz edenin buna hakkı olmadığını ya da temyiz dilekçesinin temyiz sebeplerini içermediğini saptarsa, temyiz istemini reddeder.”* Temyiz isteminin reddi sebeplerinden biri mevcut değilse dosyanın esastan incelemesine geçilmektedir.

İstinaf incelemesinde, hüküm hem maddi hem de hukuki denetime tabidir. Ancak temyiz incelemesi yalnızca hukuki yönden yapılmaktadır. Bu nedenle temyiz incelemesinde yeni delil tespiti yapılmaz⁶⁸⁹; mevcut delillerin yeniden değerlendirilmesi veya olayla ilişkilendirilmesi söz konusu değildir. Maddi yönden hükmü temyiz olunan mahkemenin tespitleri, hukuka aykırılık teşkil etmediği sürece denetime tabi tutulmamaktadır. Hukuki yönden denetim ise verilen hükmün hukuka aykırı olup olmadığı yönünden yapılan denetimdir. Hukuka aykırılık, CMK'nın 288. maddesinde *“Bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması”* şeklinde tanımlanmıştır.

Temyiz nedenlerinde hukuka aykırılık, maddi hukuka aykırılık ve muhakeme hukukuna aykırılık olarak ikiye ayrılmaktadır. Bir fiilin suç teşkil edip etmediği, hangi suçu teşkil ettiği, hafifletici veya ağırlaştırıcı nedenlerin varlığı ya da yokluğu gibi kurallardaki hukuka aykırılık iddiası maddi hukuka aykırılık nedenlerindedir⁶⁹⁰.

Muhakeme hukukuna aykırılık ise mutlak olan ve olmayan temyiz sebepleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Mutlak temyiz nedenlerinin varlığı halinde hükmün kesin olarak bozulması gerekmektedir. Mutlak temyiz nedenleri, CMK 289'da hukuka kesin aykırılık halleri başlığı altında sayılmıştır. Bunlar dışındaki hukuka aykırılıklar ise mutlak olmayan temyiz nedenidir. Mutlak olmayan temyiz nedenlerinin varlığı hâlinde hükmün

⁶⁸⁹ B. Öztürk vd., *age.*, s. 754.

⁶⁹⁰ B. Öztürk vd., *age.*, s. 752; D. Soyaslan, *age.*, s. 583, A. Gökçen vd., *age.*, s. 710

bozulabilmesi için temyiz nedeninin hükmü etkileyip etkilemediği denetlenecektir⁶⁹¹. Mutlak bozma nedenlerinin varlığı halinde bunların temyiz dilekçesinde gösterilmese dahi Yargıtay resen bozma kararı verebilmekte iken mutlak olmayan temyiz nedenlerinin varlığı halinde bunların temyiz dilekçesinde gösterilmesi zorunludur. Yargıtay'ın başvuruda gösterilmeyen bir nedenle hukuka aykırılığı saptayarak hükmü bozması mümkün değildir⁶⁹².

Temyiz incelemesi kural olarak duruşmasız yapılmaktadır. Ancak CMK 299. maddesine göre, 10 yıl veya daha fazla hapis cezasına ilişkin hükümlerde, Yargıtay talep üzerine veya resen duruşma yapılmasına karar verebilmektedir. Yargıtay'da yapılan duruşma, murafaa olarak adlandırılmaktadır⁶⁹³. Vergi suçlarında da verilebilecek en yüksek ceza zincirleme suç hükümlerinin uygulanması ile birlikte 168 aya kadar çıkabileceğinden, 10 yılı aşan hükümler bakımından duruşmalı temyiz yapılması mümkün olacaktır.

Temyiz incelemesi sonucunda, Yargıtay tarafından temyiz isteminin reddi, hukuka aykırılığın düzeltilmesi ve bozma kararından biri verilmektedir. Temyiz isteminin reddi kararı uygulamada onama kararı olarak da adlandırılmaktadır. Hükmün hukuka uygun bulunması halinde temyiz isteminin reddi kararı verilmektedir. CMK 303. maddesinde yer alan hâllerin varlığı söz konusu ise, Yargıtay tarafından hukuka aykırılığın düzeltilerek işin esası hakkında karar vermesi mümkündür⁶⁹⁴. Bu iki karardan

⁶⁹¹ B. Öztürk vd., *age.*, s. 753; A. Gökçen vd., *age.*, s. 711; N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 922; Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 864

⁶⁹² Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 876.

⁶⁹³ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 923.

⁶⁹⁴ CMK md. 303: "*Hükme esas olarak saptanan olaylara uygulanmasında hukuka aykırılıktan dolayı hüküm bozulmuş ise, aşağıdaki hâllerde Yargıtay davanın esasına hükmedebileceği gibi hükümdeki hukuka aykırılığı da düzeltebilir:*

- a) *Olayın daha ziyade aydınlanması gerekmeden beraat veya davanın düşmesine ya da alt ve üst sınırı olmayan sabit bir cezaya hükmolunması gerekirse*
- b) *Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının iddiasına uygun olarak sanığa kanunda yazılı cezanın en alt derecesini uygulamayı uygun görürse*
- c) *Mahkemece sabit görülen suçun unsurları, niteliği ve cezası hükümde doğru gösterilmiş olduğu hâlde sadece kanunun madde numarası yanlış yazılmış ise*
- d) *Hükümden sonra yürürlüğe giren kanun, suçun cezasını azaltmış ve mahkemece sanığa verilecek cezanın belirlenmesinde artırma sebebi kabul edilmemiş veya yeni bir kanun ile fiil suç olmaktan çıkarılmış*

biri verildiğinde karar kesinleşmektedir. Hükmü etkileyen hukuka aykırılıklar tespit edildiğinde ise Yargıtay tarafından bozma kararı verilmektedir. Hüküm sanık lehine bozulmuşsa CMK 306. maddesi gereğince hükmü temyiz etmemiş olan diğer sanıklar da bozma hükmünden faydalanabilmektedir. Örneğin, eksik soruşturmadan dolayı verilen bozma kararı sonucunda sanık lehine karar verilmesi durumunda lehe karar hükmü temyiz etmeyen sanıklara da sirayet eder.

Bozma kararının verilmesi halinde, bozma kararı ile birlikte dosyayı hükmü bozulan bölge adliye mahkemesine veya ilk derece mahkemesine gönderilmektedir. Dosyayı alan mahkeme, Yargıtay tarafından verilen bozma kararına uyma kararı verebileceği gibi, kendi verdiği kararın doğru olduğu kanaatinde ise direnme kararı verebilmektedir. Uyma kararı verilmesi hâlinde, Yargıtay tarafından verilen bozma nedenleri doğrultusunda CMK 307. maddesi hükümlerine göre işlem yaparak yeni bir hüküm kuracaktır. Ancak, bozma kararındaki kuralların uygulanması halinde bile sonucun değişmemesi mümkündür⁶⁹⁵. CMK 307. maddesinin 3. fıkrası hükmüne göre, bozma kararına uyulması hâlinde ilk derece mahkemesi tarafından verilen karara karşı, istinaf veya temyiz sınırlarına bakılmaksızın sadece temyiz yoluna başvurulabilir.

Hükmü bozulan mahkemenin direnme kararı vermesi hâlinde ise CMK 307. maddesinin 4. fıkrası hükümlerine göre muhakeme devam etmektedir. Anılan hüküm uyarınca, dosya Yargıtay Ceza Genel Kurulu'na gönderilmektedir. Ceza Genel Kurulu tarafından verilecek karar kesin olup mahkeme tarafından Kurul kararına uyulması zorunludur.

ise birinci hâlde daha az bir cezanın hükmolunması ve ikinci hâlde hiç ceza hükmolunmaması gerekirse

- e) Sanığın açıkça saptanmış olan doğum ve suç tarihlerine göre verilecek cezanın belirlenmesinde gerekli indirim yapılmamış veya yanlış indirim yapılmış ise*
- f) Artırma veya indirim sonucunda verilecek ceza süresi veya miktarının belirlenmesinde maddî hata yapılmış ise.*
- g) Türk Ceza Kanununun 61 inci maddesindeki sıralamanın gözetimelemesi yüzünden eksik veya fazla ceza verilmiş ise*
- h) Harçlar Kanunu ile yargılama giderlerine ilişkin hükümlere ve Avukatlık Kanununa göre düzenlenen ücret tarifesine aykırılık mevcutsa”*

⁶⁹⁵ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 950; D. Soyaslan, *age.*, s. 608.

3.1.2.8.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Bir hükmün kesin olarak verilmesi veya olağan kanun yollarından geçerek kesinleşmiş olması, o kararın mutlaka maddi gerçeği tamamen doğru şekilde ortaya çıkardığı veya hukuka tamamen uygun olduğu anlamına gelmeyebilir. İlk derece mahkemesi tarafından kesin olarak verilen kararların kanun yolu denetimine tabi olmaması bu hatalara sebep olabileceği gibi bölge adliye mahkemeleri ve Yargıtay denetiminden geçen kararlarda da hata olması mümkündür. Hangi hukuk dalında olursa olsun yanlış verilen her mahkeme kararı adalet duygusunu zedelemektedir. Ancak özellikle ceza muhakemesinde kişinin haksız yere suçlanması, hatta belki senelerce hükümlü olarak cezaevinde kalması adalet duygusunu ve kamu vicdanını daha fazla sarsmaktadır. Bu nedenle, hukuk sisteminde hüküm kesinleşmiş olsa dahi, bazı hallerde yeniden denetime tabi tutularak yeni bir hüküm verilmesi mümkün kılınmıştır. Bu imkânı sağlayan denetim yolları ise olağanüstü kanun yolları olarak adlandırılmaktadır.

CMK'da kabul edilen olağanüstü kanun yolları, Cumhuriyet başsavcısının itirazı, kanun yararına bozma ve yargılanmanın yenilenmesidir.

3.1.2.8.2.1. Cumhuriyet Başsavcısının İtirazı

Cumhuriyet başsavcısının itirazı, istinaf ve temyiz mercilerinin verdikleri kesin kararlar hakkında başvurulabilen olağanüstü bir kanun yoludur. Cumhuriyet başsavcısının itirazı, CMK 308 ve 308/A maddelerinde düzenlenmiştir. 308. maddede, Yargıtay cumhuriyet başsavcısının itirazı, 308/A maddesinde ise bölge adliye mahkemesi cumhuriyet başsavcısının itirazı düzenlenmiştir.

Cumhuriyet başsavcısının itirazı, itirazname adı verilen bir dilekçe ile yapılmaktadır. İtiraznamede, başsavcı aynı dosya hakkında daha önce verdiği tebliğname ile bağlı değildir⁶⁹⁶. Bu yola başvuru yetkisi münhasıran başsavcıya verilmiştir. Başsavcı, resen veya tarafların istemi üzerine başvuru yapabilir. İtiraz incelemesi için duruşma

⁶⁹⁶ D. Soyaslan, *age.*, s.624.

açılmaz, inceleme dosya üzerinden yapılır⁶⁹⁷. İtiraza başvurulması hükmün infazını ertelemeyiz⁶⁹⁸.

CMK'nın 308. maddesi uyarınca, Yargıtay'ın verdiği kesin kararlar hakkında Yargıtay başsavcısı itiraz yoluna başvurabilmektedir. Hakkında başsavcılık itirazına başvurulacak karar sanık aleyhine ise, başsavcı kararın kendisine verildiği tarihten itibaren 30 günlük süre bulunmakta iken; sanık lehine başvurulacak kararlar bakımından süre sınırı bulunmamaktadır.

Başsavcının itirazı, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'na yapılmaktadır. Ceza Genel Kurulu itirazı, kararına itiraz edilen daireye göndermektedir. Kararı veren daire, itirazı inceleyerek yerinde gördüğü takdirde kararını düzeltmekte; yerinde görmezse dosyayı Yargıtay Ceza Genel Kurulu'na göndermektedir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun verdiği karar kesindir.

CMK 308/A maddesi uyarınca yapılacak başsavcının itirazı ise bölge adliye mahkemesinin kesin kararlarına karşı öngörülmüştür. Bölge adliye mahkemesi başsavcısı, itirazını kararı veren daireye yapmaktadır. Kararı veren daire itirazı yerinde görürse kararını düzeltmekte, yerinde görmezse ceza daireleri başkanlar kuruluna göndermektedir. Dörtten fazla ceza dairesi olan bölge adliye mahkemelerinde HSK tarafından belirlenen dört üye başkanlar kurulunu oluşturur. Kurulun itiraz hakkında verdiği karar kesindir.

3.1.2.8.2.2. Kanun Yararına Bozma

Kanun yararına bozma, istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen hüküm veya kararlar hakkında başvurulabilen olağanüstü bir kanun yoludur. Vergi yargısında uygulanan ve İYUK 51. maddesinde düzenlenen kanun yararına temyiz aksine CMK'da düzenlenen kanun yararına bozma yolu, kesinleşmiş kararın hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaktadır. Bu bakımdan, vergi kabahatine ilişkin kesinleşmiş bir ceza hakkında verilen vergi mahkemesi kararı, kanun yoluna temyiz yolu ile bozulsa dahi

⁶⁹⁷ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 955; D. Soyaslan, *age.*, s. 623.

⁶⁹⁸ Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 895; N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 954; M. Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 363.

İYUK 51. maddesinin 2. fıkrası gereği karar ile doğan hukuki sonuçlar ortadan kalkmaz. Ancak hakkında vergi kaçakçılığı suçundan kesinleşmiş mahkûmiyet hükmü kanun yararına bozma kararı ile bozulursa, mahkûmiyet kararı kalkarak hükümlünün tahliyesine karar verilecektir.

Kanun yararına bozma, CMK 309 ve 310. maddelerinde düzenlenmiştir. Bozma nedenleri 309. maddenin 4. fıkrasında 4 bent hâlinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“a) 223 üncü maddede tanımlanan ve davanın esasını çözmeyen bir karara ilişkin ise, kararı veren hâkim veya mahkeme, gerekli inceleme ve araştırma sonucunda yeniden karar verir.

b) Mahkûmiyete ilişkin hükmün, davanın esasını çözmeyen yönüne veya savunma hakkını kaldırma veya kısıtlama sonucunu doğuran usul işlemlerine ilişkin ise, kararı veren hâkim veya mahkemece yeniden yapılacak yargılama sonucuna göre gereken hüküm verilir. Bu hüküm, önceki hükümle belirlenmiş olan cezadan daha ağır olamaz.

c) Davanın esasını çözüp de mahkûmiyet dışındaki hükümlere ilişkin ise, aleyhte sonuç doğurmaz ve yeniden yargılamayı gerektirmez.

d) Hükümlünün cezasının kaldırılmasını gerektiriyorsa cezanın kaldırılmasına, daha hafif bir cezanın verilmesini gerektiriyorsa bu hafif cezaya Yargıtay ceza dairesi doğrudan hükmeder.”

Bu yola başvuru hakkı Adalet Bakanlığı’na ve yalnızca (d) bendindeki sebeple sınırlı olarak Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı’na tanınmıştır. Başvuru için herhangi bir süre öngörülmediğinden her zaman bu yola başvurulabilir. Adalet Bakanlığı, kanun yararına bozma başvurusunun nedenlerini yazılı olarak Yargıtay Cumhuriyet başsavcısına vermektedir. Başsavcı nedenleri aynen yazarak başvuruyu Yargıtay’ın ilgili ceza dairesine vermektedir. Yargıtay’ın ilgili ceza dairesi, başvuru nedenlerini yerinde gördüğü takdirde kararı bozar. Bozma kararı kesin olarak verilmektedir; dolayısıyla kanun yararına bozma kararına karşı direnme kararı verilemez.

3.1.2.8.2.3. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, *“kanunda sayılan yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden en az birine dayalı olarak kesinleşmiş bir mahkeme hükmünde hata*

bulunması nedeniyle hükme konu sanık ve fiil hakkında yeniden kovuşturma yapılmasını sağlayan olağanüstü bir kanun yolu” olarak tanımlanmaktadır⁶⁹⁹.

Yargılamanın yenilenmesi için kanunda sınırlı olarak sayılan hâllerden birinin varlığı şarttır. Yargılamanın hükümlü lehine veya aleyhine yenilenmesi mümkündür. Ancak yargılamanın hükümlü lehine yenilenebileceği hâller, aleyhe yenilenebileceği hâllere göre daha geniş tutulmuştur. Yargılamanın hükümlü lehine yenilenebileceği hâller CMK 311. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

“a) Duruşmada kullanılan ve hükmü etkileyen bir belgenin sahteliğinin anlaşılması,

b) Yemin verilerek dinlenmiş olan bir tanık veya bilirkişinin hükmü etkileyecek biçimde hükümlü aleyhine kasıt veya ihmal ile gerçek dışı tanıklıkta bulunduğu veya oy verdiği anlaşılması,

c) Hükme katılmış olan hâkimlerden birinin, hükümlünün neden olduğu kusur dışında, aleyhine ceza kovuşturmasını veya bir ceza ile mahkûmiyetini gerektirecek biçimde görevlerini yapmada kusur etmesi,

d) Ceza hükmü hukuk mahkemesinin bir hükmüne dayandırılmış olup da bu hükmün kesinleşmiş diğer bir hüküm ile ortadan kaldırılması,

e) Yeni olayların veya yeni delillerin ortaya konulup da bunların yalnız başına veya önceden sunulan delillerle birlikte göz önüne alındıklarında sanığın beraatını veya daha hafif bir cezayı içeren kanun hükmünün uygulanması ile mahkûm edilmesini gerektirecek nitelikte olması,

f) Ceza hükmünün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin ve hükmün bu aykırılığa dayandığının, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya ceza hükmü aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi”

⁶⁹⁹ Aydoğan Alper Kavak, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi”, *Ceza Hukuku Dergisi*, Yıl 2011, Sayı 16, s. 211; Sevi Bakım, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi”, *MÜHF – HAD*, Yıl 2013, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan Özel Sayı, s. 920-921.

Yargılamanın sanık veya hükümlü aleyhine yenilenebileceği 3 hâl ise CMK 314. maddesinde şu şekilde sayılmıştır:

“a) Duruşmada sanığın veya hükümlünün lehine ileri sürülen ve hükme etkili olan bir belgenin sahteliği anlaşılması,

b) Hükme katılmış olan hâkimlerden birinin, aleyhine ceza kovuşturmasını veya bir ceza ile mahkûmiyetini gerektirecek nitelikte olarak görevlerini yapmada sanık veya hükümlü lehine kusur etmesi

c) Sanığın beraat ettikten sonra suçla ilgili olarak hâkim önünde güvenilebilir nitelikte ikrarda bulunması”

Hükümlü ve hükümlü adına kanun yollarına başvurmaya yetkili kişiler, yargılamanın yenilenmesi yoluna da başvurabilecektir. Bu yolda, diğer yollardan farklı olarak, CMK 313. maddesi ile hükümlünün ölmüş olmasının bu yola başvuru hakkını engellemeyeceği düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin nedeni, hükümlünün vefatından sonra olsa bile itibarının iade edilmesinin istenmesidir. Hükümlünün ölmüş olması halinde, ölenin eşi, üstsoyu, altsoyu, kardeşleri ile bunların olmaması halinde Adalet Bakanı tarafından yargılamanın yenilenmesi başvurusu yapılabilir.

CMK 312. maddesi uyarınca, yargılamanın yenilenmesine başvuru yapılması hükmün infazını kendiliğinden durdurmaz. Ancak mahkemenin infazın durdurulmasına karar vermesi mümkündür⁷⁰⁰.

Yargılamanın yenilenmesi, kanun yollarına başvuruyu düzenleyen genel hükümlere uygun şekilde yazılı olarak yapılmaktadır. Başvuruda yenileme nedenleri ve delilleri gösterilmelidir. Başvuru harca tabi değildir. Kural olarak, yargılamanın yenilenmesi başvurusu için bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. Ancak 311. maddenin ilk fıkrasının (f) bendine dayanarak yapılacak başvurularda, AİHM kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıllık süre öngörülmüştür. Bir yıllık süre, hak düşürücü süredir⁷⁰¹.

⁷⁰⁰ Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoglu, “Yargılamanın Yenilenmesi Muhakemesi”, *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2014, Cilt 9, Sayı 123-124, s. 20 (kısaca: *Yargılamanın Yenilenmesi*).

⁷⁰¹ A. Kavak, *agm.*, s. 216; M. Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 369; S. Bakım, *agm.*, s. 925.

Yargılamanın yenilenmesi başvurusu, hükmü veren mahkemeye yapılır. Başvuruyu alan mahkeme, öncelikle başvurunun kabul edilebilir olup olmadığı yönünden bir inceleme yapmaktadır. CMK 319. maddesi uyarınca,

- Başvurunun süresinde yapılıp yapılmadığı,
- Yargılamanın yenilenmesini gerektirecek yasal nedenlerin gösterilip gösterilmediği,
- Yargılamanın yenilenmesi nedenlerini doğrulayacak delillerin açıklanıp açıklanmadığı

yönlerinden yapılacak inceleme sonucunda bir karar verilir. Mahkemenin yargılamanın yenilenmesi başvurusunu reddetmesi hâlinde ret kararı itiraz kanun yoluna tabidir. Başvurunun kabul edilmesi hâlinde ise başvuru dilekçesi savcıya ve ilgili taraflara tebliğ edilir. Cevap süresi tebliğden itibaren 7 gündür. 7 günlük sürede cevap verilmesi veya cevap süresinin dolması ile birlikte mahkeme delillerin toplanmasına başlar. Yargılamanın yenilenmesi duruşması kural olarak duruşmalı olarak yapılmaktadır. Ancak, CMK 321 ve 322. maddeleri uyarınca,

- Öne sürülen iddiaların yeterli derecede doğrulanamaması veya hükme etkisinin olmadığı anlaşılması,
- Hükümlünün ölmüş olması,
- İddiayı kanıtlayacak yeterli delilin varlığı

hâllerinde duruşma yapılmadan da beraat kararı verilmesi mümkündür. Ancak duruşma yapılmadan yalnızca beraat kararı verilebilecek olup yenileme sanık aleyhine yapılmış ise duruşma açılarak sanığın dinlenmesi ve yeni delillerin tekrar tartışılması gerekmektedir.

Duruşma sonucunda mahkeme, önceki hükmünü onaylayabilir veya hükmün iptal ederek dava hakkında yeni bir hüküm verebilir. Yeniden yargılama sonucunda verilecek

hükme karşı koşulları bulunmakta ise kanun yollarına başvurulabilir⁷⁰². CMK 323. maddesinin 3. fıkrasına göre, yargılamanın yenilenmesi sonucunda beraat veya ceza verilmesine yer olmadığı kararının verilmesi halinde, önceki mahkûmiyet kararının tamamen veya kısmen infaz edilmesi dolayısıyla kişinin uğradığı maddî ve manevî zararlar hakkında tazminat talep edilebilecektir. Yeni verilen hükme göre tazminat talep edilebilmesi için, beraat veya ceza verilmesine yer olmadığı kararının kesinleşmesi gerekmektedir⁷⁰³. Yani bu kararlar hakkında kanun yollarına süresinde başvurulmaması veya bu kararlar hakkında öngörülen olağan kanun yollarının tüketilmesi gereklidir.

3.1.2.9. Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru

Bireysel başvuru, 12.09.2010 tarihli referandum ve 5982 S. Kanunla Anayasanın 148. maddesine eklenen fıkralar ile kabul edilmiştir. Anılan ek fıkra düzenlemeleri şu şekildedir:

“Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.

Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.

Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.”

Bu düzenleme ile çerçevesi çizilmiş olan bireysel başvuru yolunun usul ve esasları ise 6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45-51. maddeleri ve Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 59-84. maddeleri ile düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeler ışığında, bireysel başvuru, AİHS ve Türkiye'nin taraf olduğu ek protokoller ile Anayasa tarafından güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin kamu

⁷⁰² M. Yüce., *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 372; F. Yenisey ve A. Nuhoglu, *Yargılamanın Yenilenmesi*, s. 34.

⁷⁰³ Veysel Topuz, "Yargılamanın Yenilenmesi Sonucunda Beraat veya Ceza Verilmesine Yer Olmadığı Kararının Verilmesi Halinde Tazminat İstemi (CMK m. 323/3)", *İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Yıl 2019, Cilt 4, Sayı 7, s. 53.

gücü tarafından meşru olmayan şekilde ihlâl edilmesi nedeniyle, idari ve yargısal başvuru yollarının tüketilmesinden sonra AYM'ye yapılan başvuru olarak tanımlanmaktadır⁷⁰⁴.

Bireysel başvuru yolu, insan haklarının ihlâli sorununu iç hukukta çözerek AİHM'ye Türkiye aleyhindeki başvuruların azaltılması amacıyla kabul edilmiştir⁷⁰⁵. Bireysel başvuru yolu, olağan veya olağanüstü bir kanun yolu değildir; kendine özgü bir hak arama yoludur. Zira bireysel başvuruda yalnızca güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin ihlâl edilip edilmediği yönünden bir yargılama yapılmaktadır. Bu durum Anayasanın 148. maddesinin 4. fıkrasında “*Bireysel başvuruda kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılmaz.*” ifadesi ile hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bireysel başvuruda, temel hak ve özgürlükleri ihlâl etmediği sürece derece mahkemeleri tarafından yapılan maddi ve hukuki tespitler denetlenmemektedir.

Bireysel başvuruda bulunabilecek kişiler ve bireysel başvuru usulü CMK'da düzenlenen kanun yoluna başvuru hükümlerinden farklı şekilde düzenlenmiştir. 6126 S.K. 46. maddesi uyarınca; bireysel başvuru bizzat başvuru tarafından yapılabileceği gibi avukatı veya kanuni temsilcisi tarafından da yapılabilmektedir. Ölmüş olan hükümlü adına başvuruda bulunulamaz. Ayrıca vergi suçunda ceza kişinin ölmesi ile son bulacağından süreç devam ederken başvuru kişinin ölmesi hâlinde taraf ehliyeti son bulur, süreç mirasçılar tarafından tamamlanamaz⁷⁰⁶. Öte yandan hem 6216 S. Kanununun 46. maddesinin 2. fıkrası gereğince, kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuruda bulunması mümkün olmadığından; hem de ceza davalarında mağdurun adil yargılanma hakkı korumasında kabul edilmemesinin bir sonucu olarak⁷⁰⁷ vergi dairesi bireysel başvuruda bulunamaz.

⁷⁰⁴ <https://www.anayasa.gov.tr/tr/bireysel-basvuru/>; B. Öztürk, vd., *age.*, s.166; Mehmet Yüce, *Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Rehberi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2019, s. 127 (kısaca: *Bireysel Başvuru Rehberi*).

⁷⁰⁵ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 979; M. Yüce, *Bireysel Başvuru Rehberi*, s. 128.

⁷⁰⁶ M. Yüce, *Bireysel Başvuru Rehberi*, s. 169.

⁷⁰⁷ Bir ceza davasında üçüncü kişilerin cezalandırılmasını talep eden mağdur, suçtan zarar gören, şikâyetçi veya katılan sıfatını haiz kişiler Sözleşme'nin 6. maddesinin koruma alanı dışında kalmaktadır. AYM, Mehmet Atik, B. No: 2014/574, 29/9/2016, § 16-19; Muharrem İlhan Koç ve Recep Kaplan (Ed.), *Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi*, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 2017, s. 101; Tolga Şirin, *Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Usul Hukuku*,

Bireysel başvurunun usulü ise 6216 S. Kanununun 47. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, Bireysel başvuru harca tabidir⁷⁰⁸. Başvuru formuna harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi zorunludur. Başvurunun bulunulan yerdeki mahkemelere veya yurt dışı temsilciliklerine verilmesi suretiyle bireysel başvuruda bulunulması mümkündür. Bireysel başvuru, Anayasa Mahkemesi'nin web sayfasında bulunan başvuru formu aracılığı ile yapılmalıdır.

Bireysel başvuruya konu edilecek kararın hem Anayasa hem de AİHS ve Türkiye'nin taraf olduğu ek protokoller kapsamında korunma altına alınmış olması gerekmektedir. Yalnızca Anayasa veya Yalnızca AİHS tarafından korunan haklar bireysel başvuru kapsamında kabul edilmemektedir⁷⁰⁹. Başvuru kapsamına, 23.09.2012 tarihinde sonra kesinleşen kararlar girdiğinden bu tarihten önce kesinleşmiş olan kararlar hakkında yapılan bireysel başvurular kabul edilmemektedir⁷¹⁰.

Bireysel başvuruda bulunabilmek için ihlâl neden olan konular hakkında diğer kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır. Başvuru süresi, kanun yollarının tüketildiği tarihten itibaren 30 gündür. Kanun yollarından kasıt, olağan kanun yollarıdır. Bireysel başvuruda bulunabilmek için olağanüstü kanun yollarının tüketilmesi gerekli olmadığı gibi, olağanüstü kanun yollarına başvurmuş olmak bireysel başvuru süresini durdurmamaktadır⁷¹¹. Bu bakımdan, vergi suçlarında bireysel başvuruda bulunabilmek için tüketilmesi gereken kanun yolları istinaf ve temyizdir. Eğer başvuru yolu öngörülmemişse süre ihlâlin öğrenildiği tarihten başlayacaktır⁷¹². Temyize tabi bir kararın temyiz edilmeden kesinleşmesi hâlinde başvuru süresi, bu kararın tebliğinden veya

Avrupa Konseyi Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Sisteminin Desteklenmesi Ortak Projesi, Ankara 2019, s.85.

⁷⁰⁸ Başvuru ücreti Maliye veznelerine yatırılabilir. 2022 yılı için harç miktarı 664,10 TL'dir.

⁷⁰⁹ Örneğin, iki dereceli yargılanma hakkı Anayasada korunma altına alınmış olmadığından (AYM, Mahir Akarsu (Araslı), B. No: 2012/1096, 20/2/2014, §43); Seyahat özgürlüğü AİHS Ek 4 no.lu Protokole Türkiye taraf olmadığı için kabul edilmemiştir (AYM, Sebahat Tuncel, B. No: 2012/1051, 20/2/2014, § 53) .

⁷¹⁰ Anayasa Mahkemesi, *Bireysel Başvuru Sık Sorulan Sorular*, s. 2, <https://www.anayasa.gov.tr/> , Erişim Tarihi: 03.07.2022.

⁷¹¹ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 984 dipnot 27, s. 985 dipnot 30; *Kabul Edilebilirlik Rehberi*, s. 43; AYM, Rafet Ünal, B. No: 2013/1610, 13/6/2013, § 16; Menduh Ataç, B. No: 2013/1751, 13/6/2013, § 16; Ümit Tekin, B. No: 2013/781, 26/3/2013, § 17.

⁷¹² B. Öztürk vd., *age.*, s. 167.

tefhiminden itibaren başlar⁷¹³. Anayasa Mahkemesi adli tatilde de çalışmaya devam ettiği için başvuru süresi ve verilen diğer süreler işlemeye devam eder⁷¹⁴.

Bireysel başvuru formunun 6216 S. Kanununun 47. ve Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 59. ve 60. maddelerine uygun olarak doldurulması ve eklerin başvuru formuna usulünce eklenmesinden sonra başvuru yapılmaktadır. Gerekli koşulları taşıyan başvurular sırasıyla ön inceleme, kabul edilebilirlik incelemesi ve esas incelemeden geçmektedir⁷¹⁵. Ön inceleme, Bireysel başvurusu bürosu tarafından yapılmaktadır. Başvuruda şekli bir eksiklik tespit edilmesi halinde, İçtüzüğü'nün 66. maddesine göre eksikliğin tamamlanması için başvurucuya 15 günü geçmemek üzere kesin süre verilir. Verilen sürenin sonunda eksikliğin tamamlanmaması halinde Komisyonlar Baş Raportörü tarafından başvurunun reddine karar verilir ve başvurucuya tebliğ edilir. Bu karara tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde Komisyona itiraz edilebilir. Bu konuda Komisyonların verdiği kararlar kesindir.

Başvurunun kabul edilebilir olduğu kararı verildikten sonra, dosya ilgili bölüme gönderilecek ve bölüm esas hakkında incelemeye başlayacaktır. Kabul edilebilirlik kararı verildikten sonra, dosyanın bir örneği Adalet Bakanlığı'na gönderilmekte ve Adalet Bakanlığı uygun gördüğü hâllerde görüşünü yazılı olarak bildirmektedir.

Başvuruda şekil eksikliğinin olmaması veya eksikliğin verilen sürede giderilmesi hâlinde başvuru komisyona iletilmektedir⁷¹⁶. Komisyon tarafından kabul edilebilirlik incelemesi yapılmaktadır. Kabul edilebilirlik incelemesi, başvurunun 6216 S. Kanununun

⁷¹³ *Kabul Edilebilirlik Rehberi*, s. 41; AYM, Mirze Aydın ve Metin Karabulut, B. No: 2013/7837, 6/4/2016, § 24. “Yargıtay Ceza Daireleri tarafından verilen kararların taraflara tebliğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ceza yargılamasında nihai kararın tebliğ edilmediği durumlarda kararın derece mahkemesine ulaşmasından ve böylece gerekçesinin erişilebilir olmasından sonra özen yükümlülüğü kapsamında makul bir süre içinde bireysel başvuru yapmak isteyen ilgililerden karara erişmeleri ve karar gerekçesini öğrenmeleri beklenir. Bu kapsamda erişilebilir olan nihai kararın en geç üç ay içinde ilgilileri tarafından bilindiği ve gerekçesinin öğrenildiği kabul edilmelidir. Aksi tespit edilmediği sürece bireysel başvuru için 6216 sayılı Kanun'da öngörülen otuz günlük başvuru süresi bu tarihten itibaren başlayacaktır” (*Kabul Edilebilirlik Rehberi*, s. 42; AYM, A.C. ve diğerleri [GK], B. No: 2013/1827, 25/2/2016, § 30).

⁷¹⁴ *Bireysel Başvuru Sık Sorulan Sorular*, s. 3; *Kabul Edilebilirlik Rehberi*, s. 39; AYM, Turgut Tayyar, B. No:2013/7168, 15/10/2014, § 18.

⁷¹⁵ M. Yüce, *Bireysel Başvuru Rehberi*, s. 155.

⁷¹⁶ Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü Madde 3/p: “Komisyon, Bireysel başvuruların kabul edilebilirlik incelemesini yapmak üzere iki üyeden oluşan kurulları ifade eder.”

45-47. maddelerine uygun olup olmadığı yönünden yapılmaktadır. Bu inceleme, AYM'nin yetkili olması, kanunda öngörölmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tüketilmiş olması, hükmün kesinleşmiş olması, başvuruçunun doğrudan, güncel ve kişisel bir hakkının ihlâl edilmiş olması, iddiaların dayanaklarının gösterilmiş olması ve anayasal ve kişisel öneme sahip olması hususlarını kapsamaktadır⁷¹⁷.

Başvurunun, 6216 S. Kanununun 45. ve 47. maddelerinde yer alan koşulları sağlamadığının anlaşılması halinde, kabul edilemezlik kararı verilmektedir. İçtüzüğün 72. maddesinin 2. fıkrasına göre, komisyon kabul edilebilirlik veya kabul edilemezlik kararını oy birliği ile almalıdır. Oy birliğinin sağlanamadığı hâllerde başvuru bölüme gönderilir⁷¹⁸. Kabul edilemezlik kararı kesindir.

Başvuru, kural olarak dosya üzerinden incelenmektedir. Ancak, AYM gerekli gördüğü hallerde veya Adalet Bakanlığı'nın talebi üzerine duruşmalı olarak inceleme yapabilir. Ayrıca, AYM, başvuru formunda ve ekinde belirtilen nedenler ve delillerle bağılı olmadan istediğı her türlü delili toplayabilir⁷¹⁹. Ayrıca, 6216 S. Kanununun 49. ve Anayasa Mahkemesi İçtüzüğünün 73. maddesi gereğince, AYM, gerekli gördüğü durumlarda tedbir kararı verebilmektedir. Tedbir kararı verilmesi hâlinde 6 ay içinde işin esasına yönelik karar verilmesi gerekli olup verilmemesi hâlinde tedbir kararı kendiliğinden kalkar.

Esastan inceleme sonucunda AYM, ihlâl kararı, ihlâlin olmadığı kararı ve düşme kararı verebilir. İhlâl kararı verilmesi halinde, ihlâl eğer yeniden yargılamayı gerektiriyorsa dosya yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye

⁷¹⁷ M. Yüce, *Bireysel Başvuru Rehberi*, s. 166.

⁷¹⁸ Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü Madde 3/ğ: “Bölüm: Bölüm başkanının başkanlığında altı üyeden oluşan, ilgili Bölüm Başkanı ve dört üyenin katılımıyla toplanıp Komisyonlarca kabul edilebilirliğine karar verilmiş başvuruların esas, kabul edilebilirliği hususu karara bağlanmak üzere sevk edilen başvuruların ise kabul edilebilirliği ve esas hakkında karar verme yetkisine sahip olan kurulları ifade eder.”

⁷¹⁹ AYM tarafından delil toplanmasının bireysel başvurunun ikincillik prensibine aykırı olduğu ve AYM'yi temyiz merciine yaklaştırdığı hakkındaki görüşler için bkz: M. Yüce, *Bireysel Başvuru Rehberi*, s. 205; Ayhan Döner ve Yeşim Çelik, “Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuruyu İnceleme Aşamaları, Ortaya Çıkan Sorunlar ve Sonuçları”, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 2016, Cilt 9, Sayı 1, s. 287.

gönderilir⁷²⁰. Eğer yeniden yargılama yapılmasında hukuki bir yarar yoksa mahkeme uygun bir tazminata hükmedebilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar olmaması durumunda başvuru talebi olmasa dahi tazminata hükmedilebilmektedir. Ancak başvuru talebinde bulunması hâlinde, en fazla talepte belirtilen miktarda tazminata hükmedilmektedir; talepten daha yüksek tazminata hükmedilemez⁷²¹.

Düşme kararı verilebilecek hâller ise İçtüzüğün 80. maddesinde 4 bentte sıralanmıştır. Buna göre:

- “a) Başvurucunun davadan açıkça feragat etmesi.*
 - b) Başvurucunun davasını takipsiz bıraktığının anlaşılması.*
 - c) İhlalin ve sonuçlarının ortadan kalkmış olması.*
 - ç) Bölümler ya da Komisyonlarca saptanan herhangi bir başka gerekçeden ötürü, başvurunun incelenmesinin sürdürülmesini haklı kılan bir neden görülmemesi.”*
- hallerinde düşme kararı verilebilir.

AYM önüne benzer nitelikteki bir ihlâlden dolayı çok sayıda başvuru gelmesi hâlinde, mahkeme bu başvuruları tek tek sonuçlandırmak yerine, yapısal sorunun çözülmesi için pilot karar verebilir. Pilot karar usulü, İçtüzüğün 75. maddesinde düzenlenmiştir. Pilot karar, resen veya Adalet Bakanlığı'nın talebi üzerine verilebilmektedir. Pilot kararın verilmesi ile birlikte, benzer başvuruların görülmesini erteleyerek bu başvurular hakkında pilot karara uygun olarak işlem yapılması idari mercilere bırakılabilir.

AYM'nin verdiği her türlü karar kesindir. Bu karar hakkında herhangi bir itiraz yolu bulunmamaktadır. Ancak kararda maddi hata olması hâlinde, ilgililer hükmün

⁷²⁰ Buradaki yeniden yargılama yapılması, CMK 311'de sayılmadığından teknik anlamda yargılamanın yenilenmesi yolu olarak kabul edilmemektedir. Nitekim bu hükme göre yeniden yargılama yapılması için başvuru yapılmasına gerek olmadan AYM tarafından dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Nitekim bu hükme göre yeniden yargılama yapılması için başvuru yapılmasına gerek olmadan AYM tarafından dosya ilgili mahkemeye gönderilmektedir. Bu karışıklığın giderilmesi için AYM ihlâl kararının da CMK 311 kapsamına alınması gerektiği hakkında bkz: F. Yenisey ve A. Nuhoglu, *Yargılamanın Yenilenmesi*, s. 11.

⁷²¹ M. Yüce, *Bireysel Başvuru Rehberi*, s. 215.

tavzihini ve maddi hataların düzeltilmesini talep edebilecektir. Başvuru hakkının kötüye kullanılması hâlinde yargılama giderlerine ek olarak 2.000 TL'ye kadar disiplin cezasına hükmedilebilir. AYM tarafından verilen kararlar birlikte, iç hukuk yolları tüketilmiş olacaktır. Bu durumda, ihlâlin ortadan kalkmadığı düşünülmekte ise AİHM'e başvuru yapılması mümkündür.

3.1.2.10. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Başvuru

AİHS Sözleşmesine taraf olan devletlerin, sözleşmeye uygun hareket ettiğinin denetlenmesi amacıyla, Avrupa Konseyi'ne bağlı olarak 1959 yılında AİHM kurulmuştur. Türkiye, AİHS'nin denetim sürecine bireysel başvuru hakkını 1987'de ve AİHM'nin zorunlu yargı yetkisini 1990'da kabul etmiştir⁷²². AİHM'nin yapısı ve AİHM'e yapılacak bireysel başvuru usulü, AİHS II. Bölümü ile AİHM İçtüzüğü'nde düzenlenmiştir. AİHM'e yapılacak başvuruyu ve başvuruların değerlendirme sürecinin anlaşılabilmesi için, AİHM'nin yapısından kısaca bahsetmekte fayda bulunmaktadır.

AİHM'de her üye ülkeden bir hâkim olmak üzere toplamda 47 hâkim görev yapmaktadır. Hâkimler, üye ülkeler tarafından gösterilen 3 aday arasından Avrupa Parlamentosu tarafından 9 yıllık süre ile seçilir. Seçilen hâkim, en fazla bir dönem görev yapabilmektedir. Hâkimler, ülkeleri adına değil; kendi adlarına yargılama faaliyetini yürütmektedir.

AİHM, Yazı İşleri Müdürlüğü ile Mahkemeden oluşmaktadır. Yazı İşleri Müdürlüğü bünyesinde, Yazı İşleri Müdürü, Yazı İşleri Müdürlüğü Teşkilatı, Hâkim olmayan raportörler ile hukuk müşaviri bulunmaktadır. İçtüzüğün 18. maddesinde, Yazı İşleri Müdürlüğü'nün Mahkemeye gereken idari ve hukuki yardımı sağlayacağı düzenlenmiştir.

Mahkeme ise Tek Hâkim, Komite, Daire, Bölüm ve Büyük Daire olmak üzere toplam 5 oluşuma sahiptir. Her oluşum, AİHS ve İçtüzükle kendilerine verilen görevleri yerine getirmektedir. Bu oluşumların bireysel başvuru sürecindeki yetki ve görevlerine başvuru sürecinin anlatılması sırasında daha detaylı değinilecektir.

⁷²² M. Yüce, *Bireysel Başvuru Rehberi*, s. 382.

AİHM'ye yapılacak başvuruların yazılı olması ve başvuruların posta yolu ile gönderilmesi zorunludur. Faks, e-posta veya şahsen başvuru kabul edilmemektedir. Başvurunun AİHM'nin sitesinde yer alan başvuru formu aracılığıyla yapılması zorunludur. AİHM'e üye devletlerin dilinde başvuru yapılabilmektedir. Dolayısıyla Türkçe başvuruda bulunmak mümkündür. Ancak başvurunun üye devlete gönderilmesinden sonraki süreçte AİHM'in resmi dilleri olan İngilizce veya Fransızca'nın kullanılması zorunlu olabileceği gibi ilerleyen aşamalarda başvuru kendi dilini kullanmasına izin verilebilir⁷²³. Yazı İşleri Müdürlüğü tarafından yayınlanan başvuru formu ve ekleri, AİHM İçtüzüğü'nün 47. maddesine uygun olarak hazırlanmalıdır. AİHM başvurusu harca tabi değildir. Başvuru formunun eksiksiz olarak doldurulması, başvurunun kabulü bakımından önem taşımaktadır. Çünkü başvurunun eksik yapılması hâlinde, AİHM'in eksikliğin giderilmesi için bildirimde bulunma veya süre verme gibi bir yükümlülüğü olmadığından başvurunun doğrudan reddedilmesi mümkündür.

AİHM'e yapılan başvurular, öncelikle kabul edilebilirlik yönünden değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. İlk ön değerlendirme, Yazı İşleri Müdürlüğü hukukçuları tarafından yapılmaktadır. Buna göre, hukukçular tarafından kabul edilebilir olmadığı değerlendirilen başvurular tek hâkime yönlendirilir. Tek hâkimin yetkileri, AİHS'nin 27. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan düzenlemeye göre, ek bir inceleme gerektirmiyorsa Tek hâkim başvurunun kabul edilemez olduğuna veya işlemde kaldırılmasına karar verebilir. Eğer kabul edilemezlik veya işlemde kaldırılması kararı vermeyecekse, başvuruyu ek inceleme için Komite veya Daire'ye göndermektedir. Tek hâkim tarafından verilen kararlar kesin olup herhangi bir itiraz yolu öngörülmemiştir.

3 hâkimden oluşan Komite, ek bir inceleme gerektirmiyorsa önüne gelen başvurunun kabul edilemez olduğuna veya işlemde kaldırılmasına karar verebilecektir.

⁷²³ <https://www.anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/insan-haklari-bilgi-bankasi/avrupa-insan-haklari-mahkemesi/aih-m-yapisi/>, Erişim Tarihi: 17.05.2022. AİHM İçtüzüğü Madde 34/3/a): “Bir duruşma konusunda veya başvurunun bir Sözleşmecî Tarafa bildirilmesinin ardından başvuran veya temsilcisi tarafından sunulan bütün sözlü veya yazılı görüşler ve başvuran ya da temsilcisiyle ilgili bütün bildirimler, bir Sözleşmecî Tarafın resmi dilinin kullanılmasına devam edilmesi için Daire Başkanı tarafından izin verilmediği sürece, Mahkemenin resmi dillerinden birinde yazılmalıdır.”

AİHS 28. maddesi ile İÇtüzüğün 53. Maddesinin 2. fıkrası düzenlemelerine göre, sorun Sözleşme ve Protokollerin uygulanması veya yorumlanması ile ilgili olup zaten mahkemenin yerleşik içtihadının konusu ise, Komite tarafından işin esasına karar verilebilir.

Komite, herhangi bir karar veya hüküm vermemesi durumunda başvuruyu Daire'ye yönlendirmektedir. 7 hâkimden oluşan Daire, başvurunun kabul edilemez olduğuna ve işlem den kaldırılmasına karar verebilir. Başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verirse, işin esası hakkında karar vermektedir. Kabul edilebilirlik kararı ve işin esası hakkındaki karar ayrı ayrı verilebileceği gibi birlikte de verilebilir.

17 asil ve 3 yedek hâkimden oluşan Büyük Dairenin yetkisi ise AİHS 30. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: “Eğer Daire önünde görülmekte olan dava, Sözleşme ve Protokollerinin yorumu konusunda ciddi bir sorun doğuruyorsa ya da bir sorunun çözümü Mahkeme tarafından daha önceden verilmiş bir karar ile çelişme yaratabilecekse, Daire, daha karar vermemiş olmak kaydıyla, başvurudan el çekerek dosyayı Büyük Daire'ye gönderebilir, meğerki taraflardan biri buna itiraz etsin”. Büyük Dairenin esas rolü mahkeme içtihatlarındaki birliği sağlamak olup yalnızca istisnai davalara bakmaktadır⁷²⁴.

Mahkeme tarafından yapılacak kabul edilebilirlik incelemesi, AİHS'nin 35. maddesi hükümlerinde yer alan Kabul Edilebilirlik Kriterlerine göre yapılmaktadır⁷²⁵.

⁷²⁴ Linos Alexandre Sicilianos ve Maria Andriani Kostopolou, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bağlamında Bireysel Başvuru Usul Rehberi*, Avrupa Konseyi, İstanbul 2021, s. 23.

⁷²⁵ AİHS Madde 35: “Kabul edilebilirlik koşulları:

1. Mahkeme'ye ancak, uluslararası hukukun genel olarak kabul edilen ilkeleri uyarınca iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra ve iç hukuktaki kesin karar tarihinden itibaren altı aylık bir süre içinde başvurulabilir.
2. Mahkeme, 34. madde uyarınca sunulan bireysel başvuruları aşağıda sayılı hallerde ele almaz:
 - a) Başvuru isimsiz ise veya
 - b) Başvuru, Mahkemece daha önce incelenmiş ya da uluslararası diğer bir soruşturma veya çözüm merciine daha önceden sunulmuş bir başka başvuruyla esasen aynı olup yeni olgular içermiyorsa.
3. Aşağıdaki hallerde Mahkeme, 34. madde uyarınca sunulan bireysel başvuruları kabul edilemez bulur:
 - a) Başvurunun konu bakımından Sözleşme veya Protokollerinin hükümleriyle bağdaşmaması, dayanaktan açıkça yoksun veya bireysel başvuru hakkının kötüye kullanılması niteliğinde olması, veya;

Kabul Edilebilirlik Kriterleri konusunda AİHM tarafından önemli kararlara yer veren Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberinde kabul edilemezlik kararları, usule ilişkin; mahkemenin yargı yetkisine ilişkin ve esasa ilişkin nedenler olarak 3 temel grupta incelenmektedir.

Temel olarak, AİHM'e başvuru yapılabilmesi için iç hukuk yollarının tüketilmiş olması zorunludur. Vergi suçlarında tüketilmesi gereken iç hukuk yolları; ilk derece mahkemesi yargısı, istinaf, temyiz ve AYM'ye bireysel başvurudur⁷²⁶. Olağanüstü kanun yollarına başvurmak gerekli olmadığı gibi, olağanüstü kanun yollarına başvurmuş olmak AİHM'e başvuru süresini kesmemektedir⁷²⁷. Başvurunun, iç hukuk yollarının tüketildiğinin öğrenildiği tarihten itibaren 6 ay içinde yapılması gereklidir. Başvuru, sanık veya temsilcisi tarafından yapılabilecektir⁷²⁸. Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu tüzel kişileri AİHM'e başvuramazlar. Bu nedenle vergi dairesinin AİHM'e başvuru yetkisi bulunmamaktadır.

Başvurunun kabul edilebilmesi için, başvuru yapacak kişinin, Sözleşmeye taraf devletlerden birinin uygulaması sebebi ile önemli ölçüde zarar görmüş olması gereklidir⁷²⁹. Bu zararı, Sözleşme veya Ek Protokoller ile korunan haklara ilişkin olması

b) Başvurucunun önemli bir zarar görmemiş olması; meğer ki Sözleşme ve Protokolleri ile güvence altına alınan insan haklarına saygı ilkesi başvurunun esastan incelenmesini gerektirsin. Ancak ulusal bir mahkeme tarafından gereği gibi incelenmemiş hiçbir dava bu gerekçe ile reddedilemez.

4. Mahkeme bu maddeye göre kabul edilemez bulduğu tüm başvuruları reddeder. Mahkeme, yargılamanın her aşamasında bu yönde karar verilebilir.”

⁷²⁶ AİHM, AYM'ye bireysel başvurunun AİHM'e başvurmadan önce tüketilmesi gereken bir iç hukuk yolu olduğuna hükmetmiştir. AİHM, Hasan Uzun v. Türkiye, B. No: 10755/13, <https://hudoc.echr.coe.int/>, (18.05.2022).

⁷²⁷ “Sözleşme'nin 35 § 1 maddesi ilke olarak, başvuranların yargılamaların yenilenmesi için başvuruda bulunmuş olmalarını veya benzer olağanüstü hukuk yollarını kullanmış olmalarını gerektirmediği gibi, bu tür hukuk yollarının kullanıldığı gerekçesiyle altı aylık sürenin uzatılmasına izin vermez” (Berdzenishvili/Rusya (k.k.); Tucka/Birleşik Krallık (No. 1) (k.k.); Haász ve Szabó/Macaristan, §§ 36-37); *Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi*, s. 33, p.106.

⁷²⁸ Gerçek kişiler, vatandaşlık, ikamet, medeni durum, fiil ehliyeti, dava ehliyeti gibi hiçbir şarta tabi olmadan AİHM'ye bireysel başvuruda bulunabilirler. Dolayısıyla, reşit olmayan kişiler; ülke vatandaşı olmayan kişiler; tutuklu veya hükümlüler ile kısıtlılar da AİHM'ye başvuruda bulunabilir. *M. Yüce, Bireysel Başvuru Rehberi*, s. 394.

⁷²⁹ Önemli ölçüde zarar görme koşulu, 14 no.lu Ek Protokolün yürürlüğe girmesiyle uygulanmaya başlamıştır. Özellikle maddi nitelikli davalar bakımından daha fazla uygulanan bu koşulda yer alan ‘önemli zarar’ kavramı, her uyuşmazlığın ve başvurunun somut durumuna göre AİHM tarafından ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Ayrıntılı Bilgi İçin bkz: Burak Gemalmaz, “AİHM Yargısında Yeni Dönem: Protokol No. 14’le Getirilen Yeni Kabul Edilebilirlik Ölçütünün Uygulanmasına Eleştirel

lazımdır. Sözleşme veya ek protokol ile korunan bir hak söz konusu değilse yahut aleyhine başvuru devlet ihlâl edildiği iddia edilen hakkın korunduğu ek protokole taraf değilse başvuru kabul edilemeyecektir.

Başvurunun kabul edilebilir bulunmasından sonra esas hakkında inceleme yapılmaktadır. Esas hakkındaki inceleme genel kural olarak dosya üzerinden yapılmaktadır. Ancak Büyük Daire tarafından karar verilmesi halinde duruşma yapılmasına karar verilebilmektedir. Duruşma kural olarak halka açık yapılmakta ve kayda alınarak AİHM'nin sitesinde yayınlanmaktadır. Ancak bazı istisnai hâllerde duruşmanın kapalı yapılmasına karar verilebilir.

Esas hakkındaki incelemenin sonucunda, ihlâl tespit edilmezse ihlâl olmadığı yönünde karar verilir. İhlâl tespit edilmesi durumunda ise ihlâl kararı ve beraberinde adil tazminat kararı verilebilir. Esas hakkındaki karar Komite veya Büyük Daire tarafından verilmiş ise karar kesin olarak verilir, herhangi bir itiraz hakkı bulunmamaktadır. Esas hakkındaki karar Daire tarafından verilmiş ise kararın verildiği tarihten itibaren 3 ay içinde Büyük Daire'ye itiraz hakkı bulunmaktadır. Büyük Daire'nin verdiği kararlar kesindir.

AİHM önüne benzer nitelikte çok sayıda dava geldiğinde, Mahkeme bu konu hakkında pilot karar verebilmektedir. Pilot karar, Mahkeme tarafından mükerrer davalara yol açtığı saptanan sistematik veya yapısal meseleleri ortadan kaldırmasını amaçlamaktadır⁷³⁰. Pilot kararlarda Mahkeme, üye devletin iç hukukta yapması gereken düzenlemeye ilişkin karar vermektedir. Pilot karar usulü, İçtüzüğün 61. Maddesinde düzenlenmiştir⁷³¹.

Bakış”, *Public and Private International Law Bulletin*, Yıl 2011, Cilt 31, Sayı 1, s. 215; Ayşe Füsun Arsava, “AİHM'nin İnsan Hakları Alanında Oynadığı Anayasa Mahkemesi Rolü”, *TAAD*, Yıl 2018, Sayı 35, s. 8.

⁷³⁰ L. A. Sicilianos ve M. A. Kostopolou, *age.*, s. 109.

⁷³¹ AİHM'in prensip olarak yalnızca tespit kararı vermektedir. Pilot karar usulünde, AİHM'nin kendi hazırladığı İçtüzük ile kendisine üye devletlerin iç hukukuna yönelik eda kararı verme yetkisi tanımamasının hukuka aykırı olduğu ve Bakanlar Komitesi'ni işlevsizleştirdiği yönünde bkz: Ayşe Füsun Arsava, “AİHM Kararlarının Yerine Getirilmesi”, *TBB Dergisi*, Yıl 2020, Sayı 148, s. 390.

İhlal bulunan bir karar kesinleştiğinde, Mahkeme dosyayı Mahkeme kararlarının icrasının denetlenmesinden sorumlu olan Avrupa Konseyi'nin Bakanlar Komitesi'ne iletir. AİHM kararlarının icrası Bakanlar Komitesi tarafından denetlenmektedir.

Vergi suçlarında ileri sürülen ihlâl iddiaları genellikle yargılama sürecinde adil yargılanma hakkının ihlâlüne ilişkin olmaktadır. Bu nedenle, çalışmaya vergi suçlarının yargılama sürecinin adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesi ile devam edilerek çalışma sonlandırılacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

EVRENSEL CEZA YARGILAMASI İLKELERİNİN VERGİ SUÇLARININ YARGILAMA SÜRECİNDE UYGULANMASI

Vergi suçlarının ekonomik bir suç olarak oldukça karışık ve zor tespit edilen şekilde işlenebilmesi, failerin adi suçlara kıyasla daha bilgili ve konularında uzman olmaları, diğer ekonomik suçlarda olduğu gibi vergi suçlarının da yalnızca ceza hukukunun alanına girmemesi, hem kanunilik ve belirlilik ilkeleri yönünden hem de ceza yargılaması usulünün uygulanması yönünden sorunlara sebep olmaktadır.

Özellikle yargılama sürecinde yaşanan sorunlar, adil yargılama ilkelerinin vergi suçlarında uygulanmasında zorluklara yol açmaktadır. Suçun tespitinden başlayarak hükmün kesinleşmesine kadar geçen tüm muhakeme evresi boyunca vergi suçlarına özgü durumlar ve hukuki tartışmalara yukarıda değinilmiştir. Bu sorunlar, yalnızca Türkiye’de değil diğer ülkelerde de benzer veya farklı şekillerde yaşanmaktadır. Vergi suçlarında vergi idaresinin rolü, vergi idaresi ve mahkeme arasındaki ilişki, suçların ekonomik boyutu, hem idari para cezası hem hapis cezası uygulaması, kara para aklama suçu ile ilişkisi, failin ceza muhakemesi süjesi olarak şüpheli/sanık hakları ile vergi ödevlisi olarak mükellef haklarının bir bütün olarak uygulanması ve kimi durumlarda çatışma yaşanması gibi nedenlerle vergi suçlarının yargılama süreci sıkça tartışma konusu olmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, önceki bölümlerde yapılan tartışmalar, AİHM’nin içtihatları ışığında irdelenerek vergi suçlarının yargılama sürecinde özellik arz eden hususlar adil yargılanma hakkı ve diğer temel ceza yargılama hukuku ilkeleri yönünden değerlendirilecektir.

4.1. Soruşturma Evresinde Evrensel Yargılama İlkelerinin Uygulanması

Yargılama ilkelerinin temel amacı kişinin adil bir şekilde yargılanmasını temin ederek haksız yere suçlanmasını önleyerek yaşam hakkı, seyahat hakkı, mülkiyet hakkı gibi diğer temel hak ve özgürlüklerinin korunmasını sağlamaktır. Yargılama ilkeleri denilince akla öncelikle kovuşturma evresi gelmekte ise de yargılama bir bütün olduğundan soruşturma evresinde temel ilkeler de muhakemenin salahiyeti bakımından

oldukça önem arz etmektedir. Bu bakımdan soruşturma evresinde temel ilkelerin uygulanması ve şüpheli haklarının korunması adil yargılamanın temelini atmaktadır.

Vergi suçlarında soruşturma evresi ise ayrı bir öneme sahiptir. Vergi suçlarının soruşturma evresinde dört farklı model uygulanabilmektedir. Bu modeller, soruşturmanın tamamen vergi idaresi tarafından yürütülmesi, savcı gözetiminde ve kolluk yardımı ile soruşturmanın yürütülmesi, tamamen savcılık tarafından yürütülmesi ve vergi idaresi dışındaki uzman bir kurum tarafından yürütülmesi şeklinde ifade edilebilecektir.

Tablo 4: Vergi Suçlarının Soruşturulmasına Yönelik Genel Organizasyon Modelleri

1. Model	2. Model	3. Model	4. Model
Soruşturma vergi idaresi tarafından yönlendirilir ve yürütülür.	Soruşturma savcı tarafından yönlendirilir, vergi idaresi tarafından yürütülür.	Soruşturma vergi idaresi dışındaki uzman bir kurum tarafından savcının da dâhil olacağı şekilde yürütülür.	Soruşturma kolluk ve savcı tarafından yürütülür.

Kaynak: <https://www.oecd-ilibrary.org/> (28.08.2022).

Türkiye’de ise vergi suçlarında soruşturma evresi, savcı ve kolluk kuvvetlerinin yanı sıra; hatta genellikle daha baskın olarak vergi idaresi tarafından yürütülmektedir. Bu nedenle delillerin çoğu suçun savcı tarafından öğrenilmesinden daha önce vergi denetimi sırasında toplanmaktadır. CMK’da soruşturma evresinin başlangıcı olarak, *‘kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesi’* olarak belirlenmiştir. Vergi suçları bakımından VUK özel kanun olduğundan, soruşturma evresinin başlangıcı olarak suçun savcı tarafından öğrenildiği zamanı değil; VUK’a göre yetkili merci olan vergi idaresi tarafından öğrenildiği zamanı esas almak gereklidir. Böylece vergi denetimleri sırasında suç isnadıyla karşılaşan mükellefin şüpheli haklarının korunması mümkün olabilecektir. Vergi idaresi tarafından suç isnadında bulunulması, yalnızca savcı tarafından idareye bildirim yapıldığı hallerle sınırlı olmayıp vergi idaresi tarafından yapılan olağan denetimlerde suç şüphesinin öğrenildiği anın da suç isnadı olarak kabulü gereklidir.

Böyle bir kabulün varlığı halinde, vergi denetimine giren tüm mükelleflerin şüpheli haklarından yararlanması gerekip gerekmediği tartışılabilir. Bu durumda, özellikle AİHM’nin bazı para cezalarını da cezai yaptırım olarak kabul ettiği

düşünüldüğünde⁷³², her mükellefin denetimin başlaması ile birlikte vergi kabahati veya vergi suçu tehlikesi ile karşılaştığı, bu nedenle tüm mükelleflerin şüpheli haklarından yararlanması gerektiği, bu durumun ise vergi denetiminin uzamasına ve bürokrasiye yol açacağı yönünde eleştiri yapılabilir. Ancak vergi kaçakçılığı olmaması halinde kesilebilecek bir kat vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının cezai yaptırımdan çok idari yaptırım niteliği taşıdığını; cezai yaptırım niteliği taşıyan üç kat vergi ziyayı cezasının ise zaten suç isnadı ile beraber kesileceği görüşüne binaen her mükellefin değil; yalnızca suç isnadı altında olan mükellefin şüpheli haklarından yararlanmasının yeterli ve gerekli olduğu ifade edilebilecektir. AİHM de Funke kararında, başvurunun evinde gümrük yetkilileri tarafından yapılan aramayı ve Hooze kararında kaçakçılık şüphesinin bildirilmesini suç isnadı olarak kabul etmiştir⁷³³.

Soruşturma evresinde uygulanan temel ilkeler ile kovuşturma evresindeki temel ilkeler arasında birtakım benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır. Silahların eşitliği ilkesi, susma hakkı ve masumiyet karinesi yargılamanın bütünü bakımından geçerli ilkelere aittir. Yazılılık ve gizlilik ilkeleri ise soruşturma evresine özgü ilkelere aittir.

4.1.1. Silahların Eşitliği İlkesi

Silahların eşitliği, uyuşmazlığın usulen aynı koşullarda olması, taraflardan birinin diğerine göre daha üstün veya daha zayıf olmadan iddia ve savunmalarını makul bir şekilde dile getirme fırsatına sahip olmalarını ifade etmektedir⁷³⁴. AİHM ise silahların eşitliği ilkesini, “*Silahların eşitliği, davanın bir tarafını, diğer taraf karşısında belirli bir dezavantaj içine sokmayacak şartlar altında, her bir tarafın deliller de dâhil olmak üzere,*

⁷³² AİHM’in bu konudaki kararları için bkz: 632 numaralı dipnot.

⁷³³ A. Çavuş, *Vergi Denetim Yolları*, s. 75. *Bu dönemde, başvurunun bizzat kendisinin inceleme altında olduğunu düşünmesine yol açacak bir sebep yoktur ve alınan herhangi bir önlemden maddi olarak etkilenmesi söz konusu değildir. Kaçakçılık fiillerine girildiğine ilişkin deliller ancak şirketlere yapılan incelemeler derinleştğinde ortaya çıkmıştır... Haziran 1984’de FIOD başvurusunu sorguya çekmiş ve bir suç islediğine dair şüphe altında olduğunu resmi olarak bildirmiştir. Başvurucu bu anda ilk kez şüpheli statüsüne girmiş ve durumu maddi olarak etkilenmiştir. Bu nedenle mahkeme 14 Haziran 1984 tarihini, 6/1 madde anlamında isnat tarihi olarak kabul etmektedir. AİHM, Hooze v. Hollanda Davası, B. No:21961/3, 22.05.1998, B. Yaltı, *Adil Yargılanma Hakkı-II*, s.107.*

⁷³⁴ Cumhuriyet Şahin, “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Ceza Muhakemesinde Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargılama İlkeleri”, *DEÜHFD*, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan Özel Sayısı, Cilt 21, s. 3051. (kısaca: *Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargılama*).

davasını ortaya koymak için makul ve kabul edilebilir olanaklara sahip olması zorunluluğu” ifadesiyle tanımlamıştır⁷³⁵.

Bu tanımlardan hareketle, silahların eşitliği ilkesi ile bir uyuşmazlığın taraflarını sahip oldukları hak ve yetkiler bakımından eşit duruma getirerek her bir tarafın hem kendi iddialarını hem de karşı tarafın iddialarına vereceği cevap ve savunmanın dile getirilmesi ile yargılamanın adil bir şekilde sonuçlanmasını temininin amaçlandığı ifade edilebilir. AYM bu amacı, *“silahların eşitliği’ ilkesi, davanın tarafları arasında yargılama sırasında usul hükümleri yönünden eşit konumda bulunma, taraflardan birine dezavantaj diğerine avantaj sağlayacak kurallara yer vermeme esasını içermekte, diğer bir deyişle davanın tarafları arasında hakkaniyete uygun bir dengenin varlığını gerekli kılmaktadır”* şeklinde belirtmiştir.⁷³⁶

Silahların eşitliği ilkesi, elbette diğer adil yargılama ilkeleri ve sanık/şüpheli hakları ile iç içedir. Silahları eşitliği ilkesi, ceza usul hukukunda iddia ve savunma makamları arasındaki dengeyi ifade etmektedir. Bu nedenle, silahların eşitliği ilkesi denildiğinde akla savcı ve şüpheli/sanık arasındaki denge akla gelmektedir. İlkeye vergi ceza hukuku açısından bakıldığında ise savcı ve şüpheli/sanık arasındaki dengenin yanı sıra vergi idaresi ve mükellef arasındaki dengenin incelenmesi gerekmektedir. Çünkü daha önce de belirtildiği üzere, vergi idaresi ve mükellef arasındaki ilişki, idare tarafından suç şüphesinin öğrenilmesiyle birlikte adeta şüpheli ve kolluk arasındaki ilişkiye dönüşmektedir. Bu bakımdan, vergi suçlarının yargılamasında silahların eşitliği ilkesinin korunması için vergi denetimi sırasında suç şüphesinin öğrenildiği anda bunun mükellefe açıklanması ve bu andan sonra mükellefin şüphelinin sahip olduğu haklardan yararlanmaya başlaması gerekmektedir.

OECD tarafından yayınlanan vergi suçları ile mücadelede 10 temel ilke kapsamında da bireylerin haklarının ihlâl edilmesi nedeniyle delillerin kabul edilemez hâle gelmesinin önüne geçmek için şüpheli haklarının korunmasının vergi suçlarında

⁷³⁵ AİHM, *Dombo Beheer B.V. v. Hollanda*, B. No:14448/88, 27.10.1993, p. 33., Aktaran: Sibel İnceoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4, Avrupa Konseyi, 2018, s. 115.

⁷³⁶ AYM, E. 2008/12, K. 2011/104, T. 16.06.2011.

soruşturmayı yürüten birim tarafından dikkate alınması gerektiği ifade edilmektedir⁷³⁷. Bu kapsamda kaçakçılık şüphesinin doğduğu anda mükellefe ne ile suçlanacağı bildirilmeli, avukat ve tercümandan yararlanma hakkı tanınmalı ve hakkındaki bilgi belge ve raporlara erişim hakkı tanınmalıdır.

AİHM'in bu konuya bakış açısı ise somut olayda uyumsuzluğa konu durumun ne olduğu, kişinin ulaşamadığını iddia ettiği bilgi ve belgelerin savunmasında ne şekilde işine yarayacağını belirli olması ve yargılamanın sonraki aşamalarında bu ihlâlin giderilip giderilmediği yönünde olmaktadır. AİHM, tarafların birinin erişemediği bilgi ve belgelerin diğer tarafı avantajlı hâle getirip getirmediği yönünden de değerlendirme yapmaktadır⁷³⁸.

Vergi kaçakçılığı suçunda vergi kaçakçılığı ve vergi suçu raporu yazılarak mütalaa ile savcılığa duyurulana kadar mükellefin sürecin dışında tutulması soruşturma evresinde silahların eşitliği ilkesi ve savunma hakkını zedelemektedir. Her ne kadar bu aşamada meydana gelen ihlâlin kovuşturmada aşamasında giderilmesi mümkünse de böyle durumlar mükellef ve vergi idaresi arasındaki uyum ve işbirliğini zedelemekte ve hem idare hem de yargı üzerinde fazladan iş yüküne sebep olabilmektedir. Vergi kaçakçılığı raporu yazıldıktan sonra Rapor Değerlendirme Komisyonu önünde mükellefin savunmaya çağırılması, mükellefe avukattan yararlanma hakkının tanınması neticesinde gereksiz soruşturma ve kovuşturma açılması engellenebilecektir. Özellikle etkin pişmanlık hükümlerinin uygulamasıyla beraber mükellefler üzerinde suçsuz olsa bile ödeme yaparak hapse girme tehdidinden kurtulma baskısı hissedebilecektir. Çünkü

⁷³⁷ OECD, (2021). *The Ten Global Principles*, Second Edition, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition_006a6512-en, (08.08.2022).

⁷³⁸ AİHM, Zagorodnikov v. Rusya, B. No: 66941/01, 07.06.2007, p. 30; P. C. ve S. v. Birleşik Krallık, B. No: 56547/00, 16.07.2002, p. 96. İnceoğlu, s. 116; “Silahların eşitliğinin denetlenmesinde esas olan, eşitlik denetimine konu olan işlemin yargılamadaki önemidir. AİHM, silahların eşitliği ilkesine uyulup uyulmadığını denetlerken somut olayda şikâyet konusu eşitsizliğin yargılamayı fiilen ve gerçekten adaletsiz kılıp kılmadığına bakmaktadır” (bkz. AİHM, Kremzov v. Avusturya B. No: 12350/86, 21.9.1993, p. 75). “Davanın taraflarından birinin iddiası karşısında diğer tarafın bu iddiaya karşı savunmasının temel dayanağı olan delilleri sunma imkânı tanınmıyorsa silahların eşitliği açısından ihlal doğabilmektedir” (bkz. AİHM, De Haes ve Gijssels v. Belçika B. No: 19983/92, 24.2.1997, p. 58; AYM, Yankı Bağcıoğlu ve diğerleri [GK], B. No: 2014/253, 9/1/2015, § 66.).

diğer HAGB koşullarını sağlayan mükellefler, ödeme yaptığı takdirde mahkûmiyet olsa dahi HAGB kararı verilme ihtimali yüksek olacağını düşünerek savunma hakkını kullanmaktan vazgeçebilecektir. Bu ise hem vergi sistemine hem de adalete duyulan güveni önemli ölçüde zedeleyecektir.

4.1.2. Susma Hakkı

Susma hakkı, bir kişinin kendisini suçlayıcı bilgi ve belgeleri vermeye zorlanmamasını ifade etmektedir. Adil yargılanma hakkı içinde kabul edilen susma hakkı, AİHS’de açıkça düzenlenmemiştir. Ancak, BM Kişisel ve Siyasal haklar Uluslararası Sözleşmesi’nin 14. maddesinin 3. fıkrasının g bendinde, “*Kendisini suçlandırıcı tanıklık yapmaya veya bir suçu itirafa zorlanmama*” hakkı şeklinde, adil yargılanma hakkı kapsamında sayılmaktadır. Susma hakkı, faili soruşturma ve kovuşturma makamı ile işbirliği yapıp yapmamakta serbest bıraktığı gibi, bir taraftan susma diğer taraftan aktif savunma hakkını kullanarak kendini suçlamadan kurtarabilmesini sağlamaktadır⁷³⁹.

Türkiye’de susma hakkı hem anayasal hem de yasal düzeyde düzenlenmiş bulunmaktadır. Anayasanın 38. maddesinin 5. fıkrasında, “*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.*” hükmü ile susma hakkı açıkça düzenlenmiş ve sınırlandırılması için herhangi bir istisnaya yer verilmemiştir. Yasal düzeydeki hüküm ise ifade ve sorgu usulünü düzenleyen CMK 147. maddesinde yer almaktadır. Anılan maddenin ilk fıkrasının e bendinde “*Yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanunî hakkı olduğu söylenir*” ifadesi ile susma hem bir hak olarak düzenlenmiş; hem de susma hakkının şüpheliye hatırlatılması ifade veya sorguya yapan kişiye bir ödev olarak yüklenmiştir. Öğretide de susma hakkının etkili olabilmesi için sanığa hatırlatılması gerektiği kabul edilmektedir⁷⁴⁰.

⁷³⁹ Öztürk vd., *age.*, s. 159.

⁷⁴⁰ Öztürk vd., *age.*, 159, Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 18; V. Ö. Özbek, vd., *age.*, s. 524. “Sessiz kalma hakkında şüphelinin bilgilendirilmesinin önemi, bir kişinin polise istekli bir şekilde ifadelerini kabul etmesine rağmen, sözlerinin kendisine karşı delil olarak kullanılabileceği konusunda bilgilendirilmiş bile olsa, sessiz kalma hakkı konusunda açıkça bir bildirimde bulunulmamışsa ve kararı avukat yardımı olmadan alınmışsa, bunun tam olarak bilgilendirilme olarak kabul

Susma hakkının yalnızca mahkeme önünde kovuşturma evresinde değil, soruşturma evresinde de gözetildiği tartışmasız kabul edilen bir husustur. Bu bakımdan soruşturma evresinde savcı ve kolluk tarafından şüphelinin ifadesi alınması sırasında susma hakkı hatırlatılmalı ve şüpheli kendi aleyhine suçlayıcı beyanda bulunmaya ve delil göstermeye zorlanmamalıdır. Vergi suçları bakımından özellik arz eden ilk durum ise vergi suçlarının soruşturma evresinde susma hakkının uygulanıp uygulanmayacağı yönündedir. Vergi idaresinin denetim yapabilmesi amacıyla mükellefin sunmasının zorunlu olduğu bilgi ve belgelerin veya yapmak zorunda olduğu açıklamaların kendi aleyhine suç içermesi durumunda vergisel ödevler ile susma hakkı çelişmektedir. Susma ve kendini suçlamama hakkı, suçlunun kendi aleyhinde beyanda bulunmaya zorlanamamasının yanı sıra kendi aleyhine olan belgeleri vermeye zorlanamamasını da içermektedir⁷⁴¹.

AİHM, susma hakkının soruşturma öncesinde de uygulanacağını kabul etmekle beraber müfettişlerin yaptığı araştırmaları suç isnadı olarak değerlendirmemekte, ancak müfettişlerin elde ettikleri bilgilerin daha sonra suç isnadında kullanılması hâlinde ihlâl kararı vermektedir⁷⁴². Öğretide ise bir görüş susma hakkının vergi denetimi sırasında

edilememesidir (AİHM, Stojkovic v. Fransa and Belçika, B. No: 25303/08; 27.10.2011, p. 54). Ancak sanığın bilgilendirilmemesi de başlı başına ihlâl olarak kabul edilmemekte, bu gibi durumlarda mahkeme yargılamanın adillğini bir bütün olarak değerlendirmektedir. (AİHM, İbrahim vd v. Birleşik Krallık 50541/08, 13/09/2016, p. 272-273; Schmid-Laffer v. İsviçre B. No: 41269/08, 16.06.2015 p. 36-40; Brusco v. Fransa, B. No: 1466/07, 14.10.2010, p. 54) AİHM, *AİHS 6 Rehberi: Adil yargılanma hakkı (ceza hukuku yönü)*, s. 41.

⁷⁴¹ S. İnceoğlu, *age.*, s. 160; Çağrı Kan, Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak “Susma Hakkı”, *TBB Dergisi*, Yıl 2010, Sayı 91, s. 159; Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt Ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2011, Cilt XV, s. 380 (kısaca: *Susma Hakkı*); Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, *DEÜHFD*, Yıl 2014, Cilt 15, Sayı 1, s. 31 (kısaca: *Susma Hakkı*).

⁷⁴² AİHM, Funke (10828/84, 25.02.1993 T.) Saunders (19187/91, 17.12.1996) JB (31827.96, 03.05.2001) ve Chambaz (11663/04, 05.04.2012) kararlarının hepsinde bilgi ve belgeleri vermeme sebebiyle uygulanan para cezasını zorlayıcı olarak kabul etmiş, bu tehdit altında verilen bilgilerin ilerde ceza yargılamasında kullanılmasını susma hakkının ihlâli olarak kabul etmiştir. Mahkeme, Saunders kararında müfettişler tarafından alınan ifadenin araştırma niteliğinde olduğunu ve suçlama içermediğini, ancak bu bilgilerin daha sonra ceza yargılamasında başvurunun aleyhinde kullanılmasının susma hakkını ihlâl ettiğini vurgulamıştır. Abas davasında ise genel yaklaşımından ayrılarak başvurunun vergi denetmenlerine verdiği mektuptaki bilgilerin daha sonra kaçakçılık suçlamasında kullanılmasını ihlâl olarak kabul etmemiştir. (Funke, Saunders, JB ve Abas kararları hakkında ayrıntılı bilgi ve Abas kararının AİHM tarafından değil AİHK tarafından verildiği hakkında bkz: Gamze Gümüşkaya, *Vergi Hukukunda İspat*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2015, s. 511 vd.) Allen (76574/01, 10.09.2002) kararında da vergi

uygulanması gerektiği yönündedir⁷⁴³. Diğer görüş ise susma hakkının vergi denetimi sırasında uygulanması halinde vergi denetiminin etkinliğinin azalacağı, bu durumun vergi düzenine zarar vereceği yönündedir⁷⁴⁴. Mükelleflerin tutmak zorunda olduğu defterlerin ve tutulan defterdeki kayıtlara dayanak olan bilgi ve belgelerin müfettişlere ibraz edilmesi zorunluluğu, beyan sisteminin işlerliği ve güvenilirliği açısından gereklidir. Ancak mükellefin ibraz zorunluluğunu yerine getirmemesi halinde öngörülen hapis cezası tehdidi nedeniyle kendi aleyhindeki belgeleri ibraz etmesi ve ibraz ettiği belgeler sebebiyle hakkında ceza yargılaması yapılması susma hakkını ihlâl etmektedir.

Bu nedenle, ihlâlin çözümü için öğretide bazı yazarlar, defter ve belgeleri ibraz etmeme fiilinin suç olmaktan çıkarılarak kabahat olarak düzenlenmesini önermişlerdir⁷⁴⁵. Bu çözüm, ilk bakışta sorunun çözülmesi için uygulanabilir görülse de AİHM'in yukarıda belirtilen ve ibraz etmeme halinde mükellefe para cezası uygulandığı olayları da zorlama olarak kabul eden kararları çerçevesinde yine de susma hakkının ihlâl olarak kabul edilmesi muhtemeldir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, defter ve belgeleri ibraz etmeme ve gizleme fiilinin suç olarak düzenlenmesinin anayasaya ve susma hakkına aykırılığı sorunu norm denetimi yoluyla 3 kere AYM'nin önüne gelmiştir. AYM, bugüne kadar verdiği tüm kararlarda anayasaya aykırılık olmadığı ve susma hakkının ihlâl edilmediği yönünde karar vermiştir. İlk olarak, 2003 tarihli ret kararında susma hakkı yönünden değerlendirme yapılmamış, kararda özetle vergi ödeme yükümlüğünün zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi için para cezası yanında hapis cezası verilmesinin hukuk devletine aykırılık oluşturmayacağı ifade edilmiştir⁷⁴⁶. 2007 tarihli kararda susma hakkı yönünden de değerlendirme yapılmış ve ibraz etmemenin suç olarak düzenlenmesi ve

idaresini yanlış bilgilendiren mükellef hakkında ceza yargılaması yapılmasının ihlâl olmadığını, susma hakkının idareye bilgi vermekten muafiyet olma şeklinde yorumlanamayacağını ifade etmiştir.

⁷⁴³ G. Gümüşkaya, *age.*, s. 231; B. Yaltı, *Adil Yargılanma Hakkı-II*, s. 106; Murat Kağıtçıoğlu, "Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?", *TBB Dergisi*, Yıl 2018, Sayı 134, s. 136-137.

⁷⁴⁴ D. Şenyüz, *Susma Hakkı*, s.38, Ü. S. Üstün, *Susma Hakkı*, s. 385, Funda Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 2006, Sayı 299, s. 299.

⁷⁴⁵ D. Şenyüz, *Susma Hakkı*, s. 38; Ü. S. Üstün, *Susma Hakkı*, s. 387.

⁷⁴⁶ AYM., E. 2002/55, K. 2003/8, T. 11.03.2003, [https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/\(02.07.2022\)](https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/(02.07.2022))

suçla itham edilmenin birbirinden farklı kavramlar olduğu, ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için ibraz zorunluluğu getirilmesinin Anayasanın 38. maddesine aykırı olmadığı gerekçesiyle ret kararı verilmiştir⁷⁴⁷.

Son olarak, 2022 tarihli kararında da 5 karşı oy ile yine ret kararı vermiştir⁷⁴⁸. Bu kararda, defter ve belgeleri gizleme suçu, öncelikle Anayasanın 2. maddesine aykırılık yönünden değerlendirilmiş ve konu kanun koyucunun suç ve cezaları belirleme yönündeki takdir yetkisi kapsamında görülerek anayasal denetime tabi olmadığına karar verilmiştir⁷⁴⁹. Devamında ise susma hakkı yönünden değerlendirme yapılmıştır. Kararda, 2007 tarihli kararlar benzer olarak defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilmenin farklı iki durum olduğu vurgulanmıştır. Ret kararının gerekçesi olarak özetle “*idarenin mükellefin uhdesinde bulunan bilgi ve belgelere başka bir şekilde erişim imkânının olmadığı (p.22), varlığı noter tasdiki veya sair suretle sabit olan belgelerin idareye verilmesinin beyan doğruluğunu kanıtlayan bir ispat aracı olduğu (p.25), öngörülen ceza tehdidinin kişinin aleyhine beyanda bulunması veya delil göstermesi amacına hizmet etmediği, ilgililerin sahip olduğu vergi mükellefi statüsü nedeniyle kendilerine yüklenen şekli ödevlerden birisi olan defter, kayıt ve belgeleri ibraz ödevinin yerine getirilmemesi fiilini cezalandırmak amacını taşıdığı (p.29)*” gösterilmiştir.

AYM kararında karşı oylarda ihlâl neden olan husus, defter ve belgeleri ibraz etmeme fiilinin suç olarak düzenlenmemesi değil, ibraz edilen defter ve belgelerin mükellef hakkında yapılan cezai soruşturmalarda kullanılmayacağı yönünde bir güvence tanınmamış olması olarak ifade edilmiştir⁷⁵⁰. Karşılaştırmalı hukuktan çözüm önerileri getirilmiş ve VUK’a kaynak kanun olan Alman AO’da ibraz edilen belgelerden elde

⁷⁴⁷ AYM, E. 2004/31, K. 2007/11, K. T. 31.01.2007. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/> (02.07.2022)

⁷⁴⁸ AYM, 2019/80 E., 2022/31 K., 24/03/2022 T. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/> (02.07.2022)

⁷⁴⁹ Defter ve belgeleri gizleme suçu için öngörülen yaptırımın hiç defter tutmamak için öngörülen yaptırımla kıyaslandığında ölçüsüz olduğu ve adaletsizliğe yol açtığı yönündeki görüş için bkz: Ü. S. Üstün, *Susma Hakkı*, s. 385.

⁷⁵⁰ Zühtü Arslan, Hasan Tahsin Gökcan, Engin Yıldırım, M. Emin Kuz ve Yusuf Şevki Hakyemez’in karşı oy yazıları.

edilen bilginin vergi suçu dışında başka bir fiilin kovuşturulmasında kullanılmayacağı güvencesinin yer aldığı, Hollanda’da ise yüksek yargı tarafından AİHM içtihatları ışığında mükelleften elde edilen bilgilerin yalnızca vergi tarhi veya cezasında kullanılabilmesine kararı verildiği, benzer bir güvencenin Türk hukukunda da tanınması gerektiği yönünde görüş ifade edilmiştir⁷⁵¹. Gerçekten de bu görüş doğrultusunda VUK 30. maddesinin 2. fıkrasının 9. bendine, “mükellefin ibraz ettiği defter ve belgeler, mükellef hakkında yapılacak ceza yargılamasında aleyhine delil olarak kullanılamaz” şeklinde hüküm eklenerek güvence sağlanması mümkündür.

Öğretide önerilen diğer çözüm ise susma hakkının suç şüphesi ile yapılan incelemelerle sınırlı olarak uygulanması yönündedir⁷⁵². Ancak yalnızca susma hakkı bakımından değil, diğer hakları kapsayarak kalıcı bir çözüm üretebilmek bakımından bu görüşe katılmakla birlikte, ek olarak suç şüphesi ile yapılan incelemenin; yani kaçakçılık incelemesinin olağan vergi incelemesinden ayrılarak kaçakçılık incelemesi yapılan mükellefin susma hakkından yararlanabilmesi olanağının sağlanmasını önermekteyiz.

4.1.3. Masumiyet Karanesi

Masumiyet karanesi, suç işlediği iddia edilen kişinin, üzerine atılı suçu işlediği kesinleşmiş bir mahkeme kararıyla sabit olmadıkça masum sayılacağını ifade etmektedir⁷⁵³. Masumiyet karanesi, adil yargılanma hakkının en önemli ve vazgeçilmez unsurlarından birisidir. Bu sebeple masumiyet karanesi insan haklarına ilişkin uluslararası metinlerde ve pek çok devletin anayasasında güvence altına alınmıştır. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 11. Maddesinde, “*Bir suç işlemekten sanık herkes, savunması için kendisine gerekli bütün tertibatın sağlanmış bulunduğu açık bir yargılama ile kanunen suçlu olduğu tespit edilmedikçe masum sayılır.*” ifadesi ile⁷⁵⁴; AİHS 6.

⁷⁵¹ Hasan Tahsin Gökcan karşı oy yazısı, p.4.

⁷⁵² Turgut Candan, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler” *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s. 275.

⁷⁵³ Şeref Gözübüyük ve Feyyaz Gölcüklü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s. 294.

⁷⁵⁴ <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/9a3bfe74-cdc4-4ae4-b876-8cb1d7eeae05.pdf>, (02.09.2022).

maddesinin 2. fıkrasında ise ⁷⁵⁵ “Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.” ifadesi ile düzenlenmiştir.

Türk Anayasasında ise masumiyet karinesi, Anayasanın 38. maddesinin 4. fıkrasında “Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.” şeklinde düzenlenmiştir. Görüleceği üzere, uluslararası metinlerden farklı olarak, masum sayılı ifadesi yerine suçlu sayılmaz ifadesi tercih edilmiştir⁷⁵⁶. Ancak hakkın vurgulanması ve evrensel metinlerdeki kullanım biçimi masumiyet karinesi olduğundan çalışmada masumiyet karinesi kavramı kullanılmıştır. Türkiye’de masumiyet karinesi CMK’da ayrıca düzenlenmemiştir. Ancak masumiyet karinesini korumaya hizmet eden haksız koruma tedbiri nedeniyle tazminat hakkı, soruşturmanın gizliliği, duruşmanın kaydedilmesi veya fotoğraf çekilmesinin yasaklanması gibi çeşitli düzenlemeler mevcuttur⁷⁵⁷.

Karine, bir olgunun diğer bir olgunun olduğuna veya olmadığına delili sayılması anlamını taşımaktadır⁷⁵⁸. Masumiyet, bir karine olarak kabul edildiğinden, aksini ispat mümkündür. Bu durumda masumiyet karinesi, kişinin masum olduğu yönünde kesin bir kabul olarak anlaşılmalıdır⁷⁵⁹. Masumiyet karinesinden, suç şüphesi altındaki kişinin karine olarak masum kabul edileceği, aksini iddia edenin bunu ispat etmesi gerektiği anlaşılmalıdır. Vergi suçlarının yargılama süreci de tüm diğer suçlar gibi evrensel yargılama ilkelerinin koruması altındadır. Dolayısıyla vergi suçu işlediği iddia edilen kişiler, masumiyet karinesinden yararlanacaktır.

⁷⁵⁵ https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf (02.09.2022)

⁷⁵⁶ Masum bir kişinin gözaltına alınmasının, tutuklanmasının vs. uygulamaları ifade etmek zor olacağından, masumiyet karinesi yerine suçsuzluk karinesi ifadesinin daha doğru olduğu hakkında bkz: Hüseyin Şık, “Suçsuzluk Karinesi ve Savcı (Daktaras/Litvanya Kararı)”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Yıl 2017, Sayı 9, s. 430; N. Toroslu ve M. Feyzioğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 7; N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 194. Terminoloji konusunda detaylı tartışmalar için bkz: Burcu Değirmencioğlu, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında “Masumiyet Karinesi”nin Korunması”, *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2019, Cilt 1, Sayı 2, s. 310-313.

⁷⁵⁷ Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 29; Fatih Akıncı, “Lekelenmeme Hakkı”, *TAAD*, Yıl 2020, Sayı 43, s. 186; Akif Yıldırım, “Anayasa Mahkemesi Uygulamasında Masumiyet Karinesi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Yıl 2017, Sayı 9, s. 499.

⁷⁵⁸ E. Yılmaz, *age.*, s. 359.

⁷⁵⁹ Mehmet Sercan Ercan, “Kovuşturma Evresinde Sanığın Hakları”, *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Yıl 2019, Sayı 6 (1), s. 193.

Masumiyetin bir karine olarak kabul edilmesinin sonucu olarak suç işlediğinden şüphelenilen kişi suçsuzluğunu ispat etmez; suçun o kişi tarafından işlendiğini devlet kanıtlamalıdır. Bu sebeple, vergi suçlarının yargılmasında ispat yükü şüpheli/sanık üzerinde bırakılmayacaktır. Masumiyet karinesi aynı zamanda şüpheli veya sanığın savunmasını yapabilmesi için gerekli koşulların sağlanmasını, kişinin suçtan haberdar olmasını da içermektedir⁷⁶⁰. Bu bakımdan, masumiyet karinesinin susma hakkı ve silahların eşitliği ilkesi ile yakın ilişki içinde olduğu ifade edilebilecektir. AİHM tarafından da ispat yükü ile ilgili iddialar genellikle susma hakkı ve silahların eşitliği ilkesi çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu durumlara ilişkin açıklamalar ilgili başlıklar altında yapıldığından tekrara düşmemek amacıyla yeniden değerlendirilmeyecektir.

Masumiyet karinesinin yakın ilişki içinde olduğu bir başka hak ise şüpheden sanık yararlanır ilkesidir. Bu ilke, dosyadaki deliller kişinin üzerine atılı suçu işlediği yönünde kesin kanaat oluşturmuyor ise şüphenin sanık lehine olacak şekilde yorumlanması gerektiğini ifade etmektedir⁷⁶¹. Ancak bu ilke, soruşturma evresinde uygulanmaz⁷⁶². Çünkü soruşturma evresinin iddianame düzenlenerek sonuçlandırılması için kesin kanaat aranmaz, yeterli şüphe halinde savcı dava açmakla yükümlüdür. Şüpheden sanık yararlanır ilkesi mahkeme tarafından uygulanmalıdır.

Masumiyet karinesinin kapsamı konusunda ise, karinenin suç isnadıyla başlayıp gerekçeli karar ile sona ereceği kabul edilmektedir⁷⁶³. Bu durumda, karinenin soruşturma evresinde de geçerli olduğu tartışmasız kabul edilmekte⁷⁶⁴ ise de vergi suçlarının denetimi aşamasında masumiyet karinesinin geçerli olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir.

⁷⁶⁰ G. Gümüşkaya, *age.*, s. 570.

⁷⁶¹ M. S. Ercan, *agm.*, s. 193.

⁷⁶² H. Şık, *agm.*, 437.

⁷⁶³ Eda Özdiler Küçük, "Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Yıl 2014, Cilt 5, Sayı 2, s. 207; B. Değirmencioğlu, *agm.*, s. 319.

⁷⁶⁴ "Madde 6/2 sadece "kovuşturma" aşamasının bütününe değil aynı zamanda, aşamasına ve sonuçlarına bakılmaksızın soruşturma ve yargılamanın sona ermesini takip eden döneme de uygulanır" AİHM, Minelli v. İsviçre, B. No: 8660/79, 25.03.1983, p. 25-41; D. Vitkauskas ve G. Dikov, *age.*, s. 123.

Olağan vergi denetimi, bir suç isnadı taşımadığından masumiyet karinesi burada geçerli olmayacaktır. Zira AİHM, ceza yargılaması başlatılmadığında veya başlatılacağına dair yeterli emare olmadığında kişinin masumiyet karinesinden yararlanamayacağını ifade etmektedir⁷⁶⁵. Ancak, arama yapılması veya kolluk yardımıyla başka bir koruma tedbirine başvurulması veya mükellefe suç işlediğinin tespitinin bildirilmesi gibi suç isnadını içeren bir durumda masumiyet karinesi geçerlidir. VUK 142. maddesinde düzenlenen vergisel arama da ancak kaçakçılık şüphesi hâlinde gerçekleştirilebildiğinden, vergisel arama bir suç isnadı olarak kabul edilmektedir. 142. maddede, vergisel arama yapılabilmesi için somut veya kuvvetli şüphe aranmamış, vergi kaçırdığına delalet eden emarenin varlığı yeterli görülmüştür. Bu bakımdan, vergi kaçakçılığında masumiyet karinesi daha dar uygulanmaktadır⁷⁶⁶.

Masumiyet karinesi, lekelenmeme hakkı ile de yakın ilişki içindedir⁷⁶⁷. Bu bakımdan, lekelenmeme hakkı, kişinin suçlu olduğu mahkeme kararı ile sabit olmadan, zamansız bir şekilde bir kamu görevlisi tarafından suçlu olduğuna yönelik açıklamalar yapılmasını engellemektedir⁷⁶⁸. Masumiyet karinesi, yalnızca soruşturma ve kovuşturma makamları tarafından değil, kamu gücünü kullanan herkes tarafından ihlâl edilebilir⁷⁶⁹. Bu durumda AİHM soruşturma öncesini de suç isnadı olarak kabul eden kararları da göz önünde tutulduğunda, vergi denetimi sırasında vergi kaçakçılığı yapıldığı tespit edilen bir kişi hakkında suçluluğu yönünde açıklama yapılmamalıdır. Örneğin, denetim veya yargılama süreci devam ettiği halde VDK, MASAK veya mali polis tarafından kişi veya kurum suçluymuşçasına yapılan açıklamalar masumiyet karinesini ihlâl edecektir. Öte yandan böyle bir açıklamanın vergi mahremiyetini ihlâl etmesi de mümkün olabilir.

⁷⁶⁵ B. Değirmencioğlu, *agm.*, s. 320. Ayrıca, vergi kabahatleri bakımından da, bazı vergi kabahatlerinde ispat yükünün mükellef üzerinde bırakılması doğrudan ihlâl olarak kabul edilmemektedir. Böyle karinelerin varlığı halinde, mükelleflere aksini ispat edebilmesi bakımından imkân tanınıp tanınmadığı yönünde değerlendirme yapılmaktadır. AİHM, *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. İsveç*, B. No: 36985/97, 21.05.2003, p. 110; G. Gümüşkaya, *age.*, s. 571-572.

⁷⁶⁶ E. Özdiler Küçük, *agm.*, s. 204.

⁷⁶⁷ F. Akıncı, *agm.*, s. 183.

⁷⁶⁸ D. Vitakuskas ve G. Dikov, *age.*, s. 123.

⁷⁶⁹ F. Akıncı, *agm.*, 184.

Ancak, basına açıklanmayan, kişinin kendisine verilen bir beyanda, kamu görevlisi tarafından kişinin suçlu olduğu yönündeki açıklama, halinde gerçek anlamı yönünden değerlendirilerek sırf bu amacı gütmemesi hâlinde kişinin masumiyet karinesini ihlal etmez⁷⁷⁰. Bu karar vergi suçları yönünden değerlendirildiğinde şu şekilde bir senaryo mümkündür: mükellef hakkında yapılan denetim sonucunda mükellefin sahte belge kullandığı tespit edilerek hakkında kaçakçılıktan resen tarhiyat yapıp vergi cezası kesilmiştir ve mükellef hakkında yazılan vergi suçu raporunun onay süreci devam etmektedir. Mükellefin, vergi idaresine bir dilekçe ile suçsuz olduğunu, kullandığı belgenin sahte olmadığını bu nedenle tarhiyatın kaldırılmasını ve suç duyurusunda bulunulmamasını talep eder. Mükellefe cevaben yazılan yazıda inceleme sırasında tespit edilen ve değerlendirilen delil kapsamında suçlu olduğunun tespit edildiği ve bu nedenle taleplerinin reddi yazısı gönderilmesi halinde AİHM uygulamasına göre masumiyet karinesi ihlâl edilmiş sayılmayacaktır.

Ancak AYM, S.M. başvurusunda, soruşturmanın takipsizlikle sonuçlanması neticesinde tedbir talebinin kaldırılması kararını reddeden mahkeme ve itiraz mercii kararlarında başvuru için kullanılan “şiddet uygulayan” ifadesinin masumiyet hakkını ihlâl ettiğine karar vermiştir⁷⁷¹. Bu durumda, yukardaki senaryoda AYM’nin durumu ihlâl kabul etmesi mümkündür. Dolayısıyla, kanaatimizce böyle durumlarda kamu görevlileri tarafından yapılan açıklamalarda ‘suçlu bulunması’ gibi kesin ibareler yerine ‘suç şüphesinin olduğu’ gibi kişinin lekelenmeme hakkına saygı gösteren ifadelerin kullanılması daha yerinde olacaktır.

⁷⁷⁰ AİHM, Dakaras v. Litvanya, B. No: 42095/98; 10.10.2000, p. 44-45; H. Şık, *agm.*, s. 440.

⁷⁷¹ “Kanun’da şiddet uygulayan kavramı kullanılmış ise de bu tabirin her olayda uygulayıcılar tarafından kullanılmasını zorunlu kılan bir hüküm bulunmamaktadır. Mahkeme ve ilgili makamlar tarafından verilen tedbir kararlarında şiddet uygulayan yerine şiddet uyguladığı iddia edilen, şiddet uygulama tehlikesi bulunduğu iddia edilen ya da aleyhine tedbir istenen gibi başka uygun tabirlerin kullanıldığı da görülmektedir. Zira uygulama açısından genel anlamda şiddet uygulayan ibaresinin amaçsal kullanım sınırlarını aşacak tarzda kişinin suç konusunu doğurabilecek eylemleri işlediği izlenimini doğuran, sorunlu bir tabir olduğu görülmektedir.” AYM, S.M. [GK], B. No: 2016/6038, 20/6/2019, § 51.

4.1.4. Yazılılık İlkesi

Soruşturmanın yazılı olması, soruşturma evresinde yapılan tüm işlemlerin tutanakla tespit edilmesini ifade etmektedir. Yazılılık ilkesi, işlemlerin mutlaka yazılı şekilde yürütülmesini şart koşmamaktadır. Örneğin, ifade alma gibi sözlü veya delillere el koyma gibi fiili şekilde hareketler de elbette mümkündür. Yazılılık ilkesinde, yazılı şekilde yapılamayan bu gibi işlemlerin de tutanakla tespit edilmesi anlamına gelmektedir⁷⁷². Soruşturmanın yazılı şekilde yürütüleceği CMK 169. maddesinde şu şekilde düzenlenmektedir:

“(1) Şüphelinin ifadesinin alınması veya sorgusu, tanık ve bilirkişinin dinlenmesi veya bir keşif ve muayene sırasında Cumhuriyet savcısı veya sulh ceza hâkiminin yanında bir zabıt kâtabi bulunur. Acele hâllerde, yemin vermek koşuluyla, başka bir kimse, yazman olarak görevlendirilebilir.

(2) Her soruşturma işlemi tutanağa bağlanır. Tutanak, adli kolluk görevlisi, Cumhuriyet savcısı veya sulh ceza hâkimi ile hazır bulunan zabıt kâtabi tarafından imza edilir.

(3) Müdafî veya vekil sıfatıyla hazır bulunduğu işlemlerle ilgili tutanakta avukatın isim ve imzasına da yer verilir.

(4) Tutanak, işlemin yapıldığı yeri, tarihi, başlama ve bitiş saatini ve işleme katılan veya ilgisi bulunan kimselerin isimlerini içerir.

(5) İşlemden hazır bulunan ilgililerce onanmak üzere tutanağın kendilerini ilgilendiren kısımları okunur veya okumaları için kendilerine verilir. Bu husus tutanağa yazılarak ilgililere imza ettirilir.

(6) İmzadan kaçınma hâlinde nedenleri tutanağa geçirilir.”

Vergi suçlarının soruşturma evresinde de yazılılık kuralının uygulanacağı şüphesizdir. Bu bakımdan, vergi suçlarının soruşturulmasında yürütülecek işlemler, tutanağa bağlanmaktadır. Kovuşturma evresindeki sözlülük ilkesi benimsenmesine

⁷⁷² Esra Alan Akcan, “Soruşturma Evresinde Mağdurun Hakları ve Yükümlülükleri”, *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2015, Sayı 2 (2), s. 7.

rağmen, soruşturma evresinin yazılılık ilkesi benimsenmiştir. Bunun nedeni, soruşturma evresinde yapılan işlemlerin kovuşturma evresinde tartışılabilmesine imkân sağlamaktır.

Vergi suçlarının soruşturma öncesi evresinin de soruşturma ilkesi gibi yazılılık ilkesine uygun olarak gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Bu durumun sebebi, vergi suçlarının tespit ve denetim sürecinin soruşturmanın yazılı olması ilkesine bağlı olması değil fakat idari işlemlerin yazılı olması ilkesine bağlı olmasıdır. Nitekim vergi suçlarının ön soruşturması niteliğinde olan yoklama, bilgi toplama, arama ve vergi incelemesi sırasında memurlar tarafından yapılan tüm işlemler tutanağa bağlanmaktadır. Özellikle vergisel aramanın fiilen gerçekleştirilen bir işlem olması; yani bir idari eylem olmasına rağmen tutanakların nasıl düzenlenmesi gerektiği, CMK 143 vd. hükümlerinde detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Yazılı şekil kuralına uyulmaması, arama sırasında elde edilen delillerin hukuka aykırı olmasına yol açacağından, ceza yargılamasında hükme esas alınmaz.

4.1.5. Gizlilik İlkesi

Gizlilik ilkesi, CMK 157. maddesinde “*Kanunun başka hüküm koyduğu hâller saklı kalmak ve savunma haklarına zarar vermemek koşuluyla soruşturma evresindeki usul işlemleri gizlidir.*” ifadesi ile hükme bağlanmıştır. Kovuşturma evresinde aleniyet ilkesi geçerli iken, soruşturma evresinde gizlilik ilkesinin kabul edilmesinin iki önemli sebebi bulunmaktadır. İlki, şüphelinin lekelenmeme hakkını korumak, ikincisi ise delillerin gizlenmesini engellemektir⁷⁷³.

Gizlilik ilkesine uymakla yükümlü olanlar, soruşturmaya görevli olarak katılan kişilerdir. Dolayısıyla, savcı ve polisin yanı sıra bilirkişi ve tercüman gibi görevliler de gizliliğe uymalıdır⁷⁷⁴. Soruşturma görevli olarak katılmayan komşu ve akraba kişilerin gizliliğe uyma zorunluluğu bulunmamaktadır. Gizlilik ilkesini ihlâl eden kişiler hakkında TCK 285. maddesinde bir yıldan üç yıla kadar hapis veya adli para cezası uygulanması

⁷⁷³ Güneş Okuyucu Ergün, “Soruşturmanın Gizliliği”, *AÜHFD*, Yıl 2010, Sayı 59 (2), s. 244; Özbek vd., *age.*, s. 558; Elif Furtuna Yılmaz ve Sibel Bilgin, “Kişisel Verilerin Korunması ve Lekelenmeme Hakkı Açısından Vergi Mahremiyeti” *SÜHFD*, Yıl 2022, Cilt 30, Sayı 2, s. 744.

⁷⁷⁴ G. Okuyucu Ergün, *agm.*, s. 246.

öngörülmüştür⁷⁷⁵. Bu hususta, vergi suçları sebebiyle yapılan soruşturmalarda gizliliğin ihlâl edilmesi halinde, TCK 285. maddesi yerine özel kanun niteliğinde olan VUK 362. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetini ihlâl suçu hükümlerinin uygulanması gerektiği akla gelebilir. Ancak, vergi mahremiyetini düzenleyen VUK 5. maddesinde vergi mahremiyeti ile yükümlü olan kişiler arasında savcı, polis ve diğer kişiler sayılmamıştır. Bu nedenle bu durumda VUK 362 değil; genel kanun olan TCK 285. maddesinin uygulanacağı görüşünderiz.

Soruşturma evresinin gizliliği sebebiyle, dosya taraflar dışındaki üçüncü kişilerin erişimine kapalıdır. Bu nedenle, kovuşturma evresinde vekâleti olmasa dâhil her vekil gizlilik kararı verilmemiş olması kaydıyla dosyayı inceleme hakkına sahiptir. Ancak, soruşturma evresinde dosyayı inceleme hakkı yalnızca müdafî ve zarar gören vekiline aittir⁷⁷⁶. Gizlilik ilkesinin karşısında şüphelinin savunma hakkı yer almaktadır. Bu bakımdan, şüphelinin savunma hakkının zarar görmemesi için CMK 153. maddesinde müdafinin dosyayı inceleme ve örnek alma hakkı düzenlenmiştir.

Vergi suçları bakımından, vergi mahremiyetinin gizlilik ilkesinin korunması amacına hizmet ettiği ve bu şekilde mükellefin lekelenmeme hakkını koruduğu ifade edilebilir⁷⁷⁷. Vergi mahremiyeti sebebiyle mükellefe ait inceleme raporları ve diğer tutanaklar 3. kişilerle paylaşılmamaktadır. Bu bakımdan soruşturmada gizlilik ilkesinin kısmen uygulama alanı bulduğu ifade edilebilir. Ancak, gizlilik ilkesi şüphelinin savunma hakkını kullanamaması sonucunu doğurmamalıdır⁷⁷⁸. AİHM de, Nmigon v. Polonya

⁷⁷⁵ CMK 285. maddesinin ilk fıkrası şu şekildedir: “Soruşturmanın gizliliğini alenen ihlal eden kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır”.

⁷⁷⁶ CMK’da şüpheli ve mağdurun bizzat dosyayı inceleme hakkı düzenlenmemiştir. Bu durumda bir görüş, CMK’da düzenlenmemiş olsa da Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde tarafların dosyayı inceleyebilecekleri yönünde (N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 747) iken, diğer görüş Bilgi Edinme Kanunu 20/1/b bendindeki istisna hükmü nedeniyle soruşturma evresinde tarafların bizzat dosyayı inceleme yetkisi olmadığı yönündedir (G. Okuyucu Ergün, *agm.*, s.257). Bu durumda, vergi dairesinin soruşturma dosyasını inceleme ve örnek alma yetkisi de vergi müfettişleri tarafından kullanılamayacak; yalnızca vergi dairesinin vekili bu yetkiyi kullanabilecektir.

⁷⁷⁷ Benzer yönde bkz: E. Furtuna Yılmaz ve S. Bilgin, *agm.*, s. 746.

⁷⁷⁸ Kamu Denetçiliği Kurumu, “*hakkında yürütülen idari soruşturmaya ilişkin evrak örneğinin soruşturmanın gizliliği nedeniyle kendisine verilmemesine dair işlemin savunma hakkını kısıtladığına ilişkin başvuruda soruşturmanın tamamlanmaması nedeniyle ortada sonuçlanmış etkili bir idari işlem olmadığından menfaat ihlali bulunmadığı, disiplin soruşturması sonucunda verilecek karara karşı başvuru hakkının bulunduğu gerekçesiyle ret kararı vermiştir*” KDK 2015/9965 S., 18.11.2015 T.

kararında soruşturmanın gizliliği ilkesinin şüphelinin savunma hakkını kısıtlaması hâlinde adil yargılama hakkının ihlâl edileceği yönünde karar vermiştir⁷⁷⁹.

4.2. Kovuşturma Evresinde Evrensel Yargılama İlkelerinin Uygulanması

Kovuşturma evresinde temel yargılama ilkelerine riayet edilmesi, olay hakkında adil bir şekilde hüküm kurulabilmesini sağlamaktadır. AİHS'nin 6. maddesi adil yargılama hakkını garanti altına almaktadır. Adil yargılama, ceza muhakemesi hukukunda sanığa tanınan hakların tümü ihlal edilmeksizin yapılan yargılamadır⁷⁸⁰. Bu bağlamda, yargılama ilkelerinin tamamı, adil yargılama hakkının yerine getirilmesine hizmet etmektedir.

Kovuşturma evresinde ceza yargısının temel ilkelerine uyulmaması, kişinin özgürlüğünün hukuka aykırı olarak kısıtlanmasına yol açmaktadır. Kovuşturma evresinde temel ilkelere uyulmaması, kanun yolu denetiminde resen dikkate alınan bir husustur. Temel ilkelere aykırılık nedeniyle hukuka aykırılık oluşmuş ve hüküm kesinleşene dek hukuka aykırılık giderilememiş ise kişi AYM'ye bireysel başvuru yapabilir. Temel ilkelere hukuka aykırılık giderilememiş ve fakat iç hukuk yolları tüketilmişse bu durumda AİHM'ye başvuru yapılabilecektir.

Soruşturma evresinde temel ilkelere uyulmaması nedeniyle oluşan hukuka aykırılık mahkeme tarafından düzeltilebilir. Öte yandan, soruşturma evresinde yaşanan hukuka aykırılık durumunun da kovuşturma evresinde mahkeme tarafından düzeltilmesi imkânı bulunmaktadır. Örneğin, hukuka aykırı elde edilen deliller hükme esas alınmayarak hukuka aykırılık giderilebilir.

Kovuşturma evresinde uygulanan pek çok ilke bulunmaktadır. Ancak, çalışma vergi suçları ile sınırlandırıldığından, vergi suçları bakımından özellik arz eden ilkeler

Sayı Kararı, Gamze Gümüşkaya, "Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvurusu", *İÜHF*, Yıl 2016, Cilt LXXIV, Sayı 1, s. 289.

⁷⁷⁹ Nur Centel, "Adil Yargılama İlkesi ve Türk Hukukundaki Bazı Sorunlar." *MUHF-HAD*, Yıl 2010, Cilt 16, Sayı 1-2, s. 7.

⁷⁸⁰ N. Centel, *agm.*, s. 5.

çalışma kapsamına alınacaktır. Çalışmada, çelişmeli yargı ilkesi, sözlü yargılama ilkesi, non bis in idem ilkesi, susma hakkı ve masumiyet karinesi incelenmiştir.

4.2.1. Çelişmeli Yargı İlkesi

Çelişmeli yargılama ilkesi, iddia ve savunmanın mahkeme önünde eşit bir şekilde iddia ve görüşlerini ileri sürebilmesini ve dosyada delil ve olguların her birinin iddia ve savunma makamları tarafından hâkim huzurunda eşit bir şekilde tartışılarak nihai hükme ulaşılmasını ifade etmektedir. AİHM, çelişmeli yargılama ilkesini “*dava sırasında mahkemenin kararını etkilemek amacıyla sunulan delil, mütalaa ve görüşlerin tamamı hakkında bilgi sahibi olma ve bunlar hakkında yorum yapma olanağının taraflara tanınması*” olarak tanımlamaktadır⁷⁸¹.

Çelişmeli yargılama ilkesinin, silahların eşitliği ilkesi ile yakın bir ilişki içindedir. Bu iki ilke, kimi zaman birbirlerinin yerine kullanılabilir. Her iki ilke de iddia ve savunma makamları arasındaki dengenin korunmasını amaçlamakta ve bu dengenin bozulması halinde AİHM adil yargılanmanın ihlâli yönünde karar vermektedir⁷⁸². Ancak örneğin hâkimin hükümde duruşmada tartışılmayan şahsi bir bilgisine dayanması halinde taraflar arasında eşitsizlik olmamasına rağmen çelişmeli yargılama ilkesine aykırılık mümkün olabilmektedir⁷⁸³. Öte yandan, soruşturma evresinde meydana gelen bir ihlâlin, kovuşturma evresinde giderilmesi mümkündür. Örneğin, vergi idaresi tarafından dosyaya sunulmayan bir delilin daha sonra kovuşturma aşamasında mahkeme tarafından talep edilmesi ile sunulması ve savunma tarafından incelenmesine fırsat verilmesi halinde ihlâl sonradan giderilmiş olacaktır.

Çelişmeli yargılama ilkesi, tarafların arasındaki çekişmeyi veya zıtlığı değil; karşılıklı düşünce ve fikir alışverişini ifade etmektedir. Bu bakımdan, çelişme dosyadaki

⁷⁸¹ AİHM, Ruiz-Mateos v. İspanya, B. No: 12952/87, 23.06.1993, p. 63; S. İnceoğlu, *age.*, s. 140.

⁷⁸² Hakan Kaşka ve Zeynep Büşra Enyigit, “Türk Ceza Muhakemesi Mevzuatındaki Bazı Hükümlerin Çelişme İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, *SDÜHFD*, Yıl 2013, Cilt 3, Sayı 2, s. 137; İsa Aydemir, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Yıl 2016, Sayı 7, s.189.

⁷⁸³ C. Şahin, *Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargılama*, s. 3043.

delil ve olgular hakkında iki veya daha fazla kişinin görüşlerini ifade etmesidir⁷⁸⁴. Çelişme yalnızca savcı ve sanık bakımından değil, katılan bakımından da uygulanan bir ilkedir.

Çelişmeli yargılama ilkesi, Türkiye’de CMK 217. maddesinde “*hâkim, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir.*” cümlesi ile düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergi denetimi sırasında toplanan deliller veya savcı ve kolluk tarafından toplanan delillerin tümü kovuşturma sırasında tek tek tartışılmaktadır. Delillerin tartışılmasından kasıt, dosyadaki delil hakkında her iki tarafın da bir diyeceğinin olup olmadığının sorulması ve karşı tarafın delille ilgili öne sürdüğü iddialara karşı cevap hakkı tanınmasıdır. Örneğin, soruşturma evresinde dinlenen tanık, kovuşturma evresinde hâkim huzurunda tekrar dinlenerek taraflara tanığa soru sorma hakkı tanınması, bilirkişi raporu alındıysa raporun taraflara tebliğ edilerek rapora itiraz hakkı tanınması çelişmeli yargılama ilkesinin somut uygulama örnekleri olarak verilebilir.

AİHM, çelişmeli yargı ilkesini silahların eşitliği ilkesi ile birlikte veya silahları eşitliği ilkesinin bir unsuru olarak değerlendirmektedir. Silahların eşitliği ilkesinde olduğu gibi çelişmeli yargı ilkesinde de olayın özelliklerine göre değerlendirme yapmakta ve bir belgenin tarafa sunulmamasını başlı başına bir ihlâl olarak kabul etmemektedir. Bendenoun ve Miaillhe kararlarında, vergi idaresindeki dosyaların tamamının başvuruca verilmemesini ihlâl olarak kabul etmemişken, JJ kararında Danıştay mütalaasının kopyasının başvuruca gönderilmemesini, Bulut davasında savcılığın mütalaasının savunmaya bildirilmemesini ihlâl olarak kabul etmiştir⁷⁸⁵.

⁷⁸⁴ C. Şahin *Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargılama*, s. 3052; N. Toroslu ve M. Feyzioğlu s. 21; H. Kaşka ve Z. B. Enyigit, s. 135.

⁷⁸⁵ “*Hollanda Yüksek Mahkemesinin tabi olduğu usul kuralları, savcının danışma mütalaasının çok önemli olduğunu ortaya koymaktadır. ... Başvurucunun, danışma mütalaasına yanıt verememesi, çelişmeli yargılama hakkını ihlâl etmiştir.*” AİHM, J.J. v. Hollanda, B. No: 21351/93, 27.03.1998, p. 43, B. Yaltı, *Adil Yargılama-III*, s. 115. Bulut v. Avusturya, B. No:17358/90, 22.02.1996, p. 49-50; “*Mahkemelerin verdikleri kararlardan, hükümlerini sadece dava dosyasında bulunan ve duruşma sırasında tarafların tartışma olanağı buldukları belgelere dayandırdıkları açıkça anlaşılmaktadır. Bu nedenle, başvuruca adil bir biçimde yargılanmıştır. Bazı belgelerin Vergi Suçları Kurulu önündeki danışma sürecinde veya ceza yargılaması sürecinde verilmemiş olması, Miaillhe'nin savunma ve silahların eşitliği hakkını ihlal etmemiştir.*” Miaillhe v. Fransa, p. 38, B. Yaltı, *Adil Yargılama-III*.

Vergi suçlarının yargılama sürecinde, karşı inceleme raporlarının vergi mahremiyetini ileri sürülerek paylaşılmaması, çelişmeli yargılama ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Her ne kadar AİHM çelişmeli yargılama ilkesi bakımından kamu yararının gözetildiği bazı hallerde delillerin gizlenmesini kabul etse de savunma hakkını kısıtlayan bu uygulamaların dengeli olması gerektiği görüşündedir⁷⁸⁶. Bu bağlamda, vergi idaresi tarafından yazılan inceleme raporu ve suç raporuna dayanak teşkil eden, dolayısıyla sanık hakkında delil olan bir belgenin sanıktan gizlenmesi, savunma hakkının gereği gibi kullanılmamasına yol açmaktadır. Bu durumda, ceza mahkemesinin mahkemeye sunulmayan rapora dayanarak hüküm kurması mümkün değildir. Bu nedenle mükellef hakkında vergi dairesi tarafından düzenlenen herhangi bir belgenin vergi mahremiyeti sebebiyle mahkemeye sunulmaması yerine; ilgili raporun yalnızca sanığı ilgilendiren kısımlarının paylaşılması veya sanığa isnat edilen suç ile bağlantılı olmayan isim ve ticari sır içeren bilgilerin gizlenerek raporun sunulması mümkündür.

4.2.2. Sözlü Yargılama İlkesi

Sözlü yargılama ilkesi, ceza yargılamasının kovuşturma evresinde geçerli olan bir ilkedir. Bu bakımdan, sözlü yargılama denilince akla ilk gelen duruşmadır. Bu anlamda, sözlü yargılama ilkesi, hükme esas alınacak hususların duruşmada dile getirilmesi ve tartışılmasını ifade etmektedir⁷⁸⁷. Duruşma, kural olarak ve kamuya açık şekilde yapılmalıdır⁷⁸⁸.

⁷⁸⁶ “Ancak, ilgili delilleri açıklama salahiyeti mutlak bir hak değildir. Ceza yargılamalarında olabilecek, ulusal güvenlik veya misilleme riski altında bulunan tanıkları koruma veya polisin suçu araştırmak için kullandığı yöntemleri gizli tutma ihtiyacı gibi birbiriyle yarışan çıkarların, sanığın haklarıyla karşılaştırılması zorunludur. Bazı durumlarda, başka bir bireyin temel haklarını korumak veya önemli bir kamu çıkarını korumak için savunmadan belirli kanutları saklamak gerekebilir. Ancak, yalnızca kesinlikle gerekli olan savunma haklarını kısıtlayan bu tür önlemlere, 6/1 maddesi uyarınca izin verilebilir (Van Mechelen ve Diğerleri v. Hollanda, § 58; Paci v. Belçika, § 85). Ayrıca, sanığın adil bir şekilde yargılanmasını sağlamak için, haklarını kısıtlayarak savunma tarafına çıkarılan her türlü zorluk, adli makamlarca takip edilen prosedürlerle yeterince dengelenmelidir (Rowe ve Davis v. Birleşik Krallık [BD], § 61; Doorson v. Hollanda, § 72)” AİHM, AİHS 6 Rehberi – Adil yargılanma hakkı (ceza hukuku yönü), p. 175.

⁷⁸⁷ N. Centel ve H. Zafer, age., s. 782; B. Öztürk vd s. 153.

⁷⁸⁸ “Mükellefin vergi kaçakçılığı ile suçlandığı HB v. Switzerland davasında ilk aşamada Kantonal Vergi Temyiz Komisyonu tarafından mükellefin duruşmaya kabul edilmemesi, fakat avukatının hazır bulunması sözkonusu iken daha sonra Federal Mahkeme”nin incelemesi neticesinde Kantonal Vergi Temyiz Komisyonu kendisini duruşmaya kabul etmiş fakat her iki halde de duruşmalar kamuya açık yapılmamıştır. Bu nedenle mükellef 6(1). maddenin ihlali iddiasında bulunmuş, Komisyon sözkonusu

Bu ilke, hâkimin mümkün olduğunca delillerle doğrudan doğruya temasa geçmesini de ifade etmektedir⁷⁸⁹. Bu anlamda vergi suçlarının yargılama dosyasında vergi müfettişleri tarafından tespit edilen hususların, duruşmada tekrar tartışılması gerekmektedir. Örneğin, dosyada beyanı bulunan tanıkların veya sahte faturayı düzenleme fiilinden yargılama yapılıyorsa bu faturayı kullananların mümkün olduğunca hâkim tarafından tekrar dinlenmesi gereklidir. Vergi suçları bakımından önemli olduğunu düşündüğümüz bir diğer husus ise vergi inceleme elemanlarının duruşmada dinlenmesidir. Bu konuda, özellikle vergi denetimine fiilen katılmış olan ve vergi suçu raporunu düzenleyen vergi denetim elemanlarının hâkim tarafından dinlenmesi, delillerin değerlendirilmesi tartışılması bakımından önemlidir. Çünkü hem fiilin teknik özellikler konusunda, hem de suçun oluşumu ve suçun oluşumu sırasında dikkate alınan hususlar konusunda en fazla bilgi sahibi olanlar, incelemeyi gerçekleştirip raporu düzenleyen denetim elemanlarıdır.

Öte yandan, inceleme yapanların dinlenmesi, sanığın savunma hakkını gereği gibi kullanabilmesi bakımından da önemlidir. Çünkü daha önce belirtildiği üzere, kovuşturma evresi başlayana kadar, sanığın ne vergi idaresine tespit edilen hususlar hakkında açıklama yapma imkânı çoğu zaman bulunmamaktadır. Bu tespit ile birlikte, mütalaa yazılmadan önce sanığın vergi idaresi tarafından dinlenmesi gerektiği yönündeki önerimizi burada da tekrar ediyoruz. Ancak mevcut düzenlemede böyle bir koşul olmadığından raporda tespit edilen hususların tüm muhakeme sükeleri tarafından hâkim huzurunda tartışılması, maddi gerçeğin tespiti için gerekli bir aşamadır.

Vergi suçlarının sözlü yargılama ilkesini zedeleyen bir diğer unsur ise duruşmanın çok oturumlu yapılması ve celse aralarının uzunluğudur. Esasında bu sorun yalnızca vergi suçlarına özgür değildir, ceza yargılama sürecinde genel olarak yaşanan bir sorundur⁷⁹⁰. Bu sorunun öne geçilebilmesi için, CMK'da dosyanın soruşturma ve duruşma hazırlığı

süreçte ilgilinin kamuya açıklıkla ilgili hiçbir talebinin ve şikayetin olmadığını, dolayısıyla bu hakkından vazgeçtiğinin kabulünün gerektiğini, bu nedenle 6. madde ihlalinin söz konusu olmadığını belirtmiştir. Hakan Üzeltürk, "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No Point", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 2002, Sayı 250, s. 152.

⁷⁸⁹ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 782.

⁷⁹⁰ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 779; Y. Ünver ve H. Hakeri, *age.*, s. 600.

aşamasında tekemmül ettirilerek duruşmada delillerin hazır olması ve delillerin tartışılarak tek duruşmada hüküm verilebilmesi amaçlanmış ise de uygulamada hâl böyle olmamıştır.

Vergi suçlarının yargılama sürecinde tartışılması ve toplanılması gereken delillerin birden fazla vergi dairesi, banka, ticaret sicili gibi farklı yerlerden toplanması sürenin uzamasına yol açmaktadır. Çoğu zaman zaten uzun tutulmuş celse araları, beklenen delillerin gelmemesi nedeni ile tekrar ara verilmesine neden olmaktadır.

4.2.3. Non Bis In Idem İlkesi

Non bis in idem ilkesi, bir kişinin aynı fiilden dolayı birden fazla kez yargılanamamasını güvence altına alan bir ilkedir⁷⁹¹. Bu ilke AİHS’de yer almamakla birlikte, AİHS’ye Ek 7 Numaralı Protokolün 4. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı

- 1. Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez.*
- 2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.*
- 3. Sözleşme’nin 15. maddesi çerçevesinde bu madde ile derpiş olunan yükümlülüklere aykırı hiçbir tedbir alınamaz.”*

⁷⁹¹ N. Centel ve H. Zafer, *age.*, s. 699; Ş. Gözübüyük ve F. Gölcüklü, *age.*, s. 314; Ahmet Emrah Geçer, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Vergi Cezalarında “Non bis in idem” İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri” *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2017, Sayı 350, s. 109; Denizhan Horozgil, “AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında “Non Bis In Idem” İlkesi”, *TBB Dergisi*, Yıl 2021, Sayı 157, s. 261; Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2015, Sayı 371, s.86 (kısaca: *Glantz Kararı*); A. Rençber, *age.*, s. 253.

Ek 7 Numaralı Protokol, Türkiye tarafından 1985 yılında imzalanmış fakat 10.03.2016 T. ve 6684 S.K. ile onaylanmış, 08.04.2016 tarihli ve 29678 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir⁷⁹². Non bis in idem ilkesi, anayasada açıkça düzenlenmemiştir. CMK 226. maddesinin 7. fıkrasında ise “*Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.*” hükmü ile ceza yargılaması bakımından bu güvence getirilmiştir. Ancak ilke, AYM tarafından Anayasanın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı kapsamında görülerek bireysel başvuru kapsamında değerlendirilmektedir. AİHM de bu ilkenin adil yargılanma hakkı ile ilgili olduğunu kabul etmektedir⁷⁹³. Nitekim ilke, Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmede, adil yargılanma hakkını düzenleyen 14. maddenin 7. fıkrasında düzenlenmiştir⁷⁹⁴.

Non bis in idem ilkesinin vergi suç ve kabahatleri yönünden geçerli olup olmadığı konusunda ise pek çok tartışma ve görüş bulunmaktadır. Pek çok ülke, vergi ceza sistemini düzenlerken ikili ceza sistemini benimsediğinden vergi suçlarına hem para cezası hem de hapis cezasını bir arada uygulamaktadır. Bu durumun ilkeyi ihlâl edip etmediği ise tartışmalıdır. AİHM’in konuya yaklaşımı da zaman içinde sürekli olarak değişiklik gösterdiğinden bu konuyla ilgili tartışmalar devam etmektedir. Türk vergi ceza sisteminde non bis in idem ilkesi ile ilgili önemli bir karar olan AYM E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021 T. Sayılı kararı da, bu tartışmaların güncel bir şekilde ele alınmasını gerektirmiştir.

⁷⁹² A. Rençber, *age.*, s. 253; D. Horozgil, *agm.*, s. 263; Barış Bahçeci, “İHAM İctihadında Vergi Cezalarında ‘Ne Bis In Idem’”, *AÜHFD*, Yıl 2018, Sayı 67 (2), s. 255; A. E. Geçer, *agm.*, s.110; Ayşe Nil Tosun, Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2017, Sayı 7 (2), s. 101.

⁷⁹³ AİHM, *Jussila v. Finlandiya*, p. 37-38; *Nykänen v. Finlandiya*, p. 40; *A and B v. Norveç*, p. 106. <https://hudoc.echr.coe.int/> (27.08.2022).

⁷⁹⁴ Anılan düzenleme şu şekildedir: “*Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkûm olmuş ya da beraat etmişse, aynı fiil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz.*”

AİHM'in konuya yaklaşımını ele alırken *Glantz v. Finlandiya*⁷⁹⁵ ile *A. ve B. v. Norveç*⁷⁹⁶ kararlarının kırılma noktası olarak kabul edilmesi kanaatindeyiz. Öncelikle, vergi kabahatlerinin ceza olarak kabul edilip edilmediği konusunda bir yaklaşım farklılığı bulunmamaktadır. AİHM, idare tarafından kesilen para cezalarının cezai nitelik taşıyıp taşımadığı konusunda Engel kriterlerine göre karar vermektedir⁷⁹⁷. Bu kapsamda, Mahkeme, vergi kabahatleri için idare tarafından uygulanan para cezalarının cezai bir nitelik taşıdığını kabul etmektedir. Ancak, bir fiil için vergi kabahatlerinin vergi cezasıyla birlikte uygulanmasının ihlâl olup olmadığı noktasındaki yaklaşımı farklılaşmıştır.

Glantz kararı öncesinde, AİHM, vergi kabahat ve suçları arasında fiilin unsurları yönünden bir değerlendirme yapmakta idi. Bu nedenle, kabahatlerin vergi kaybına ve dolayısıyla bu kaybın tazmini ve cezalandırılmasına yönelik olduğu ve kabahatlerin uygulanması için kusurun veya ağır ihmalin aranmayabileceğini; oysa ortada bir vergi kaybı olmasa bile vergi suçunun işlenebileceğini, suçun işlenebilmesi için de kusur veya ağır ihmalin mevcut olması gerektiğini kabul etmekte idi⁷⁹⁸. Bu nedenle bu dönemde suçlar ve kabahatler arasında unsurlar yönünden farklılık olması nedeniyle aynı *non bis in idem* ilkesinin ihlâl edilmediğine yönelik kararlar vermiştir.⁷⁹⁹

Glantz kararı ile AİHM'in fiilin unsurları yönünden yaptığı değerlendirme, yerini aynı olay ve olguya dayanma kriterine bırakmıştır. *Glantz* ve devamındaki kararlarında AİHM, “*aynı olay veya olgulara dayanan, zaman, yer ve kişi bakımından aynılık taşıyan ve aynı harekete bağlı olarak gerçekleşen fiillerin aynı olduğunun kabul edilmesi gerektiği*” ne karar vermiştir⁸⁰⁰. Bu yeni kabulün neticesi olarak, aynı hareketle

⁷⁹⁵ AİHM, *Glantz v. Finlandiya*, B. No: 37394/11, 20.08.2014, <https://hudoc.echr.coe.int/> (22.08.2022).
⁷⁹⁶ AİHM, *A and B v. Norveç* B. No:24130/11; 29758/11, 15.11.2016 <https://hudoc.echr.coe.int/> (22.08.2022).
⁷⁹⁷ Bu kriterler için bkz: 631 No.lu dipnot.
⁷⁹⁸ AİHM, *Ponsetti and Chesnel v. Fransa*, B. No: 36855/97 ve 41731/98, 14.9.1999; B. Yaltı, *Glantz Kararı*, s. 87.
⁷⁹⁹ AİHM, *Rosenquist v. İsveç*, B. No: 60619/00, 14.09.2004; J.B./İsviçre, B. No: 31827/96, 03.08.2001. <https://hudoc.echr.coe.int/> (27.08.2022).
⁸⁰⁰ Esasen AİHM, bu görüş değişikliğini *Zolotukhin* kararı ile yapmıştır. Ancak bu kararın vergi alanında uygulanması *Glantz* kararı ile olduğundan çalışmada *Glantz* kararı ele alınmıştır. (AİHM, *Sergey Zolotukhin v. Rusya*, B. No: 14939/03, 10.2.2009, p. 84).

gerçekleşen vergi kabahati ve suçu non bis in idem ilkesi kapsamında ‘aynı fiil’ olarak değerlendirilmeye başlamıştır⁸⁰¹.

Yargılama bakımından yapılan değerlendirmede ise, non bis idem ilkesinin yalnızca iki defa cezalandırılmama değil; aynı zamanda iki defa yargılanmamayı da güvence altına aldığı ifade edilmiştir. Öte yandan, vergi kabahatleri ve suçları bakımından aynı anda birbirine paralel iki yargılama yapılmasının ihlâl olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. İhlâl neden olan husus, yargılamalardan birinin kesin hükümle sona ermesine rağmen diğerinin devam etmesi ve iki yargı kolu arasında hiçbir bağlantı veya ilişki olmaksızın birbirlerinden bağımsız şekilde karar alınması olarak ifade edilmiştir⁸⁰².

Glantz kararı sonrasında, A ve B kararına kadar benzer şekilde ihlâl kararları verilmiştir⁸⁰³. Ancak A ve B kararında AİHM, kararlar arasındaki bağlantı görüşünü yumuşatmıştır⁸⁰⁴. Esasında bu kararlar, Mahkemenin kabahatlerin cezai nitelik taşıdığı görüşünde değişiklik olmamıştır. Yine, suç ve kabahate neden olan fiilin aynılığının değerlendirilmesi bakımından, aynı olay ve olgulara dayanma yönündeki görüş de sürdürülmüştür. Bu kararda değişikliğe neden olan, iki farklı yargı kolunda paralel iki yargılamanın sürmesi ve iki karar verilmesi yönünden yapılan değerlendirmedir. A ve B kararında, AİHM yargılamanın mükerrerliğini, iki yargılama kolu arasında esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı olup olmadığı yönünden değerlendirmeye başlamıştır. Mahkeme, bu bağlantının değerlendirilmesinde dört unsuru göz önünde tutmaktadır⁸⁰⁵:

“1. Yargılamaların birbirini tamamlayıcı olup olmadıklarını ve bu sebeple sosyal haksızlığın farklı yüzlerini içerip içermedikleri,

⁸⁰¹ B. Yaltı, *Glantz Kararı*, s. 89.

⁸⁰² AİHM, *Glantz v. Finlandiya*, p.61; B. Yaltı, *Glantz Kararı*, s. 90.

⁸⁰³ Glantz kararından sonra verilen benzer yönde ihlâl kararı için bkz: AİHM, *Lucky Dev v. İsveç*, B. No: 7356/10, 27.11.2014.

⁸⁰⁴ Bu görüş değişikliğinin arkasında siyasi tablonun etkili olduğu; taraf devletler tarafından yapılan itirazların ve Ek 7 No.lu protokolün bazı devletler tarafından onaylanmamasının; bazı devletler tarafından ise ceza kavramının kendi iç hukuklarındaki şekliyle uygulanacağına yönelik kayıt koyduğunun kararda anlatılmış olması hakkında bkz: B. Bahçeci, *agm.*, s. 268-269.

⁸⁰⁵ A. E. Geçer, *agm.*, s. 117.

2. Uygulamada ve hukuken mükerrer yargılamanın öngörülebilir sonuçlar doğurup doğurmadığını,
3. İdareler arasında etkileşim sağlanarak bir idare tarafından tespit edilen maddi vakıaların diğer idare tarafından kullanılması yolu ile delillerin toplanmasında ve değerlendirilmesinde mümkün olduğu kadar tekrarlamalardan kaçınılıp kaçınılmadığı,
4. Kesin hüküm teşkil eden ilk yargılama sonunda uygulanan yaptırımın sonraki yargılama sonucunda uygulanacak yaptırıma karar verilirken dikkate alınıp alınmadığı ve böylece başvurusunun aşırı bir yük altında bırakılıp bırakılmadığı”

Bu karar sonrasında, vergi kabahatinden dolayı para cezası ödeyen kişiye sonrasında veya öncesinde hapis cezası verilmesi doğrudan ihlâl olarak kabul edilmemektedir. İdari ve adli yaptırımın bir arada uygulanmasına rağmen non bis in idem ilkesine aykırı olmaması için, iki yargılamanın zaman bakımından yakın olması ve yargılama makamları arasında bağlantı kurulmasıdır. Bu bağlantı, maddi olgulara yönelik karar ve tespitlerde bir mahkemenin diğerini esas alması şeklinde olabileceği gibi; bir makamdan verilen cezanın diğer makamdan verilecek ceza belirlenirken göz önünde tutularak denkleştirme yapılması şeklinde olabilir.

Tablo 5: Non Bis In Idem İlkesiyle İlgili AIHM Kararları

Tarih	Karar Adı	Karar Özeti
14.09.1999	Ponsetti ve Chesnel v. Fransa	Kabahat ve suçun unsurları farklı olduğundan bu durum çifte yargılanma ve cezalandırılma sonucunu doğurmaz.
03.08.2001	J.B. v. İsviçre	
14.09.2004	Rosenquist v. İsviçre	
20.08.2014	Glantz v. Finlandiya	Aynı olay ve olgulara dayanan, zaman, yer ve kişi bakımından aynılık taşıyan fiiller aynı olup hem idari hem adli yaptırım uygulanması ilkeye aykırıdır.
27.11.2014	Lucky Dev v. İsveç	
15.11.2016	A. ve B. v. Norveç	İki yargılama kolu arasında esas ve zaman bakımından yeterli bağlantı olması hâlinde hem idari hem adli yaptırım uygulanması ihlâl teşkil etmez.

İç hukuktaki düzenlememiz AİHM içtihadı bakımından değerlendirilecek olursa, non bis in idem ilkesinin ihlâline neden olabilecek hususların varlığı tespit edilecektir. VUK 359. maddesinin son fıkrası, VUK 340. maddesi ve AYM kararı ile iptal edilen VUK 367. maddesinin son fıkrası, non bis idem ilkesi bakımından değerlendirilen ve tartışılan hükümleridir.

AYM, 367/son hükmünü iptal eden kararında, “İtiraz konusu kurallarla esas olarak kaçakçılık suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmanın vergi kabahatleri için idari para cezası ile cezalandırılmaya engel olmayacağı, bu cezaların içtima hükümlerine göre birleştirilmeyeceği hüküm altına alınmakta dolayısıyla aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesi hususları düzenlenmektedir. “Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama” ilkesi belirli şartların sağlanması hâlinde ikili bir yargılama/cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamamaktadır. Süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmesine ilişkin güvencelerin sağlanması hâlinde birden fazla cezanın uygulanması kanun koyucunun takdir yetkisindedir. Buna göre, cezalandırmaya ilişkin süreçlerin bağlantılı yürütülmesini dışlamayıp sadece birden fazla cezanın uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmemesini öngören kuralların aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.” ifadesi ile vergi suçlarında hem idari para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı cezanın aynı anda uygulanmasını ilkeye aykırı kabul etmemiştir⁸⁰⁶. Ancak iki yargı kolu arasında bağlantı kurulmamış olmasının ilkeyi ihlâl ettiğine dikkat çekmiş ve “Bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında yeterli bağlantının sağlanmaması halinde de

⁸⁰⁶ Karşıoy gerekçeleri şu şekildedir: “Bu gerekçelerin aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesine ilişkin itiraz konusu kurallar için de geçerli olduğu açıktır. Belirtmek gerekir ki, karşılıklı bağlamazlığa ilişkin kuralın iptali itiraz konusu diğer kuralları Anayasa’ya uygun hale getirmemiştir. Zira iki ayrı yargılama/cezalandırma sürecinin sonunda verilen kararların karşılıklı bağlamazlığına son verilmesi, gerekli güvenceleri sağlamak için yeterli değildir.” Zühtü Arslan karşı oy yazısı, p.8 “Mahkememiz çoğunluğunun iptal kararının gerekçesinin aslında karşıoy kullandığımız 340/1. ve 359/son madde ve fıkraları yönünden de geçerli olduğunu düşünmekteyiz” Hasan Tahsin Gökcan karşı oy yazısı, p. 15. benzer yönde bkz: Üzeltürk, “Ne Bis In Idem: Anayasa Mahkemesi” (Editör Yazısı), *MHD*, Yıl 2022, Sayı 207, s.LIV, (XXIII-LV).

gerekçeli karar hakkı (bu konuda bkz. Mehmet Okyar, B. No: 2017/38342, 13/2/2020), masumiyet karinesi gibi adil yargılanma hakkı güvenceleriyle bağdaşmayacak şekilde kararlar verilebilecektir.” 367/son hükmünün iptaline karar vermiştir.

Türkiye’deki durumu özetlemek gerekirse, 3 kat vergi ziyayı uygulanan fiiller ile vergi kaçakçılığına konu olan fiiller aynıdır. Ancak, vergi kaçakçılığı suçu ancak kastla işlenebilmekte ve kaçakçılığın cezalandırılması için vergi ziyayı şartı aranmamaktadır. Usulsüzlük cezası bakımından ise vergi ziyayı şartı aranmaması yönünden aynılık olsa da usulsüzlük cezası kesilmesi için kast unsuru aranmamaktadır. Bu bakımdan bu üç cezai düzenleme arasında suçun unsurları yönünden bir aynılık yoktur. Ancak tek bir fiille üç ceza ile de muhatap olmak mümkündür. Bu durumda, unsurdaki farklılıklara rağmen bu cezalara sebep olan olay ve olgular aynıdır. AİHM’in güncel içtihatlarında, aynılık bakımından bir çelişki bulunmadığından, Türk vergi ceza sistemindeki cezaya neden olan fiiller, non bis in idem ilkesi kapsamında aynı olarak değerlendirilecektir.

Yargılama bakımından ise, idari ceza ile adli ceza birbirinden ayrı iki farklı yargı kolunda yürümektedir. Bu iki yargı kolu arasında herhangi bir bağlantı bulunmamaktadır. Vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi arasında kanuni bir bağlantı kurulmamış olması, bağlantının yasaklanmış olduğu anlamına gelmemektedir. Ayrıca, iki mahkeme kararı arasındaki çelişki, yukarıda belirtildiği gibi olayın farklı yorumlanmasından değil, unsurlardaki farklılaşmadan da kaynaklanabilecektir. Bu durumda, ihlâl iddiası her bir somut olayda ayrı ayrı değerlendirilerek sonuca ulaşılmalıdır.

Öte yandan, AYM iptal kararından sonra ihdas edilen etkin pişmanlık uygulamasının vergi ceza sisteminde denkleştirme olanağı sağladığı düşünülebilir. Ancak etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması şartı koyulmuştur. Bu şart dolayısıyla iki yargı kolu arasında bağlantı kurulması yerine iki yargı kolunda aynı anda yargılama yapılma ihtimali kesilmiştir. Ayrıca şüpheli veya sanığın etkin pişmanlıktan yararlanmak istememesi halinde non bis in idem ilkesinin ihlâl edilmesi sorunu devam etmektedir.

Bu soruna çözüm olarak, kaçakçılık fiillerinin işlenmesi halinde kesilecek 3 kat vergi ziyayı cezasının adli para cezası olarak düzenlenmesi önerilmiştir⁸⁰⁷. Ancak, bu durumda verginin nasıl hesaplanacağı sorunu doğacaktır. Vergi idaresinde bu konuda donanımlı teknik elemanlar bulunmaktadır. Ancak ceza mahkemesinin vergi ziyayı doğru hesaplaması mümkün olmayabilir⁸⁰⁸; ayrıca dosyanın vergi ziyayı miktarının hesaplanması için bilirkişiye gönderilmesi, itiraz halinde tekrar gönderilmesi hem zaman hem de usul ekonomisi yönünden olumsuz sonuçlar doğuracaktır. Ayrıca vergi ziyayı miktarına bağlı adli para cezası uygulaması anayasa aykırılık sebebiyle mümkün değildir. Çünkü vergi ziyayı miktarı idare tarafından belirlenir, bu durum kanunilik ilkesine aykırıdır. Nitekim geçmiş dönemde AYM asgari ücrete bağlı olarak belirlenen cezayı anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir⁸⁰⁹.

Bir diğer çözüm önerisi ise, Finlandiya veya Almanya sistemi örnek alınarak vergi ceza sisteminin içtima kurallarına gerek olmayacak şekilde yeniden düzenlenmesidir⁸¹⁰. AİHM'in iptal kararı sonrasında Finlandiya'da vergi idaresi, ya idari ceza kesecek ya da suç duyurusunda bulunacak, suç duyurusunda bulunması halinde yalnızca vergi aslını tarh edebilecektir⁸¹¹. Almanya'da ise vergi suçları ve kabahatleri manevi unsur bakımından ayrılarak birinin oluşması halinde diğerinin varlığı engellenmiştir.

Bu konuda, kabahatler ve suçlar arasındaki unsur farklılık nedeniyle vergi suçunun oluştuğu her durumda vergi kabahatinin oluşmayabileceği; bu nedenle aynı anda para ve hapis cezası uygulamasının tek başına non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayacağı kanaatindeyiz. Ancak aynı fiille ikisinin de oluşması hâlinde, iki yargı kolunda farklı tespit yapılarak farklı sonuçlara varılması bu ilkenin ihlâline yol açacaktır. Dolayısıyla, mutlak bir etkileşim kurulmasından ziyade gerekli gördüğü durumlarda ceza mahkemesi vergi mahkemesinin önündeki davayı; vergi mahkemesi de ceza

⁸⁰⁷ Burhanettin Onur Kireçtepe ve Özgür Küçüktaşdemir, "A Brief Information about Harmonization of Tax Evasion Crime with Protocol No.7", *33th International Public Finance Conference Proceedings Book*, 8-12 Mayıs 2018, s. 83.

⁸⁰⁸ B. Bahçeci, *agm.*, s. 163.

⁸⁰⁹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s. 218.

⁸¹⁰ A. Rençber, 451-452.

⁸¹¹ A. Rençber, 45; B. Yaltı, *Glantz Kararı*, 88-89.

mahkemesinin önündeki davayı bekletici mesele yapabilmesi yönündeki görüşümüzü tekrarlıyoruz⁸¹².

4.2.4. Susma Hakkı

Sanığın susma ve kendini suçlamama hakkının kovuşturma evresinde de uygulanacağına şüphe yoktur. Dolayısıyla, bir suçtan yargılanan sanık, mahkeme tarafından kendisine yöneltilen soruları cevaplamayabilir, kendisinden istenen belgeleri vermek zorunda değildir ve kendi suçsuzluğunu ispat etmek zorunda değildir. Bu kapsamda sanığın kendi aleyhinde sunulan delillere cevap verme zorunluluğu da bulunmamaktadır. Bu durum, kendi mahkûmiyetine yardımcı olmama ve susma hakkının bir gereğidir⁸¹³.

Sanığın susma hakkının kovuşturma aşamasında korunmasının bir sonucu olarak, sanığın sırf susması sebebiyle mahkûmiyetine karar verilemeyecektir. Susma hakkını kullanan sanık hakkında sırf bu nedenle mahkûmiyet kararı verilemeyeceği gibi, sanığın susması takdirinde indirim sebebinin uygulanmaması veya alt sınırdan uzaklaşılması için de tek başına gerekçe olarak gösterilemez⁸¹⁴. Susma hakkının ve masumiyet karinesinin beraber uygulanmasının sonucu olarak sanık suçsuzluğu ispatlamayacak, iddia makamı sanığın suçlu olduğunu ispat edecektir.

Türkiye’de vergi suçlarının yargılanması bakımından susma hakkı soruşturma öncesi evrede uygulanmadığından, susma hakkının ihlâli neticesinde elde edilen bulgu ve bilgilerin kovuşturma aşamasında değerlendirilmesi ve hükme esas alınması söz konusu olmaktadır⁸¹⁵. AİHM de Saunders kararında bakanlık müfettişleri tarafından alınan ifadenin daha sonra ceza davasında kullanılamayacağı yönünde karar vermiştir⁸¹⁶.

⁸¹² Ayrıntılı bilgi için bkz: Başlık 3.1.2.7. Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi.

⁸¹³ Ş. Gözübüyük ve F. Gölcüklü, *age.*, s. 294.

⁸¹⁴ M. S. Ercan, *agm.*, 185; Ç. Kan, *agm.*, s. 163; S. Inceoğlu, *age.*, 161.

⁸¹⁵ G. Gümüşkaya, *age.*, s. 576.

⁸¹⁶ AİHM, IJL, GMR, AKP v. İngiltere (B. No: 29522/95, 30056/96 ve 30574/96, 19.09.2000) kararında da şirket satışıyla ilgili soruşturmada müfettişlere müeyyide tehdidi altında yapılan beyanların, bu olaya ait davada kullanılmasını ihlâl olarak kabul etmiştir. Ş. Gözübüyük ve F. Gölcüklü, *age.*, s. 294.

Ancak susma hakkının kullanılması, elbette sanık hakkında mahkûmiyet kararı verilemeyeceği veya alt sınırdan ceza verileceği gibi bir zorunluluk şeklinde yorumlanmamalıdır. Bu durumda, somut durumdaki deliller, sanık hakkında mahkûmiyet kararı vermek veya alt sınırdan uzaklaşılması için yeterli ise ve hâkimde bu yönde bir kanaat oluşmuşsa, bu karar verilmelidir. Hâkimin böyle bir hükmü kurması hâlinde gerekçenin detayı olması, sanığın bu konuda bilgilendirilmesi ve üst mahkeme tarafından incelenmesi gerekmektedir⁸¹⁷. AİHM de Murray kararında konuya yaklaşımını “mahkeme, olaya ilişkin tüm koşulların, özellikle ulusal mercilerin delilleri değerlendirirken sanığın sükûtuna tanıdığı ağırlığın, suskunluk anındaki somut durumun göz önünde tutulması gerekir. Somut olayda sanığın sükûtu suç sayılmış değildir ve kendisi yargılama boyunca konuşmamıştır. Kaldı ki bu durumdan sonuçlar çıkarma hususu ciddi güvence altındadır. Özellikle, suçlayıcı kanıtların, sanığın cevabını gerektirdiği durumlarda, yalnızca akliselimin emrettiği sonuçlar çıkarılmıştır. Yargılama sunulan suçluluk kanıtlarının ağırlığı göz önünde tutulduğunda sanığın suskunluğundan çıkarılan sonuç ne gayri adil ne de gayri makuldür.” şeklinde ifade etmiştir⁸¹⁸.

4.2.5. Kovuşturma Evresinde Masumiyet Karinesi

Masumiyet karinesi, suç isnadı ile başlayıp gerekçeli karar alınana kadar geçerli olduğundan, kovuşturma evresinde de uygulanmaktadır. Masumiyet karinesinin kovuşturma evresinde uygulanmakta olmasının ilk sonucu, mahkeme tarafından sanığın suçlu olduğu kabulü ile hareket edememesidir⁸¹⁹. Dolayısıyla mahkeme, dosya hakkındaki karar sürecine kadar sanığı suçlu gösterecek bir açıklama yapması veya karar vermesi masumiyet karinesini ihlâl edecektir.

⁸¹⁷ S. İnceoğlu, *age.*, s. 161.

⁸¹⁸ AİHM, John Murray v. İngiltere, B. No: 18731/91, 08.02.1996, p.44 ve son; Ş. Gözübüyük ve F. Gölcüklü, *age.*, s. 294.

⁸¹⁹ “6. maddenin 2. fıkrası, bir mahkemenin görevlerini yerine getirirken, sanığın suç teşkil eden fiili işlediği önyargısından hareket etmemelerini gerektirir; ispat yükü suçlayana aittir ve şüpheden sanık yararlanır. Buna ilaveten, sanığa kendi aleyhindeki kanıtların neler olduğunu –bunları göz önünde tutarak savunmasını hazırlaması olanağı temin etmek için- bildirmek ve suçluluk saptamasına dayanak olacak yeterli kanıtları sunmak savcıya düşer.” AİHM, Barbera, Messegue ve Jabardo v. İspanya, B. No: 10588/83, 10589/83, 10590/83, 13.06.1994, p. 77; Gözübüyük ve Gölcüklü, s.297.

Mahkemenin masumiyet karinesini gözetmesi, sanık aleyhine herhangi bir işlem yapılamayacağı yönünde geniş olarak yorumlanmamalıdır. Nitekim sanık hakkında tutuklama kararı verilmesi veya başka koruma tedbirlerine başvurulması masumiyet karinesini ihlâl etmemektedir. AİHM ve AYM de benzer yönde kararlar vermiştir⁸²⁰. Ancak bu kararlarda da belirtildiği üzere koruma tedbirlerinin orantısız ve ölçsüz uygulanması halinde bunlar tedbir olmaktan çıkıp cezalandırma aracına dönüşeceklerinden karinenin ihlâli sonucunu doğurabilecektir.

Masumiyet karinesi, vergi suçlarının yargılama süreci bakımından değerlendirildiğinde, bazı önemli durumlar dikkat çekmektedir. Bunlardan ilki, vergi kaçakçılığının yargılama süreci devam ederken vergi aslının ve idari vergi cezalarının tahsil edilmesinin masumiyet karinesini ihlâl edip etmediği yönündedir. AİHM’in Meidl kararında, başvuru tarafından karar kesinleşmeden vergiye ilişkin cezaların tahsil edilmesi suçsuzluk karinesini ihlâl ettiği iddia edilmiş; Mahkeme Sözleşme’nin vergi cezalarının erken tahsilini yasaklamadığını belirterek bu durumda idarenin tahsil yetkisini orantılı bir şekilde kullanması gerektiğini ifade etmiştir⁸²¹.

Bu bakımdan, etkin pişmanlık uygulamasının masumiyet karinesini zedeleyip zedelemeyeceği sorusu akla gelecektir. Nitekim kanunda etkin pişmanlıktan yararlanmak için en geç hüküm verilene kadar vergi aslının, gecikme faiz ve zamlarının tamamı ile vergi cezalarının yarısının ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda etkin pişmanlıktan ödeme yapan kişi, suçu işlediğini kabul etmiş sayılmalı mıdır? Bu konudaki kanaatimiz, etkin pişmanlıktan yararlanmak için ödeme yapılmasının kabul şeklinde yorumlanmamasıdır. Çünkü vergi suç ve cezalarındaki fiili durum göz önünde tutulduğunda, etkin pişmanlıktan yararlanan kişi hakkında mahkûmiyet kararı verilmesi halinde, diğer koşullar da mevcutsa HAGB kararı verilmesi ihtimali yüksektir. Bu durumda, kişi suç işlememiş olsa dahi fiilen hapis cezası çekme ihtimalini bertaraf etmek

⁸²⁰ “6. maddenin ceza başlığı altında ara kararlara uygulanamayacak mahiyette olduğu değerlendirildiğinde bir ceza yargılamasında mülke yönelik geçici önleyici elkoyma işlemi masumiyet karinesini ihlâl etmez” (Dassa Foundation v. Lihtenştayn; D. Vitkauskas ve G. Dikov, *age.*, s. 127.; Yaşar Kemal Gökçeli v. Türkiye, B. No: 27215/95 ve 36194/97, 4/3/2003, §§ 46-50; AYM, Murat Narman, B. No: 2012/1137, 2/7/2013, §§ 61- 62. Akif Yıldırım, *agm.*, s. 499.

⁸²¹ AİHM, Meidl/Avusturya, B. No: 33951/05, 15.09.2011, p. 118, kararın çevirisi için bkz: G. Gümüşkaya, *age.*, s. 569-574.

için etkin pişmanlıktan yararlanarak ödeme yapabilecektir. Öte yandan, bu ikrar anlamına gelse dahi ceza muhakemesinde sanığın ikrarı tek başına mahkûmiyet gerekçesi olarak kabul edilmemektedir⁸²². Masumiyet karinesinin ve şüpheden sanık yararlanır ilkesinin bir sonucu olarak, şüphe halinde sanık lehine yorum yapılmalıdır. Beraat kararı, HAGB kararına göre sanık lehine olduğundan etkin pişmanlıktan yararlanan kişi hakkında mahkeme delilleri değerlendirmeden doğrudan mahkûmiyet ve devamında HAGB kararı vermemeli, kanaati bu yönde ise beraat kararı vermelidir.

Masumiyet karinesinin gereklerinden biri de gerekçeli karar hakkının yerine getirilmesidir. Kararların gerekçesi, maddi gerçeğe hangi şekilde ulaşıldığını, suçun hangi şekilde ispat edildiğini ve delillerin nasıl yorumlandığını göstermektedir. Zira gerekçeli karar hakkının gereği gibi aleni ve adil bir şekilde yerine getirilmemesi durumunda işlendiği iddia edilen suçun şüpheden uzak bir şekilde ispat edilip edilmediği belirlenemeyecektir. Dolayısıyla masumiyet karinesinin hangi delillere dayanarak nasıl çürütüldüğü de belirsiz kalacaktır⁸²³. Bu bakımdan karar gerekçelerinin iyi yazılmaması, vergi suçu raporundaki veya bilirkişi raporundaki ifadelerin tekrar edilmesi, masumiyet karinesine aykırılık teşkil etmektedir.

Son olarak, beraat kararı sonrasında sanığa tazminat hakkı tanınması da masumiyet karinesi kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak, hakkında mahkûmiyet hükmü verilmemesi, sanık hakkında otomatik bir tazminat hakkı doğurmaz⁸²⁴. Masumiyet karinesini ihlâl eden husus, sanık hakkında hala şüphe olduğuna veya beraat

⁸²² “Sanık ikrarı da bir delildir. İkrar; aleyhe hukuksal sonuç doğuran bir olayı doğrulayan sanığın kabullenmesidir. İkrar, tek başına kesin kanıt kabul edilemez. Çünkü bir kimsenin çeşitli nedenlerle ikrarda bulunması olanaklıdır. Yargıç önünde yapılan ikrarın dahi bağlayıcı olabilmesi için başka yan kanıtlarla doğrulanması gerekir. İkrarını geri alan sanığın önceki soyut ikrarına dayanılarak hiçbir zaman mahkûmiyet kararı verilemez. İkrar olunan olay yargıç önünde yapıp, geri alınmayıp yan delillerle desteklendiğinde değerlidir. Başka bir ifade ile kanıtla doğrulananan ikrar değerlidir. Soyut ikrar tek başına yeterli olamaz.” Y. 6. CD., 2015/1932 E., 2018/1069 K., 13/02/2018 T. Sayılı kararı (<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, 03.08.2022)

⁸²³ E. Öz diler Küçük, *agm.*, s. 206.

⁸²⁴ AİHM, *Sekanina v. Avusturya*, B. No: 13126/87, 25.08.1993; A266-a, p. 22. Ş. Gözübüyük ve F. Gölcüklü, s. 297.

kararının delil yetersizliğinden verildiğine işaret edilerek tazminat taleplerinin reddedilmesidir⁸²⁵.

Vergi suçundan yapılan yargılama sonucunda beraat almış kişinin vergi kabahatinden kesilen cezalara karşı açtığı davanın reddedilmesi halinde masumiyet karinesinin ihlâl edilebilmesi mümkündür. Çünkü bu durum ceza mahkemenin suçun işlenmediği kanaatinde olmasına karşın kişinin vergi mahkemesi tarafından suçlanması sonucuna yol açmaktadır. Ancak, yukarıda belirtildiği üzere AİHM'in idare tarafından kesilen vergi cezalarında ölçülü olmak kaydıyla bazı karinelerin kabul edilmesinin masumiyet karinesini ihlâl etmeyeceği yönünde kararları uyarınca aynı fiilden yargılama yapılsa dahi vergi mahkemesi ve ceza mahkemesinin kararlarının farklı olması ihlâl olarak kabul edilmeyebilecektir. Burada değerlendirme yapılırken vergi mahkemesinin ret kararının gerekçesi her bir somut durum için ayrıca değerlendirilmelidir⁸²⁶.

⁸²⁵ “Ceza yargılaması sonucunda beraat eden sanığın tutukluluğuna ilişkin tazminat davası açması ve bu davanın, beraatın “yeterli delil” bulunmadığı için verildiği gerekçesiyle reddedilmesi halinde madde 6/2 hükmü ihlâl edilecektir. Yeterlilikten yoksun böylesi bir ifade başvurusunun masumiyeti üzerinde ciddi kuşku yaratacaktır” (Tendam v. İspanya, B. No: 52720/05, 13.07.2010, p. 35-41; D. Vitkauskas ve G. Dikov, *age.*, s. 124.)

⁸²⁶ Vergi ceza mahkemeleri arasındaki etkileşimin adil yargılanma hakkına etkisi üçüncü bölümde değerlendirildiğinden burada tekrar değerlendirilmemiştir. Bkz: başlık 3.1.2.7. Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi

SONUÇ

Vergi kanunları, toplumun bir arada yaşaması ve sosyal devletin üstlendiği fonksiyonları yerine getirebilmesi için gerekli ekonomik düzenin sağlanması ve korunmasını amaçlamaktadır. Bu bakımdan, vergi kanunlarını ağır şekilde ihlâl eden davranışların toplumun bir arada yaşama koşullarını zedelediği ve kamu düzenini bozduğu kabul edilmektedir.

Vergi suçları, Türkiye’de olduğu gibi dünyada da ekonomik suç kategorisi içinde sınıflandırılmaktadır. Vergi suçlarının ekonomik suç olarak kabulü, ekonomik suça ekonomik ceza tartışmalarını beraberinde getirmiştir. Ancak, uygulamada sıkça vergi suçu işlediği tespit edilen borca batık şirketler, paravan şirketler ve saman ortaklar yönünden tahsil kabiliyeti olmayan idari para cezası vergi suçlarının yalnızca para cezası ile cezalandırılması, cezadan beklenen ne önleyici ne de ıslah edici amaçları gerçekleştirecektir. Ayrıca, vergi kanunlarının basit şekilde ihlâl edildiği verginin zamanında ödenmemesi, beyannamenin süresinde verilmemesi gibi hafif hareketler hâlihazırda suç olarak değil, kabahat olarak kabul edilmekte ve yalnızca idari para cezası uygulanmaktadır. Ancak sahtecilik ve hileli hareketler yalnızca ekonomik zarar vermemekte, kamu düzenini de bozmaktadır. Buna ek olarak, vergi suçları yalnızca kaçakçılık suçlarından ibaret olmayıp mahremiyetin ihlâli gibi mükellefi koruyan suçlar da bulunmaktadır. Dolayısıyla, vergi kanunlarını ağır şekilde ihlâl eden hareketlerin suç olarak kabulü ve hakkında hapis cezası öngörülmesinde kamu yararı bulunmaktadır.

Bu tespitten sonra, çalışma kapsamında seçilen ülkelerde vergi suçlarının sistematik olarak düzenleniş biçimi ve vergi suçları için öngörülen cezaların neler olduğu sorusunun cevabı için, İngiltere, ABD, Almanya, Fransa, Rusya ve Çin’de vergi suçları araştırılmıştır. Bu araştırmanın sonucunda, seçilen ülkelerin tamamında vergi kanunlarına aykırı kabul edilen bazı davranışların suç olarak düzenlendiği ve hakkında hapis ve/veya adli para cezası öngörüldüğü anlaşılmıştır. Vergi suçlarının sistematik bakımdan düzenlenmesinde, Anglosakson ve Kıta Avrupası ülkeleri benzerlik göstermektedir. Yalnızca İngiltere’de vergi suçları hem vergi kanunlarında hem de genel ceza kanunlarında ve ayrıca teamül hukukunda dağınık bir şekilde düzenlenmektedir. İngiltere dışında, ABD, Almanya ve Fransa’da da vergi suçları vergi kanunlarında düzenlenmiştir.

Rusya ve Çin’de ise vergi suçları genel ceza kanununda düzenlenmektedir. Bu bakımdan, Rusya ve Çin diğer ülkelerden ayrılmakta olup kendi aralarında benzerlik göstermektedir.

Ancak, her ülkede vergi suçları için öngörülen cezaların farklı ağırlıkta olduğu görülmüştür. Bu farklılık, ülkelerin siyasi, ekonomik ve hukuki düzenleri arasındaki farklılıklardan ve tarihsel sebeplerden kaynaklanmaktadır. Ancak ülkelerdeki ekonomik ve siyasi düzene göre öngörülen hapis ve para cezası miktarı farklı olmakta ise de tüm ülkelerde hem hapis cezası hem de para cezası öngörülmektedir.

Seçilen ülkelerde vergi kaçakçılığı için öngörülen cezanın alt ve üst sınırları farklı şekilde belirlenmiştir. Hapis cezasının alt sınırı Türkiye’de 18 ay, Çin’de ise 3 yıl olarak belirlenmiştir. Türkiye dışındaki ülkelerde ise alt sınır belirtilmemiştir. Ayrıca Türkiye dışındaki ülkelerde hapis cezasına seçenek veya ek olarak adli para cezası da öngörüldüğünden, vergi suçları için hapis cezasına hükmedilmeden yalnızca adli para cezasına hükmedilmesi veya kısa süreli hapis cezası ile birlikte adli para cezasına hükmedilmesi de mümkündür. Seçilen ülkelerde vergi suçları için öngörülen en ağır cezalar şu şekildedir: İngiltere’de 7 yıla kadar hapis ve sınırsız para cezası; ABD’de 5 yıla kadar hapis ve gerçek kişiler için 100.000\$, şirketler için 500.000\$’a kadar para cezası, Almanya’da 10 yıla kadar hapis ve adli para cezası, Fransa’da 7 yıla kadar hapis ve 3.000.000\$’a kadar para cezası, Rusya’da 6 yıla kadar hapis ve 500.000 Rubleye kadar para cezası, Çin’de ise müsadere ve ölüm cezasıdır.

Vergi kaçakçılığına konu olan fiiller, ülkeden ülkeye farklılık gösterebilse de tüm ülkelerde ortak olan fiil hileli hareketlerle vergi ödememek ve sahte belge kullanmaktır. Ayrıca, İngiltere, Almanya, Rusya ve Çin’de öngörülen cezanın kaçırılan verginin miktarına göre kademeli olarak arttırıldığı görülmüştür. Öte yandan, çalışma kapsamında Almanya dışındaki tüm ülkelerde şirketlerin de suçun faili olarak kabul edildiği görülmektedir. Şirketlerin fail olarak suçlu bulunması halinde, haklarında adli para cezası, süreli olarak kamu yararına çalışma zorunluluğu ve faaliyetin süreli olarak durdurulması gibi seçenek yaptırımlar uygulanmaktadır.

Türkiye’de ise vergi suçları, VUK’ta düzenlenmiştir. Buna göre, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlâli ve mükelleflerin özel işini yapma vergi suçları olarak belirlenmiştir. Vergi kaçakçılığına konu olan fiiller ise VUK 369. maddesinde dört bent

halinde fiillerin tek tek sayılması şeklinde düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı için adli para cezası öngörülmemiş, doğrudan hapis cezası öngörülmüştür. Öngörülen hapis cezasının alt sınırı 18 ay, üst sınırı ise 8 yıl olarak belirlenmiştir. Belirtmek gerekir ki, suçun için öngörülen cezanın üst sınırı 5 iken 8/4/2022 tarih ve 7394 S.K. ile 8 yıla çıkarılmıştır. Diğer ülkeler ile kıyaslandığında, Türkiye’de vergi suçlarının üst sınırı, diğer ülkelerle uyumlu şekilde belirlenmiştir.

Yukarıda anılan kanun ile vergi suçlarında uygulanacak diğer bir yenilik ise etkin pişmanlık müessesesidir. Etkin pişmanlık uygulaması, ekonomik suça ekonomik ceza yaklaşımı bakımından olumlu sonuçlar doğuracaktır. Nitekim ödeme sonucunda hapis cezasının indirilmesi ve indirilen cezanın da HAGB sınırında kalması sebebiyle kişiler ödeme yolunu seçebilecek, böylece devletin nihai amacı olan verginin hazineye intikali gerçekleşmiş olacaktır.

Etkin pişmanlık uygulaması, çalışma kapsamındaki diğer ülkeler ile kıyaslandığında, benzer uygulamaların olduğu görülmüştür. İngiltere’de soruşturma evresinde Sözleşmeye Dayalı Açıklama Kolaylığı kabul edilmiştir. Buna göre, vergi idaresinin vergi kaçakçılığı işlendiğinden şüphe edildiğini mükellefe bildirmesi üzerine mükellef suçu kabul ederek idare ile yaptığı anlaşma çerçevesinde ödeme yaptığı takdirde hakkında cezai yaptırım uygulanmamaktadır. ABD’de ise yalnızca vergi suçları bakımından değil, tüm suçlar bakımından ceza pazarlığı uygulaması mevcuttur. Bu uygulama, duruşma başlamadan önce fail ve savcı arasında bir toplantı yapılarak faile suçu kabul ederek savcı ile anlaşması halinde daha az ceza alma imkânı sunulmaktadır. Almanya’da, bu şekilde bir uygulama yerine, Türkiye’deki pişmanlık ve ıslah uygulamasına benzer bir şekilde suçun idare tarafından öğrenilmesinden önce kişinin işlediği suçları bildirmesi ve 25.000 Euro’dan fazla vergi kaçırılması halinde kaçırılan verginin oranı olarak belirlenen tutarları ödemesi halinde ceza almayacağı düzenlenmiştir. Rusya ve Çin’de ise vergi suçu işleyen kişilerin vergi idaresinin hesapladığı miktarı ödeyerek kanunda öngörülen cezalardan kurtulabileceği düzenlenmiştir.

Görüldüğü üzere, çalışma kapsamında Fransa dışındaki ülkelerde vergi idaresi ile mükellefin anlaşması halinde öngörülen adli yaptırımların uygulanmaması veya indirimli

uygulanması mümkündür. Ekonomik suçta ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince vergi suçlarının tamamen adli yaptırım kapsamından çıkartılması yukarıda açıklandığı üzere kamu yararı bakımından mümkün olmadığından, ödeme yapılması koşulu ile cezada indirim yapılması yerinde bir düzenleme olmuştur.

Ancak düzenleme ile ortaya çıkması muhtemel bazı sakıncalar mevcuttur. Kanun koyucu, bu uygulamadan derdest davası olanlar ile cezası infaz edilmekte olan kişilerin de etkin pişmanlıktan yararlanacağını söylemiştir. Bu durum, hakkında kesin hüküm olan ve henüz kesin hüküm verilmemiş, dolayısıyla beraat etme ihtimali olan kişilerin aynı oranda indirimden yararlanması adaletli olmamıştır. İkinci olarak, kanunun yürürlük tarihinde dosyası soruşturma evresinde olanlar için ayrı bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durum soruşturma evresinde dosyası olanların VUK 359 mu VUK Geçici 34. maddeden mi yararlanacağını belirsiz bırakmıştır. Bu nedenle, bu kişilerin her soruşturma aşamasında ödeme yapmadan kovuşturma aşamasını beklemesi ve soruşturma sonucu kararı ile kovuşturmada ceza alma ihtimalini hesaplayarak karar verebilmeleri mümkündür.

Etkin pişmanlık uygulamasında tespit edilen bir diğer tereddüt ise borcun yapılandırılmış olması veya kanunun yazdığı hüküm dışında vergi idaresi ile taksitlendirme anlaşması yapılarak ödemeye karar verilmiş olması hâlidir. Böyle bir durumda, kanunen mahkemenin yapılandırmayı veya anlaşmayı kabul etme zorunluluğu bulunmamaktadır; dolayısıyla yalnızca tek seferde ödeme yapan mükelleflerin anlaşmadan faydalanması şeklinde yorum yapılabilir. Ancak lehe yorum gereği ve vergi mevzuatı ile ceza mevzuatının bir bütün olarak yorumlanıp köprü kurulmasını sağlamak adına mahkemelerin anlaşmaları kabul etmesi gerektiği görüşüdeyiz.

Vergi kanunlarının ceza kanunları ile olan ilişkisi, yalnızca maddi hukuk yönünden değil, usul hukuku yönünden de önemlidir. Çünkü vergi hukukunda ‘suç’ olgusunun kabulünün en önemli sonuçlarından biri, vergi suçlarının yargılama usulünün diğer vergi ile ilgili uyuşmazlıklardan ayrılarak vergi yargılama usulüne değil, ceza yargılama usulüne tabi olmasına yol açmasıdır. Bu bakımdan, vergi kanunlarının ceza kanunları ile ilişkisini, ceza usul kanunlarını da içine alacak şekilde geniş yorumlamak gereklidir. Bu bakımdan, TCK ve CMK’nın genel ilkeleri vergi suçları bakımından da

uygulanacaktır. Ancak VUK'ta özel hüküm öngörölmüş olması hâlinde ise özel normun önceliği kuralı gereğince VUK hükümleri uygulanmaktadır. Bu yorumun sınırını ise temel ceza yargılaması ilkeleri ve adil yargılanma hakkı belirlemektedir. Dolayısıyla temel ilkelerin özel kanun hükümleri ile aşılarak hakkın özüne zarar verilmesi mümkün değildir.

Vergi suçlarının ceza yargılaması usulüne tabi olmasının en önemli sonucu ise yargılamanın yürüyüşü bakımından ceza muhakemesi kanunlarının uygulanmasıdır. Bu bakımdan, vergi suçlarının yargılama süreci, ceza muhakemesi kanunu hükümlerine uygun olarak soruşturma ve kovuşturma evrelerinden oluşmaktadır. Buna göre, vergi suçu şüphesinin yetkili makamlar tarafından öğrenilmesi ile soruşturma evresi başlamaktadır. Vergi suçları, soruşturma evresinin başlangıcı bakımından diğer suçlardan farklılık göstermektedir. Bunun nedeni, vergi suçlarının çoğu kez polis veya savcı tarafından değil, vergi idaresi tarafından tespit edilmiş olmasıdır. Ancak vergi idaresine tanınan soruşturma yetkilerinin, çalışma kapsamında ele alınan her bir ülkede farklı şekilde belirlendiği tespit edilmiştir. Ancak seçilen ülkelerin hiçbirinde vergi suçlarının soruşturması yalnızca vergi idaresine bırakılmamıştır, kolluk görevlileri ve savcılığın da soruşturma yetkisi bulunmaktadır.

İngiltere ve ABD'de vergi idaresinin soruşturma yetkileri geniş şekilde belirlenmiştir. Arama, tutuklama, mülk araştırması yapma, çok ciddi suçlarda iletişimin dinlenmesi, takip ve gözetleme gibi tedbirlerin kullanılması mümkündür. Ancak bu yetkinin kullanılması sırasında ölçülü ve haklara saygılı davranma yükümlülüğu getirilmiştir. Ayrıca, soruşturmanın devamında kamu davasının açılıp açılmayacağı kararı İngiltere'de savcı tarafından, ABD'de ise büyük jüri tarafından verilmektedir. Alman vergi idaresinin de soruşturma yetkileri geniş şekilde belirlenmiştir. Bu bakımdan, gelir idaresi savcının yetkilerini kullanarak soruşturmayı yürütebilmektedir. Ancak yakalama kararı verilmesi ile bu yetki savcıya geçmektedir.

Bu bakımdan çalışmada ele alınan ülkelerde vergi suçlarının soruşturma evresi yönünden toplu bir değerlendirme yapıldığında, İngiltere, ABD ve Almanya'da soruşturma yetkilerinin Türkiye ve Fransa'ya göre daha geniş belirlendiği görölmektedir. Ancak Fransa'da vergi idaresinin soruşturma yetkilerinin daha kısıtlı tutulmasının sebebi,

adli vergi suçlarını soruşturmakla görevli özel yetkili mali savcı ve vergi polisi bulunmasıdır. Rusya ve Çin’de ise vergi suçlarının sistematik düzenleniş şekline uygun biçimde, vergi idaresine soruşturma yetkisi tanınmamış; soruşturma yetkisi savcı ve kolluk birimlerine verilmiştir.

Bu bakımdan hukuk sistemi ve vergi suçlarının düzenleniş şekli bakımından, Türkiye’deki sistemin Almanya ve Fransa ile daha yakın olduğu belirlenmektedir. Ancak, Türkiye’de vergi idarelerine tanınan soruşturma yetkilerinin çok kısıtlı olduğu görülmektedir. Her ne kadar vergi idaresinin kolluk kuvvetleri ile işbirliği içinde soruşturma yürütmesi mümkünse de uygulamada vergi müfettişleri vergi soruşturmalarında zorluk yaşamaktadır. Ayrıca, resmi soruşturmanın başlamamış olması nedeniyle mükellefler şüpheli haklarından faydalanamamaktadır. Tüm bu nedenlerle, çalışmada ve aşağıda detaylı açıklandığı üzere vergi incelemesinden ayrı bir kaçakçılık incelemesi önerilmektedir.

Türkiye’de de vergi suçlarının çoğu kez vergi idaresi tarafından tespit edildiği görülmektedir. Vergi idaresinin vergi suçlarını tespit etme yöntemleri, aynı zamanda vergi denetim yollarıdır. Bu bakımdan yalnızca vergisel arama vergi suçlarına özgü bir denetim yolu olup diğer denetim yolları olan yoklama, inceleme ve bilgi toplama vergi aslı, vergi kabahati ve vergi suçlarının tümünün tespiti için kullanılmaktadır.

Vergi denetim yollarının vergi suçları özelinde yorumlanmasının bir sonucu olarak, vergi idaresi vergi suçuna ilişkin delilleri tespit etmekte ve raporları ile yorumlamaktadır. Bu bakımdan vergi denetim işlemlerinin vergi suçları bakımından kolluk işlemleri görünümü kazandığı sonucuna ulaşılmıştır. Verginin teknik ve uzmanlık gerektiren bir mesele olmasının zorunlu bir sonucu olarak gerçekleşen bu durum, açıkça CMK 2. maddesi anlamında suç şüphesinin yetkili makamlar tarafından öğrenilmesi olarak kabul edilmemiştir. Ancak, vergi idaresi tarafından suç şüphesinin öğrenilmesi ile birlikte bunun mükellefe bildirilmesi ve soruşturma evresinin başladığının kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu gerekliliğin vurgulanmasıyla birlikte, pozitif hukuktaki sonucu esas alarak, vergi idaresinin denetim yolları vergi suçları bakımından soruşturmaya hazırlık işlemleri olarak nitelendirilmiş ve değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmede, denetim yolları

sırasında elkoyma yetkisinin bazı durumlarda temel hak ve özgürlükleri ihlâl ettiği tespit edilmiştir. Bu tespitlerden ilki, yoklama sırasında memurlara verilen elkoyma yetkisine ilişkindir. VUK 127. maddesinde verilen bu yetkinin CMK 123. maddesindeki elkoyma hükümleri ile çeliştiği, ceza yargılamasında kullanılması mümkün olan delillere hâkim kararı olmadan elkoyulmasının ve bu yetki karşısında mükellefe itiraz hakkı tanınmaması ve usul güvencelerinin sağlanmamasının orantısızlık sonucuna yol açtığı değerlendirilmektedir. Elkoyma işleminin hâkim kararına bağlanması veya elkoyma işleminden sonra mükellefe itiraz hakkı tanınması ile bu sorun çözülebilecektir.

İkinci tespit ise vergi incelemesi sırasında imzadan imtina etme sebebiyle inceleme elemanlarına verilen elkoyma yetkisidir. Elkoyma yetkisi, özel hayatın ihlâli niteliğinde bir tedbir olduğundan yalnızca Anayasanın 141. maddesinde yer alan sebeplerle kısıtlanabilmesi mümkündür. İmzadan imtina ise maddede yer alan sebeplerden hiçbiri ile bağdaşmadığından, VUK 141. maddesinde düzenlenen bu yetkinin özel hayatın gizliliğinin ihlâline yol açtığı tespit edilmiştir.

Vergi incelemesinde VUK hükümlerine uyulmaması, vergi incelemesini hukuka aykırı hale getirmektedir. Bu durumda, hukuka aykırı şekilde elde edilen delillerin hükme esas alınamamaktadır. Yargıtay, incelemenin işyerinde ve resmi çalışma saatlerinde yapılması kuralının kanunda yer alan istisnaları dışında uygulanması halinde defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşmadığı yönünde kararlar vermekte idi. Ancak 14.10.2021 Tarih ve 7338 S.K. ile incelemenin kanuni usul ve esasları değişmiştir. Bu nedenle, bu tarihten önce yapılan incelemeler bakımından Yargıtay'ın önceki içtihadını devam ettireceğini düşünmekle beraber, bu tarihten sonra yapılan incelemelerde yeni içtihat oluşacaktır. Özellikle, mükellefin incelemenin işyerinde yapılmasını talep etme hakkını kullanması ve idarenin bu talebi kabul etmemesi halinde doğacak uyuşmazlıklar bakımından Bakanlık tarafından yapılacak iç düzenlemelere ve içtihatlarla ihtiyaç duyulmaktadır.

Vergi incelemesi sırasında suç tespit edilmesi halinde, savunma hakkının yerine getirilmesi bakımından vergi inceleme raporu ve vergi suçu raporuna konu olan tutanak ve tespitlerin bir örneğinin mükellefe bırakılması veya mükellefe yahut vekiline dosyaları inceleme imkânı sağlanmalıdır. Zira mükellefin vergi inceleme ve vergi suçu raporuna

dayanak belgeleri incelemesi, savunma hakkının gereği gibi kullanılabilmesi bakımından önem arz etmektedir. Vergi idaresi tarafından böyle bir hak verilmemiş olması hâlinde, dosya mahkemeye intikal ettiğinde mahkeme tarafından dayanak belgelerin istenerek sanığın incelemesine imkân tanınması halinde, soruşturmaya hazırlık aşamasındaki bu aykırılık giderilmiş olacaktır. Ayrıca, savunma hakkının kullanılmasını temin etmek ve gereksiz uyuşmazlıklarının önüne geçilebilmesi için mükellefe vergi inceleme ve vergi suçu raporlarına itiraz etme hakkı tanınması gerektiği kanaatindeyiz.

Vergisel arama, vergi kaçakçılığı suçuna özgü bir adli arama yürü olarak kabul edilmektedir. Vergisel arama, CMK'da düzenlenen arama hükümlerinden farklı olarak yalnızca vergi kaçakçılığı suçları için, yalnızca incelemeye yetkili kişiler tarafından ve yalnızca vergiyle ilgili defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılabilmektedir. Ayrıca, Yargıtay gecikmesinde sakınca bulunan hallerde hâkim kararı olmaksızın vergisel arama yapılmasını kabul etmemektedir. Bu halde arama işlemi hukuka aykırı kabul edilerek arama sırasında elde edilen suç delilleri hukuka aykırı delil haline geldiğinden hükme esas alınamamaktadır.

Elektronik kayıtlarda gerçekleştirilecek arama ise VUK'ta açıkça düzenlenmemiştir. Ancak arama hükümlerinde boşluk olması hâlinde CMK'nın arama ile ilgili hükümlerinin uygulanacağını düzenleyen hüküm ile vergiyle ilgili defter, belge ve kayıtlara ilişkin düzenlemelerin elektronik defter, belge ve kayıtlar için de geçerli olduğu şeklindeki hüküm birlikte yorumlandığında, elektronik kayıtlar bakımından yapılan atıf, CMK'nın genel arama hükümlerini düzenleyen 119. maddesi yerine bilgisayar ve bilgisayar kütüklerinde arama hükümlerini düzenleyen 134. maddesine yapılmış sayılmalıdır.

Arama sırasında elkonulan belgelerin sahibine iadesi için idareye 3 aylık süre verilmiştir. 3 aylık sürenin uzatılması hâkim kararı ile mümkündür. VUK 145. maddesinin son fıkrasında suç delili teşkil etmeyen belgelerin sahibine tutanakla teslim edileceği düzenlenmiştir. Bu hükmün mefhumu muhalifinden suç delili teşkil eden belgelerin teslim edilmeyeceği sonucu çıkmaktadır. Bu durum hâkimin uzatma kararını reddetmesine rağmen idarenin el koyduğu belgeleri teslim etmemesi sonucuna yola açacaktır. Bu hükmün Anayasa ve CMK hükümlerine aykırı olduğu düşünülmektedir. 3

aylık sürenin bitiminde elkoymanın devamı için hâkim kararı aranmalıdır. Belgelerine elkonulan kişi de CMK 127/4 hükmü gereği sulh ceza hâkimliğine başvuru yaparak elkonulan defter ve belgelerin iadesini talep edebilecektir.

Bilgi toplama ise idarenin mükelleflerin beyan ettikleri bilgileri üçüncü kişilerden sorarak doğrulama yöntemidir. İdarenin ihtiyaç duyduğu bilgileri toplayabilmesi için, VUK 148. maddesi ile üçüncü kişilere idare tarafından talep edilen bilgilerin verilmesi zorunluluğu tanınmıştır. Ancak, vergi suçu şüphesinin mevcut olduğu durumlarda, susma ve kendini suçlamama hakkı gereğince CMK 45. maddesinde sayılan kişilerin de bilgi vermekle yükümlü olmayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi idaresi dışında, adli kolluk ve MASAK da vergi suçlarının tespitinde rol almaktadır. Ayrıca, bir başka suçla ilgili olarak yürütülen soruşturma sırasında da vergi kaçakçılığı suçundan şüphelenilmesi mümkündür. Ancak bu durumda VUK 367. maddesi gereğince vergi kaçakçılığı suçunu öğrenen savcının durumu hemen ilgili vergi dairesine bildireceği ve inceleme talep edeceği düzenlenmiştir.

Bu bakımdan, vergi suçu nasıl tespit edilirse edilsin, vergi dairesinin bir mütalaa vermesi zorunlu tutulmuştur. Dolayısıyla vergi dairesi gerek kendi tespit ederek vergi suçu raporu ile sonuçlandırdığı durumda, gerekse savcının talebi üzerine başlatılan incelemede suç tespit ettiği durumda, mütalaa vermelidir. Mütalaa, vergi kaçakçılığı suçunda kovuşturma şartı olarak düzenlendiğinden, mütalaa olmaksızın kovuşturma yapılması veya kovuşturma başlamış ise devam edilmesi mümkün değildir. Ancak mütalaa şartı ile ilgili uygulamada ve teoride süren tartışmaların yanı sıra güncel mevzuat değişiklikleri, mütalaaı vergi yargılaması sürecindeki önemli noktalardan biri halinde getirmiştir.

Mütalaa konusunda, önce 29/04/2021 Tarihinde değişiklik yapılmış ve yine aynı kanunla VUK 359. maddesine (ç) bendi olarak eklenen ödeme kaydedici cihazlara müdahale suçu bakımından incelemenin tamamlanması beklenmeden mütalaa verileceği düzenlenmiştir. Daha sonra 08/04/2022 Tarihinde yapılan değişiklikle, iştirak hâlinde işlenen suçlarda iştirak eden için mütalaa aranmadan kamu davasının açılacağı düzenlenmiştir. Bu değişiklikler sonrasında mütalaa şartının detaylı arandığı durumda aynı kişi için yargılama sırasında farklı fiilin işlendiğinin anlaşılması halinde tekrar

mütalaa alınacak, ancak iştirak eden için hiç mütalaa düzenlenmeden yargılama yapılabilecektir. Ya da sahte belge düzenleyen mükellefin aynı zamanda sahte belge kullandığı da ortaya çıkarsa tekrar mütalaa alınacak, ancak sahte belge düzenleyen mükellefin ödeme kaydedici cihazlara müdahale ettiği ortaya çıkarsa incelemeye dayanmayan mütalaa ile dava açılabilir. Bu nedenle, bu değişiklikler sonrasında Yargıtay'ın mütalaa konusundaki yerleşik içtihatlarının da değişmesi ve mütalaa konusunda hâkimin takdir yetkisinin genişletileceği beklenmektedir. Aksi durumda, 367. maddeye tekrar eklenmesi yapılarak yargılama sırasında 359. maddedeki diğer fiillerin işlendiğinin ortaya çıkması halinde tekrar mütalaa şartı aranmaması yönünde değişiklik yapılması gerekecektir.

Bu konudaki sorunların önüne geçeceğimizi düşündüğümüz kapsamlı öneri ise kaçakçılık incelemesinin vergi incelemesinden ayrılması gerektiği yönündedir. Kaçakçılık incelemesinin vergi incelemesinden ayrılarak yalnızca suçlarla sınırlı olarak tamamlanması halinde ilk fayda, mütalaanın daha kısa sürede verilmesi mümkün olmasıdır. Ayrıca, vergi denetim elemanlarına tanınan soruşturma yetkilerinin çok sınırlı olması nedeniyle yetkilerin genişletilerek vergi suçlarının tespitinde yaşanan sorunların çözülmesi mümkündür. Böylece, suç şüphesinin öğrenilmesi ile kaçakçılık incelemesi başlatılarak mükellefe bu durum bildirilebilir ve mükellefin şüpheli haklarından yararlanması mümkün olabilecektir. Sonuç olarak, mevcut haliyle verilen yetkilerin CMK ve Anayasadaki temel haklarla çatışma halinde olmasının önüne geçilebilecek ve vergi suçlarının soruşturma sürecinde yaşanabilecek hak ihlalleri bakımından kişilere güvence sağlanabilecektir.

Mütalaa şartı ile ilgili tespit edilen bir diğer sorun ise savcının mütalaanın olumlu sonucu ile bağlı olmamasına rağmen olumsuz sonuç ile bağlı olmasıdır. Bu konuda, vergi idaresinin olumlu mütalaa vermesi halinde savcı bunla bağlı olmadığından kovuşturmayaya yer olmadığına karar verebilir, vergi idaresinin bu karara itiraz hakkı da düzenlenmiştir. Ancak, olumsuz mütalaa verilmesi halinde savcının karara itiraz hakkı kanunda düzenlenmemiştir. Öğretide bu durumda savcının Hazine ve Maliye Bakanlığı'na itiraz ederek tekrar inceleme talep edebileceği ifade edilmiştir. Ancak yargı savcının işletebileceği itiraz yolunun kanunda düzenlenmesi ve nihai kararın bir yargı makamı tarafından verilmesi gereklidir. Bu konuda öneri olarak, 4483 S. Memurlar ve Diğer

Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümleri örnek alınarak, itiraz ve nihai karar mercii olarak itiraz eden savcının görev yaptığı yargı yerinin bağlı bulunduğu Bölge Adliye Mahkemesi'nin vergi suçlarını istinaf yoluyla inceleyen dairesi veya Yargıtay'ın 11. Ceza Dairesi'nin belirlenmesi önerilmiştir.

Mütalaa, yalnızca vergi kaçakçılığı suçu için öngörölmüş bir şart olduğundan vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarında mütalaa aranmamaktadır. Bu suçlar, TCK'ya atıf yapılarak düzenlendiğinden ve soruşturma evresinde VUK'ta özel hüküm bulunmadığından doğrudan CMK hükümleri uygulanacaktır. Savcının soruşturma evresinde topladığı delillerin yeterli şüphe oluşturması halinde savcı iddianame düzenleyerek kamu davasını açmaktadır. İddianamenin kabulü ile soruşturma evresi sona ererek kovuşturma evresi başlamaktadır.

Vergi suçlarının kovuşturma evresi, usul kuralları yönünden ceza muhakemesi kanunlarına göre yürütölmektedir. Çalışma kapsamında araştırılan tüm ölkelerde de, hukuki, siyasal ve ekonomik düzenlerinin farklı olmasına karşın vergi suçlarında kovuşturmanın ceza mahkemeleri tarafından ceza yargılaması usulüne göre yürütöldüğü görölmüştür. Vergi suçlarının kovuşturma evresinde ceza mahkemeleri görevli olsa da her ölkenin ceza yargılaması sürecinin kendine özgü olduğu ve ölkeler arasında birtakım benzerlikler ve farklılıklar olduğu değerlendirilmiştir.

Anglosakson hukuk sistemine sahip İngiltere ve ABD'de, duruşmadan önce sanığın suçu kabul etmesi mümkündür, bu bakımdan Kıta Avrupası ölkelerinde, ceza yargılamasında maddi gerçeğin araştırılması ilkesinin daha katı şekilde uygulandığı görölmüştür. Öte yandan, İngiltere'de hafif suçlar için jürisiz yargılama yapıldığı; ABD'de ise böyle bir ayırım gözetilmeden ceza yargılamasının jüri ile yapıldığı tespit edilmiştir. Fransa ise Kıta Avrupası hukuk sistemini benimsemiş olmasına rağmen 10 yıldan fazla hapis cezası gerektiren suçların yargılaması jüri ile yapılmakta; ancak vergi suçları bu kapsamda olmadığından jürisiz yargılanmaktadır. Kendine özgü hukuk sistemi olan Rusya'da ise yargılamanın jüri ile yapılması, sanığın talebine bağlanmıştır. Almanya, Çin ve Türkiye'de yapılan ceza yargılamalarında ise jüri sistemi uygulanmamaktadır. Son olarak, tüm ölkelerde vergi idaresinin ceza yargısına

katıldıkları, sanık ve tanıklara soru sorma, karar hakkında kanun yollarına başvurma gibi katılan haklarına sahip oldukları tespit edilmiştir.

Türkiye’de vergi suçlarında kovuşturma ilkesi, devreler bazında ve daha detaylı şekilde ve Yargıtay kararları dikkate alınarak irdelenmiştir. Bu inceleme sonucunda, Yargıtay’ın vergi kaçakçılığı suçunda bozma sebebi olarak mütalaa şartında eksiklik ve eksik araştırma ve inceleme ile hüküm kurulması sebeplerinin öne çıktığı görülmüştür. Bu bakımdan, her bir vergi suçu bakımından duruşmada tartışılması gereken önemli deliller, Yargıtay kararları ışığında belirlenerek değerlendirilmiştir.

Duruşmada delillerin tartışılmasının ardından, hâkim, esas hakkında edindiği kanaat doğrultusunda hüküm verecektir. Vergi suçlarında hüküm verilirken, suçun unsurları bakımından VUK hükümleri, usulü açısından ise VUK’un özel hükümleri ile CMK hükümleri bir bütün olarak değerlendirilerek sonuca ulaşılmaktadır. VUK 359. maddesinde yapılan değişiklik sonrasında, özellikle mahkûmiyet hükmü verilmesi halinde ceza süresinin belirlenmesi konusunun detaylı şekilde incelenmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Vergi suçlarında 7394 S.K. sonrasında yapılan değişiklikler ile yukarıda açıklandığı üzere etkin pişmanlıktan yararlanan mükellefin cezasında indirim yapılacaktır. Anılan kanun ile getirilen önemli bir değişiklik de vergi suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasının hükme bağlanması olmuştur. Değişiklik öncesinde, Yargıtay içtihatları gereği her bir takvim yılı suç sayısının belirlenmesinde esas alınmakta idi. Değişiklik sonrasında ise ceza hukukunun genel ilkelerine uygun şekilde takvim yılı değil, suç işleme kararının icrası dikkate alınacaktır. Bu durumda birden fazla takvim yılına yayılsa dahi tek suç olarak değerlendirmek mümkün olacaktır.

Tek suç işleme kararındaki ölçütlerin belirlenmesinde, birden fazla firma ile sahte belge ilişkisi kurulması, suçun birden fazla çeşitteki fiille işlenmesi, birden fazla firmada yetkili kişi olarak işlenmesi gibi durumlarda nasıl yorumlanacağı konusunda tartışmalar bulunmaktadır. Ancak, yine ceza hukukunun genel ilkelerinden yola çıkarak, tek ve matematiksel bir ölçüt belirlenmesi yerine hâkimin takdir yetkisi dâhilinde her bir olayın somut özellikleri dikkate alınarak ayrı değerlendirilmesi kanaatindeyiz.

Mahkûmiyet sürelerinin belirlenmesi konusunda ise vergi ziyasının doğmaması indirimi ile VUK 360. maddesinde yer alan suçun işlenmesinde menfaatin olmaması halinde uygulanacak indirimin aynı anda uygulanmasında bir engel olmadığı görüşündeyiz. Bu durumda, fiili olarak vergi cezaları için uygulanacak asgari hapis cezasının süresi 4,5 ay olarak tespit edilmiştir. Bunun dışında da 359/b bendi için 1 veya 1 yıl 4 ay; c ve ç bentleri için 1,5 veya 2 yıl süreli hapis cezası verilmesi mümkündür. Bu durumda, cezaların genellikle alt sınırdan tayin edildiği de göz önüne alınacak olursa, verilen vergi kaçakçılığı suçlarında erteleme ve HAGB kararları ile daha sık karşılaşılacağı düşünülmektedir.

Yine kanun değişikliği sonrasında özellikle sanığa üst sınırdan ceza verilecek olması halinde, yeni kanunda üst sınırın 5 yıldan 8 yıla çıkarılmış olmasına karşın zincirleme suç ve etkin pişmanlık gibi lehe uygulamaları içermesi karşısında hangi kanunun uygulanacağı sorusunun cevabı araştırılmıştır. Bu araştırma neticesinde, farklı kanunlarının lehe hükümlerinin çekilerek uygulanmasının mümkün olmadığı görülmüştür. Böyle bir durumda önce, eski kanunun hükümleri bir bütün olarak uygulanması ile ceza belirlenmesi; ardından yeni kanunun hükümleri bir bütün olarak uygulanarak ceza belirlenmesi ve bu ikisinden hangisi daha lehe ise o kanun hükümleri bir bütün olarak uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

7394 S.K. ile yapılan değişikliklerin bir başka önemli sonucu da suçun üst sınırının arttırılması ile birlikte dava ve ceza zamanaşımı sürelerinin uzamasıdır. Buna göre dava zamanaşımı süresi 359/a bendi dışındaki suçlar için 8 yıldan 15 yıla; ceza zamanaşımı ise 10 yıldan 20 yıla uzamıştır. Bu değişikliğin yanı sıra, çalışmada öğretilen zamanaşımı ile ilgili tartışmalı olan hususlar tespit edilerek görüşlerimize yer verilmiştir. Yargıtay'ın sahte belge kullanma suçu için beyanname verme süresini esas alması farklı vergiler için farklı hukuki sonuçlara yol açtığından adaletsizliğe sebep olmaktadır. Ayrıca beyanname verme süresinin idare tarafından belirlenebilmesi suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu konuda, ceza hukukunun genel ilkeleri uyarınca fiilin tamamlanması ile suçun işlenmiş kabul edilmesi gerektiği görüşünü paylaşmaktayız.

Değişiklik sonrasında zamanaşımı süreleri bakımından sorunlara yol açabilecek bir diğer husus ise ceza hukuku bakımından zamanaşımı süresinin uzamasına karşın vergi hukuku bakımından aynı kalması olmuştur. Güncel durumda, tarh zamanaşımı 5 yıl iken suçlarda dava zamanaşımı 15 yıldır. Bu durumda vergi borcu zamanaşımına uğramış iken vergi suçundan yargılama yapılması durumunu ortaya çıkaracaktır. Böyle bir durumda, sanık hakkında tarh edilecek vergi ve cezanın bulunmaması nedeniyle yarı oranda indirim yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Mahkeme tarafından hüküm verildikten sonra, CMK genel hükümlerine göre başvuru yapılması mümkündür. Kanun yolları bakımından yapılan değerlendirmede ise vergi suçları özelinde yapılan tespit sanık ve savcının yanı sıra vergi idaresinin de kanun yollarına başvurabileceğidir. Ayrıca, vergi kaçakçılığı suçlarında ceza sınırlarının değişmesinin olağan kanun yollarına etkisi incelenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarında verilen hükümler hakkında istinaf kanun yoluna başvuru yapılmasının mümkün olduğu; temyiz başvurusunda ise 359/a bendinde üst sınır 5 yıl olduğundan bu fıkradan verilecek pek çok hükmün temyiz edilemeyeceği; 359/b/c/ç bentlerinde ise yalnızca 5 yılı aşan mahkûmiyet hükümlerinin temyiz edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Kanun yolları incelemesi CMK ve Teşkilat kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilmekte ve kanunda öngörülen olağan kanun yollarının tükenmesi ile birlikte hüküm kesinleşmekte ve ceza yargılaması süreci sona ermektedir.

Görüldüğü üzere, vergi suçlarının yargılanması klasik bir ceza yargılaması sürecinin usul özelliklerine tabidir. Bu nedenle, yargılamanın genel ceza hukuku ilkelerine ve şüpheli/sanık haklarına uygun olarak yürütülmesi oldukça önem arz etmektedir. Yargılama sürecinde ceza hukukunun temel ilkelerinin ihlâl edilmesi veya adil yargılanma hakkının kısıtlanması hâlinde AİHM mahkemesine başvuruda bulunulması mümkündür. AİHM tarafından, AİHS ve ek protokollerine uygun bir yargılama yapıp yapılmadığı değerlendirilmektedir. Bu konuda özellikle AİHS 6. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı, temel yargılama ilkeleri bakımından değerlendirilmektedir. Bu bakımdan, çalışmanın son bölümünde vergi suçlarının yargılama süreci bakımından incelenmesi gereken ilkeler belirlenerek AİHM içtihatları ışığında incelenmiştir.

Son bölümde özellikle vergi denetimi ve suç isnadı bakımından ikinci bölümde de yapılan tartışmalar, AİHM kararları çerçevesinde değerlendirilmiş ve AİHM'in adil yargılanma hakkının soruşturma evresinde de uygulanması gerektiği yönünde pek çok kararının olduğu, hatta soruşturma öncesinde suç isnadı ile şüphelinin hakkın korunmasından yararlanmaya başlayacağını ifade ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca OECD tarafından vergi suçları ile mücadelede 10 temel ilke kapsamında da şüpheli haklarının soruşturmayı yürüten birim tarafından dikkate alınması ilkelerden biri olarak belirlenmiştir. Bu sebeplerle, soruşturma ve kovuşturma evresi bakımından çeşitli ilkeler ayrı değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Soruşturma evresinde, silahların eşitliği, susma hakkı, masumiyet karinesi, yazılılık ilkesi ve gizlilik ilkeleri, kovuşturma evresinde ise çelişmeli yargı, sözlü yargılama, non bis in idem, susma hakkı ve masumiyet karinesi değerlendirilmiştir.

Yapılan değerlendirme sonucunda vergi suçlarının soruşturma öncesi evresinde vergi denetimi sırasında suç şüphesinin öğrenilmesine rağmen kişinin şüpheli haklarından faydalanamaması yönünden adil yargılanma hakkının ihlâline neden olan uygulamaların varlığı tespit edilmiştir. Mütalaanın savcılığa verilene kadar mükellefin sürecin dışında tutulmasının silahların eşitliği ilkesini zedelediği, bu ihlâlin kovuşturma evresinde giderilmesi mümkünse de savunma hakkının gereği gibi kullanılabilmesi için mükellefe Rapor Değerlendirme Komisyonu'na itiraz ve savunma hakkı tanınması önerilmektedir.

Silahların eşitliği ilkesi ile bir bütün olarak değerlendirilen çelişmeli yargı ilkesi ise daha çok delillerin hâkim huzurunda eşit şekilde tartışılması gereğini ifade ettiğinden kovuşturma evresi başlığında incelenmiştir. Bu inceleme sonucunda AİHM kararları ve hakla ilgili düzenlemeler birlikte yorumlandığında, karşı inceleme raporlarının vergi mahremiyetini ileri sürülerek paylaşılmaması, çelişmeli yargılama ilkesine aykırılık teşkil ettiği, bu durumda, ceza mahkemesinin mahkemeye sunulmayan rapora dayanarak hüküm kurması mümkün olmadığı, ilgili raporun yalnızca sanığı ilgilendiren kısımlarının paylaşılması veya sanığa isnat edilen suç ile bağlantılı olmayan isim ve ticari sır içeren bilgilerin gizlenerek raporun sunulması ile ihlâlin giderilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Susma hakkı bakımından ise vergi idaresi tarafından mükellefe susma hakkının hatırlatılmaması bir ihlâl olarak görülmemekte iken vergi soruşturmasında elde edilen belgelerin daha sonra suç isnadında kullanılması ihlâl olarak yorumlanmaktadır. Ayrıca, defter ve belgeleri gizleme suçunun susma hakkını ihlâl edip etmediğine yönelik olarak öğretideki görüş ve tartışmalar sürmekte iken AYM 24/03/2022 tarihli kararı ile bu konuda 3. kez ret kararı vermiştir. Bu konuda, defter ve belgeleri gizlemenin suç kabul edilmesi ihlâl olmasa da ibraz edilen defter ve belgelerin ceza yargılamasında kullanılmaması yönünde güvence tanınmamasının ihlâl sebepleri olduğu yönündeki karşı oy ve görüşlere katılmakla beraber, suç isnadı halinde mükellefin şüpheli haklarından yaralanması yönündeki önerimiz tekrarlanmıştır.

Susma hakkının kovuşturma evresi bakımından değerlendirilmesinde, ibraz sonucu elde edilen bilgi ve belgelerin hükme esas alınmasının ihlâl neden olabileceği, ayrıca susma hakkını kullanan sanık hakkında bu nedenle mahkûmiyet hükmü verilmesi veya cezanın tayininde alt sınırdan uzaklaşılması halinde susma hakkının ihlâl edileceği tespit edilmiştir.

Masumiyet karinesi de hem soruşturma hem de kovuşturma evresi bakımından değerlendirilmiştir. Vergi suçları bakımından olağan vergi denetimi, suç isnadı içermediğinden masumiyet karinesi uygulanmamaktadır. Ancak arama yapılması gibi suç isnadı içeren bir uygulama ile masumiyet karinesinden yararlanma hakkı başlamaktadır. Ayrıca, soruşturma aşamasında masumiyet karinesi ile yakın ilişki içinde olan lekelenmeme hakkının önem arz ettiği, bu bakımdan suç şüphesi altında olan kişi hakkında yalnızca savcı ve kolluk değil; vergi idaresi veya MASAK tarafından yapılan açıklamalarda da dikkatli olunmalıdır. Kişinin kendisine yönelen açıklamalar bakımından, AİHM'in esas ifade edilmek isteneni esas aldığı ve ihlâl olmadığı yönünde kararları mevcutsa da AYM tarafından bu konu daha geniş yorumlandığından şüpheli ile yapılan yazışmalarda kullanılan dilin ve seçilen sözcüklerin önemine dikkat çekilmiştir.

Masumiyet karinesinin kovuşturma evresinde uygulanması bakımından yapılan değerlendirmede, ceza yargılaması devam ederken vergi asıl ve cezalarının tahsil edilmesinin masumiyet karinesine zarar vermediği görülmüştür. Ayrıca, etkin pişmanlıktan yararlanan kişi hakkında sırf bu nedenle mahkûmiyet kararı verilmesinin

masumiyet karinesine aykırı olduğu saptanmıştır. Bu nedenle, sanık hakkında beraat kararı verilmesi yönünde kanaat varsa, sanık etkin pişmanlıktan yararlanmak için ödeme yapsa da lehe olan beraat kararı verilmelidir.

Ayrıca, ceza yargılaması sonucunda beraat kararı alan kişinin vergi mahkemesinde davasının reddedilmesi masumiyet karinesinin ihlâli sonucunu doğurmamaktadır. Ancak bu durum, çifte yargılama ve cezalandırma yasağı olarak çevrilmesi mümkün olan non bis in idem ilkesi bakımından tartışılmalıdır.

AİHM'in bu konudaki farklı kararları ve AYM'nin 4/11/2021 tarihli kararı da bu çalışma kapsamında değerlendirilmiştir. AİHM'in vergi kabahati ve vergi cezasının aynı anda uygulanması yönündeki son yaklaşımı, iki cezanın aynı anda uygulanmasının tek başına ihlâl teşkil etmeyeceği, ancak iki cezanın uygulanması ile ilgili süreçlerin birbirinden bağımsız şekilde yürütülmesinin ihlâl teşkil edeceği yönünde olmuştur. AYM de anılan kararında, bu içtihat doğrultusunda vergi kabahatleri ve cezalarının aynı anda uygulanmasını non bis in idem ilkesine aykırı bulmamış; fakat vergi ve ceza makamları kararlarının birbirini etkilemeyeceği yönündeki VUK 367. maddesini bu ilkeye aykırı bularak iptal etmiştir.

Bu konu, çalışma kapsamında "Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi" başlığında, hem de "Non Bis In Idem İlkesi" başlığında değerlendirilmiş, öğretilerde bu konuda sunulan çözüm önerileri derlenmiştir. Bu konuda iki yargı kolu arasında mutlak bir bağlantı kurulmasının suç ve kabahatlerin unsurları, zamanaşımı ve teknikleri yönünden önemli farklılıklar bulunduğundan mutlak bir bağlantı kurulmasının mümkün olmadığı dikkate alınarak her somut olayda bir yargı kolunun diğer yargı kolunun kesinleşmiş kararının dikkate alıp alınmayacağını değerlendirmesi ve gerekli görülen durumlarda bekletici mesele yapılması yönünde karar verilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Soruşturma evresi, iki temel özelliği olan yazılılık ve gizlilik ilkeleri bakımından değerlendirilmiştir. Vergi suçlarının soruşturma öncesinde de yazılılık ve gizlilik kurallarına uyulduğu tespit edilmiştir. Soruşturma evresindeki gizlilik ve yazılılık ilkeleri, kovuşturma evresinde yerini aleniyet ve sözlülük ilkelerine bırakmaktadır. Bu ilkeler uyarınca, vergi raporlarındaki tespitler dâhil tüm delillerin duruşmada hâkim önünde

tartışılması gereklidir. Ayrıca mütalaaya konu denetimi yapan ve raporu yazan vergi inceleme elemanlarının duruşmada dinlenmesi, maddi gerçeğe ulaşılması bakımından önemlidir.

Sonuç olarak, çalışmada ele alınan ülkelerde vergi suçları tanımlanmakta ve ceza yargılaması kurallarına göre yargılanmaktadır. Bu bakımdan verginin toplanması ve vergi suçlarının cezalandırılmasında olduğu kadar, hukuk devletinin gereklerine uygun ve insan haklarına saygılı yargılamanın yapılmasında da üstün kamu yararı vardır. Devletin suçları cezalandırma yetkisi, mutlaka insan haklarını koruma ve gözetme yükümlülüğüne uyarak kullanılmalıdır.

KAYNAKLAR

- Açık, S. (2012). "Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 16 (3), 351-366.
- Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, (2020). *Adli İstatistikler 2020*, <https://adlisicil.adalet.gov.tr/>, (02.12.2021).
- Aghayev, M. (2020). *Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Vergi Polisi Modeli*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- AIHM (2021). *AIHS 6 Rehberi: Adil yargılanma hakkı (ceza hukuku yönü)*.
- Ainsworth, R. T. (2011) "German VAT Compliance-Moving One Step Closer to Automated Third-Party Solutions.", *Boston University School of Law Working Paper No. 11-37*.
- Akbulut, B. (2019). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Akdemir T. ve Baş, E. (2014). "Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 314, 126-136.
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akıl, M. (2005). "Vergi Hukukundaki Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Suçlarda Zamanaşımı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 205, 13-19.
- Akıncı, F. (2020). "Lekelenmeme Hakkı", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 11, Sayı 43, 177-202.
- Akkaya, M. (2000). "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 49, Sayı 1-4, 85-96.
- Akkaya, M. (2008). "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış", *Vergi Sorunları Dergisi*, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı 233, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (10.12.2020).
- Alan Akcan, E. (2015). "Soruşturma Evresinde Mağdurun Hakları ve Yükümlülükleri", *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Sayı 2 (2), 5-44.
- Alschuler, A. W. (1979) "Plea bargaining and its history." *Columbia Law Review*, Sayı 79.1, 1-43.
- Altay, A. (2019). *Kamu Maliyesi Teorisi, Gelişimi ve Kapsamı*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Alpsoy, Z. (2011). "Vergi Hukukunda Arama İşlemi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 29, Sayı 1, 405-467.
- American Bar Association, (2021). "How Courts Work", 28.11.2021, <https://www.americanbar.org/>, (30.05.2022).
- Anayasa Mahkemesi, *Bireysel Başvuru Sık Sorulan Sorular*, <https://www.anayasa.gov.tr/> (03.07.2022).

- Angun F. ve Tekin, S. (2021). "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa'nın Yeri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 389, 32-43.
- Anofrikov S. ve Afonchikova, V. (2019). "Tax Crimes As Threat To Economic Security of the State", *48th International Scientific Conference on Economic and Social Development – "Managerial Issues in Modern Business" - Warsaw*, 25-26 November 2019, Book of Proceedings, 331-336.
- Armağan, R., Dağlıoğlu Şanlı, İ. ve Dikmen, S. (2017). "İlginç Vergi Örnekleri Kapsamında Verginin Tarihsel Gelişiminin Değerlendirilmesi." *Vergi Sorunları Dergisi* Sayı 340, 33-49.
- Arsava, A. F. (2018). "AİHM'nin İnsan Hakları Alanında Oynadığı Anayasa Mahkemesi Rolü", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 9, Sayı 35, 1-40.
- Arsava, A. F. (2020). "AİHM Kararlarının Yerine Getirilmesi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 148, 381-392.
- Arslan, Ç. (2013). "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 3 (2), 15–30.
- Aslanpınar, B. (2022). "Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık: bedelli ve şartlı ceza indirimi", *Dünya Gazetesi* 14.04.2022 Tarihli köşe yazısı, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kacakligi-suclarinda-etkin-pismanlik-bedelli-ve-sartli-ceza-indirimi/654996>, (04.07.2022).
- Atak, O. ve Pekşen, Y. (2021). "Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet Suçlarında Yargı Mercilerince Verilen Kararlar Işığında Türkiye'deki Durum ve Çözüm Önerileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 398, 112-127.
- Atay, E. E. (2019). *İdare Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Atay, E. E. (2020). *Hukuk Başlangıcı*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Ateşgaoğlu, E. (2019). "Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, 21-38.
- Aydemir, İ. (2016). "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 7, 183-207.
- Aydın, A. R. (2008). Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı 233, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (10.12.2020).
- Aygörmez Uğurlubay, G. A. (2015). "Güncel Tartışmalar Ve Gelişmeler Işığında Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda İtiraz", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, Cilt 16, 3999-4044.
- Ayhan, H. T. (2013). *Ceza Muhakemesi Kanununu 171/1. Maddesi Kapsamında Cumhuriyet Savcısının Kamu Davası Açmada Takdir Yetkisi*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

- Ayrancı, E. (2016). *Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ayrault, L. ve De La Motte, A. M. (2015). "Surcharges and Penalties in Tax Law", French National Report, *EALTP Annual Congress*, Milan.
- Aytekin İnceoğlu A. (2020). "Ekonomik Suçlar", *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 1, 119-163.
- Bahçeci, B. (2018). "İham'ın Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem İçtihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 31, Sayı 136, 142-168.
- Bahçeci, B. (2018). "İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında 'Ne Bis In Idem'", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 67 (2), 253-278.
- Bakım, S. (2013). "Ceza Muhakemesi Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan Özel Sayı, 919-952.
- Baş, E. (2015). "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından "Zamanaşımı" Kavramı Üzerine Bir İnceleme" Prof. Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan, Cilt-1, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459, Ankara, 199-243.
- Başaran Yavaşlar, F. (2006). "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 299, 166-147.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt 82, Sayı 6, 2839- 2859.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 15, Sayı 2, 309-337.
- Başaran Yavaşlar, F. (2013). *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü (Hukuk Devleti Bakış Açısıyla)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Batı, M. ve İnci, Z. Ö. (2022). "7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 406, 30-48.
- Bayar, İ. N. (2013). *Vergi Kaçakçılığı*, Mali Akademi Yayınları, Ankara.
- Bayraklı, H.H. (1996). *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:5, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No: 4, Afyonkarahisar.
- Bayraklı, H.H. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, Celepler Matbaası, Trabzon.
- Baykara, B. (2008). *Teorik ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- Beccaria, C.; Çeviren: Selçuk, S. (2019). *Suçlar ve Cezalar Hakkında*, İmge Kitabevi, Ankara.

- Bekar, E. (2017). "Ceza Muhakemesinde Hüküm Çeşitleri", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt LXXV, Sayı 1, 15-60.
- Bilen, C. İ. (2009). "Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi-1", *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat 2009, 330-350. <https://www.cumhurbilenymm.com.tr/makaleler/>, (16.11.2021).
- Bilici, N. (2014). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bingzhi, Z. ve Wan, Y. (2009). "On limiting and abolishing the death penalty for economic crimes in China", *Chinese Sociology & Anthropology* Sayı 41.4, 14-40.
- Biniş, M. (2013). "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2, 15-30.
- Black, H. C. (1968). *Black's Law Dictionary, 4. Edition*, West Publishing Co, St. Paul.
- Blank, J. D. (2011). In Defense of Individual Tax Privacy, *Emory Law Journal*, Cilt 61, Sayı 2, Makale 2, 265-348.
- Bouvier, M. (2003). *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*, LGDJ, Paris.
- Boz, S.S., Özdemir, Y., Nacak, M., Öndin, H.B., Bölükbaşı, M.O. ve Ulusoy, S. (2020). *İdare Hukuku Açısından Kamu Düzeni Unsurları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Bundesministerium der Justiz ve Bundesamt für Justiz <https://www.gesetze-im-internet.de/>, (30.05.2022).
- Burg, D. F. (2004). *A World History Of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots From Antiquity to the Present*, Taylor & Francis Books Inc, Routledge.
- Can, N. (2018). "Adil Yargılanma Hakkı Işığında Denetim Muhakemesine Başvuru Hakkı", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 24, Sayı 2, 766-783.
- Candan, T. (2009). "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler" *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Candan, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan, T. (2015). "Rapor Değerlendirme Komisyonunun Mütalaasının Vergisel Kaçakçılık Suçlarının Takibi Bakımından Niteliği Ve Fransa Örneği", <https://turgutcandan.com/2015/04/02/rapor-degerlendirme-komisyonunun-mutalaasinin-vergisel-kacakcilik-suclarinin-takibi-bakimindan-niteliği-ve-fransa-orneği/>, (10.12.2021).
- Candan, T. (2016). "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü", <https://turgutcandan.com/2016/03/30/vergi-uyusmazliklarinin-yargi-yoluyla-cozumu/>, (07.01.2021).

- Candan, T. (2022). “Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Cezalarına Etkisi”, <https://turgutcandan.com/2022/02/20/ceza-mahkemesinin-kararinin-vergi-cezalarina-etkisi/>, (02.07.2022).
- Candan, T. (2022). “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık”, <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/> Tarihli yazısı, <https://turgutcandan.com/2022/03/29/kacakcilik-sucunda-ceza-indirimi-sorusturma-ve-kovusturma-evrelerinde-etkin-pismanlik/>, (04.07.2022).
- Cengiz, A. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Centel, N. (2010). “Adil Yargılama İlkesi Ve Türk Hukukundaki Bazı Sorunlar”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 16, Sayı 1-2, 3-14.
- Centel, N. ve Zafer, H. (2020). *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- China Justice Observer, <https://tr.chinajusticeobserver.com>, (20.06.2022).
- Conseil Constitutionnel <https://www.conseil-constitutionnel.fr/en/general-overview>, (08.06.2022).
- Coşkun Karadağ, N. (2012). “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından ‘Mücbir Sebepler’ ve ‘Ödeme’ye Eleştirel Bakış”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 61, Cilt 3, 1017-1055.
- Council of Europe Committee of Ministers (1981). *Recommendation No. R (81) 12*, of the Committee Of Ministers To Member States On Economic Crime.
- Çalışkan, S. (2014). *Neden Beraat Kararı Verilmeli? Ceza Yargılamasında Beraat Kararı ve Uygulaması*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Çavuş, A. (2016). *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Çavuş, A. (2006). *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Çelener, B. (2019). “Vergi Cezalarında Non Bis In Idem İlkesinin Uygulanmasında Fransız ve Türk Hukukundaki Son Gelişmeler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 15, Sayı 177, s. 1975-2006.
- Çelik, N. K. (2015). “Ceza Hukuku Boyutu ile Vergi Kaçakçılığı Suçu”, *V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Bursa, 60-104.
- Çelikkaya, A. (2011). “Vergi Denetiminde Etkinliğin Artırılması Çabaları: Vergi Usul Kanununda Yapılan Son Değişikliklerin Analizi”, *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*, 113-130 s. 114, Ekin Yayınevi, Bursa.

- Çınar, A. R. (2010). “Alman Ceza Yargılama Hukukunda İstinaf Yasayolu”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. Köksal Bayraktar’a Armağan, Cilt 1, 503-532.
- Çomaklı, Ş. E. (2003). “Suç Unsurları Açısından Vergi Suçlarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 80, 174-186.
- Çomaklı, Ş. E. (2007). “Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 26(312), 135-139.
- Çomaklı Ş. E. (2008). “Adli Nitelikteki Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Mualla Öncel’e Armağan Özel Sayı, 623-656.
- Çomaklı, Ş.E. (2008). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Fail ve Cezai Sorumluluk*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Çomaklı, Ş. E. ve Ak, A. (2013). *Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler*, Erzurum Barosu Yayın No:5, Erzurum.
- Burcu Değirmencioğlu, (2019). “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında “Masumiyet Karinesi”nin Korunması”, *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 307-356.
- Demir, F. (2021). “Vergi Ceza Hukukunda Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 369, 75-87.
- Demirbaş, T. (2020). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Department of Justice, (2015). *Criminal Tax Manual*, <https://www.justice.gov/>, (03.07.2022).
- Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/amerika-birlesik-devletleri-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (06.08.2022).
- Doğrusöz, B. (2022). “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık ve Hukuk”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-suclarinda-etkin-pismanlik-ve-hukuk/653238>, (02.07.2022).
- Doğrusöz, B. (2022). “Vergi suçlarında zincirleme suç ve olası sorunları”, 05.04.2022 Tarihli yazısı, *Dünya Gazetesi*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-ve-olasi-sorunlari/653944>, (04.07.2022).
- Donay, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Döner, A. ve Çelik, Y. (2016). “Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuruyu İnceleme Aşamaları, Ortaya Çıkan Sorunlar ve Sonuçları”, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1, 275-294.
- Dönmezer, S. (1985). “Ekonomik Suçlar”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı 7, 19-30.

- Duman, B. (2016). “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 65 (4), 1577-1601.
- Duran, M. (2014). *Fransız Adli Yargılama Sistemi*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Durdu, M. (2019). “Mükellef Bilgilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3), 589-623.
- Edwards, A. (2021). *Blackstone's Magistrates' Court Handbook 2021*, Oxford University Press, Oxford.
- Edwards, G. J. (1906). *The Grand Jury*. AMS Press, New York.
- Eichler, W. (1956). “German Criminal Jurisdiction”, *The International and Comparative Law Quarterly*, Vol. 5, No. 4, 542-548.
- Ekici, İ. (2021). *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Ercan, M. S. (2019). “Kovuşturma Evresinde Sanığın Hakları”, *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 6 (1), 181-197.
- Erdem, B. (2020). *Ceza Yargılamasında Jüri*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Erem, F., Altıok, A. ve Tandoğan, H. (1989). *Bankalar Kanunu Şerhi*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Ergül, E. (2005). “Organize Suçlar ve Karaparanın Aklanması”, *Ekonomik suç ve Ceza Sempozyumu*, TOBB Yayınları, Yayın No. 2005-25, Ankara, 243-268.
- Erkol, E. Z. (2022). “Türk ve İngiliz Vergi Ceza Hukuku Sistemlerinin Karşılaştırmalı İncelenmesi”, *Malî Hukuk Dergisi*, Cilt 18, Sayı 207, 637-666.
- Ersoy, U. (2020) “Ceza Muhakemesinde In Absentia Duruşma Yapılması Ve Mahkûmiyet Kararı Verilmesi Üzerine Bazı Düşünceler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1, 52-86.
- European Court of Human Rights, https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf (02.09.2022).
- European Union, https://e-justice.europa.eu/content_rights_of_defendants_in_criminal_proceedings_-169-FR-maximizeMS-en.do?clang=en&idSubpage=4, (08.06.2022).
- Evirgen, S. (2017). “Vergi Hukukunda Arama Müessesesi ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile İlişkisi”, *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, 137-156.
- Federal Tax Service of Russia, <https://www.nalog.gov.ru/eng/dyk/>, (08.06.2022).
- Federal Tax Service of Russia, https://www.nalog.gov.ru/eng/tax_legislation/tax_code_of_russia/, (08.06.2022).
- Feria, R. and Tanawong, P. (2015). “Surcharges and Penalties in Tax Law UK National Report”, *European Association Of Tax Law Professors (EATLP) Congress*.

- Fraher, R. M. (1984). "The Theoretical Justification for the New Criminal Law of the High Middle Ages: Rei Publicae Interest, Ne Crimina Remaneant Impunita." *University of Illinois Law Review*, Sayı 3, 577-596.
- Furtuna Yılmaz E. ve Bilgin, S. (2022). "Kişisel Verilerin Korunması ve Lekelenmeme Hakkı Açısından Vergi Mahremiyeti" *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 30, Sayı 2, 727-753.
- Gallas, W.; Çeviren: Özgenç, İ. (1994). "Cezalandırılabilirliğin Temelleri ve Sınırları, Suç Kavramı Üzerine Düşünceler", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1-2, 305-327.
- Geçer, A. E. (2017). "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri" *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 350, 108-120.
- Gemalmaz, B. (2011). "AİHM Yargısında Yeni Dönem: Protokol No. 14'le Getirilen Yeni Kabul Edilebilirlik Ölçütünün Uygulanmasına Eleştirel Bakış", *Public and Private International Law Bulletin*, Cilt 31, Sayı 1, 209-242.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2021). *Türkiye'nin Sonuçlandırdığı Vergi Anlaşmaları Listesi*, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandırildi_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf, (29.11.2021).
- Gökbunar, A. R. (1997). "Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği", *Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını, 301-324.
- Gökcan, H.T. (2015). "Türk Ceza Kanunu Uygulamasında Kamu Görevlisi Kavramı", *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, 147-160.
- Gökçen, A., Balcı, M., Alşahin, M. E., Çakır, K. (2021). *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Gökkaya, M. ve Saraçoğlu, F. (2019). Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Vergi İncelemesi Yerine "Kaçakçılık İncelemesi"nin İhdas Edilmesi Önerisi", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 235, 22-29.
- Gözler, K. (2013). "Yorum İlkeleri", *Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No: 236, Ankara, 15-119.
- Gözübüyük, Ş. ve Gölcüklü, F. (2013). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Grebennikova, V. V., Sangadzhiev, B. V., ve Vinogradova, E. V. (2016). "Place of the Prosecutor's Office of the Russian Federation in System of Bodies Involved in Criminal Prosecution", *International Journal of Environmental and Science Education*, Sayı 11(15), 7857-7867.
- Gümüşkaya, G. (2015). *Vergi Hukukunda İspat*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gümüşkaya, G. (2016). "Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvurusu", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt LXXIV, Sayı 1, 279-304.

- Günday, M. (2009). “Vergi Yargılamasında Duruşma ve İnceleme Elemanlarının Dinlenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 251, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (21.02.2022).
- Günday, M. (2017). *İdare Hukuku*, İmaj Yayınları, Ankara.
- Güriz, A. (2019). *Hukuk Başlangıcı*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Güner, U. (2019). “Ekonomik Suçlar ve Ekonomi Ceza Hukukuna İlişkin Yasal Düzenlemeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan Özel Sayı, Cilt 21, 1411-1442.
- Güvel, A. (2005). “Ekonomik Suç Kavramı ve Ekonomik Suçlar” *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu Bildiri Kitabı*, TOBB Yayın no. 2005-25, 27-34.
- Hâkimler ve Savcılar Kurulu, <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/9a3bfe74-cdc4-4ae4-b876-8cb1d7eeae05.pdf>, 02.09.2022.
- Helmert, V.; Çeviren: Ferendeci, Ö.Ö. (2012). “Avrupa Mukayeseli Hukuku’nda Suç Kavramı”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 18, Sayı 1, 39-50.
- Hepaksaz, E., Çevikcan, F. ve Öz, E. (2011). “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 354, 149-157.
- Herke, C. ve Toth, C. “The prohibition of reformatio in peius in the light of the principle of fair procedure”, *International Journal of Business and Social Research*, Cilt 3, Sayı 3, 92-98.
- Heyd, U. (1973). *Studies in Old Ottoman Criminal Law*, Edited By V.L. Menage, Clerandon Press, Oxford.
- HMRC, (2021). *Annual Report and Accounts 2020 to 2021*.
- HMRC, (2021). “HMRC’s approach to tax fraud”, 02.12.2021, <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-issue-briefing-hmrcs-approach-to-tax-fraud/hmrcs-approach-to-tax-fraud>, (20.05.2022).
- HMRC, (2021). “HMRC's criminal investigation policy”, 13.07.2021, <https://www.gov.uk/government/publications/criminal-investigation/hmrc-criminal-investigation-policy>, (21.05.2022).
- HMRC, (2021). “HMRC's criminal nvestigation powers and safeguards”, <https://www.gov.uk/government/publications/criminal-investigation/criminal-investigation>, (21.05.2022).
- Hobbes, T.; Çeviren: Zarakolu, D. (2014). *De Cive Yurtttaşlığın Felsefi Temelleri*, Belge Yayınevi, İstanbul.
- Hodgson, J. ve Soubise, L. (2017). *Prosecution in France* Oxford Handbooks Online Oxford University Press, New York.
- Horozgil, D. (2021). “AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında “Non Bis In Idem” İlkesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 157, 255-294.

- International Money Laundering Information Network, https://www.imolin.org/doc/amlid/Russian_Federation_Criminal_Procedure_Code.pdf, (09.06.2022).
- IRS, <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/how-criminal-investigations-are-initiated>, (24.05.2022).
- İçel, K. (1984). “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 50, Sayı 1-4, 117-131.
- İçel, K. ve Donay, S. (2005). *Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- İç İşleri Bakanlığı, <https://www.icisleri.gov.tr/cumhuriyet-tarihinin-akaryakita-bagli-en-buyuk-vergi-kacakligi-operasyonu-gerceklestirildi>, (27.03.2022).
- İç İşleri Bakanlığı, <https://www.icisleri.gov.tr/silici-2-operasyonu-gerceklestirildi>, (27.03.2022).
- İlci, Ş. (2010). “CMK’da İddianamenin İadesi”, *Alman-Türk Karşılaştırmalı Ceza Hukuku, Prof. Dr. Köksal Bayraktar’a Armağan*, Cilt 3, 867-888.
- İnceoğlu, S. (2018). *Adil Yargılanma Hakkı*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4, Avrupa Konseyi.
- Jacobson J. ve Hunter, G. (2016). *Inside Crown Court: Personal experiences and questions of legitimacy*, Policy Press, Bristol.
- Jescheck, H. H. (1970). “Principles of German Criminal Procedure in Comparison with American Law”, *Virginia Law Review*, Cilt 56, Sayı 2, 239-253.
- Judicial Office International Team, (2021). *The Judicial System of England and Wales*, <https://www.judiciary.uk/>, (03.07.2022).
- Kağıtçıoğlu, M. (2018). “Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 134, 115-152.
- Kalabalık, H. (2021). *İdare Hukuku Dersleri Cilt 2*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Kalyon, A. (2021). *Türk Vergi Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Kan, Ç. (2010). “Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* Sayı 91, 146-180.
- Kaneti, S. (1988). *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Kara, S. (2017). “Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 8, Sayı 32, 269-281.
- Karakaş Doğan F. (2010). *Cezanın Amacı ve Hapis Cezası*, Legal Yayıncılık, İstanbul.

- Karakehya, H. ve İnce Tunçer, A. (2017). "İstinaf Yargılamasında Sanığın Sorgusunun Zorunlu Olup Olmadığı Ve Bu İşlemden SEGBİS Kullanımı Üzerine Düşünceler", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 8, Sayı 2, 99-136.
- Karataş Durmuş, N. (2014). "Vergi Hukukunda İspat ve Delil" *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 18 (3), 505-528.
- Karataş Durmuş, N. (2016). "Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği", *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, Sayı 1, 47-76.
- Karataş Durmuş, N. (2016). "Türk Ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 48, 99-122.
- Karataş Durmuş, N. (2017). "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 8, Sayı 31, 371-409.
- Kaşka, H. ve Enyigit, Z. B. (2013). "Türk Ceza Muhakemesi Mevzuatındaki Bazı Hükümlerin Çelişme İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, 130-167.
- Kavak, A. A. (2011). "Ceza Muhakemesi Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi", *Ceza Hukuku Dergisi*, Sayı 16, 209-239.
- Kaya, A. (2020). *Cumhuriyet Savcısının Etkin Soruşturma Yapma Görevi*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Kaya, M. G., İlik, K., ve Türkmen, H. (2017). *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim*, Nobel Bilimsel Eserler, Ankara.
- Kaymaz, S. (2016). "Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf Kanununa İlişkin Bazı Değerlendirmeler", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt LXXIV, Sayı 1, 107-121.
- Kılıç, S. ve Kaya, M. G. (2017). "ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 107, 37-64.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2010). *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2010). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2011). *Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları ve Yaptırımları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kireçtepe, B.O. ve Küçüktaşdemir, Ö. (2018). "A Brief Information about Harmonization of Tax Evasion Crime with Protocol No.7", *33th International Public Finance Conference Proceedings Book*, 81-84.
- Kireenko, A. P., Nevzorova, E. N. and Fedotov, D. Y. (2019). "Sector-specific characteristics of tax crime in Russia." *Journal of Tax Reform*, Sayı 5.3, 249-264.
- Koca M. ve Üzülmez, İ. (2020). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

- Koç, M. İ. ve Kaplan, R. (Ed.), (2017). *Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi*, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara.
- KOM Daire Başkanlığı, (2020). *Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele 2020 Raporu*, KOM Yayınları, Ankara. <https://www.egm.gov.tr/>, (02.12.2021).
- Kühne, H. H. (2009). “Almanya’da İdari Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, Çev: Prof. Dr. Bahri Öztürk, *İdare Hukuku Sempozyumu*, Ankara, 111-115.
- Külçür, E. İ. ve Abudureyimu, Y. (2018). “Çin Halk Cumhuriyeti Ekonomik Düzeninin Ceza ve İdari Ceza Hukuku Aracılığıyla Korunması”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt 13, Sayı 146, 76-87.
- Legislation Online, <https://www.legislationline.org/>, (08.06.2022).
- Langenmayr, D. (2017). "Voluntary disclosure of evaded taxes—Increasing revenue, or increasing incentives to evade?." *Journal of Public Economics*, Volume 151, 110-125.
- Maden, M. (2020). “İngiltere ve Galler Ceza Muhakemesi Hukukunda Yargılama Makam ve Süjeleri”, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 8, Sayı 1-2, 11-21.
- MASAK, (2020). *Faaliyet Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/>, (02.12.2021).
- Mazza, S.W., Lederman, L. ve Johnson, S. R. (2015). "Surcharges and Penalties in Tax Law: United States." *EATLP Annual Congress*, Milan, 739-794.
- Messitte P. J. (2005). “Temyiz Mükkeresi: Hangi Davalara Bakılacağına Karar Verilmesi”, *Demokrasi ile İlgili Meseleler*, ABD Dışişleri Bakanlığı, Cilt 10, Sayı 1, s. 18-22.
- Ministère chargé de la justice, (2022). Conduct of a case before the Correctional Court, <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1485?lang=en>, (05.06.2022).
- Ministry of Foreign Affairs of the People’s Republic of China, <https://www.fmprc.gov.cn/ce/cgvienna/eng/dbtyw/jdwt/crimelaw/t209043.htm>, (11.06.2022).
- Mou, Y. (2017). “Overseeing Criminal Justice: The Supervisory Role of the Public Prosecution Service in China”, *Journal Of Law And Society*, Cilt 44, Sayı 4, 620-645.
- Nas, A. (2012). “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 61 (4), 1307-1336.
- National People’s Congress of the People’s Republic of China, http://www.npc.gov.cn/zgrdw/englishnpc/Law/2007-12/13/content_1384067.htm, (18.06.2022).
- OECD, <https://www.oecd-ilibrary.org/> (28.08.2022).
- OECD (2017), *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD Publishing, Paris.

<http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>, (06.09.2019).

- OECD. (2021). *The Ten Global Principles*, Second Edition, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition_006a6512-en, (08.08.2022).
- OECD, (2021). *Activated Exchange Relationships For CRS Information*, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>, (29.11.2021).
- Ok, N. ve Gündel, A. (2002). *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Oktar, S.A. (2020) “Muhasebe Hilesi Üzerine Bazı Düşünceler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 30 (162), 13-31.
- Okuyucu Ergün, G. (2010). “Soruşturmanın Gizliliği”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 59 (2), 243-276.
- Oral, İ. (2019). *Devamlı Bilgi Verme Yükümlülüğü Özelinde Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yetkisi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Organ, İ. ve Baran, T. (2020). “İdari Ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 13, Sayı 4, 792-808.
- Oslu, S. G. (2013). *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Ömercioğlu, A. (2016). “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 65 (4), 2277-2304.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2015). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncü, K. (2019). *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Öncü, K. (2020). “Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası’na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı”, *International Journal of Public Finance*, Cilt 5, Sayı 1, 81-100.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öz, E. ve Armağan, A. (2018). “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 9, Sayı 33, 1-38.
- Öz, E. ve Yaraşır Tülümce, S. (2010). Global bir kavram: Vergi Rekabeti, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı 52, 1-40.

- Öz, E., Yavuz, E., Akçay, F. (2017). “Ölüm Vakalarının Türkiye’de Vergisel Açından Doğurduğu Hukuki Sonuçlar” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 31, 27-45.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K. ve Bacaksız, P. (2020). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Özbek, V. Ö., ve Tepe, İ. (2015). “Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda Aleyhe Değiştirme (Reformatio In Peius) Yasağına İlişkin - Öğreti Ve Uygulama Boyutlarıyla - Genel Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan Özel Sayı, Cilt 16, 3759-3797.
- Özcan, O. (2015). *Vergi Suçları*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Özdiler Küçük, E. (2014). “Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2, 195-208.
- Özen, M. (2016). “Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 65, Sayı 4, 2331-2388.
- Özer, E. (2015). “Vergi Suç ve Cezalarıyla Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İlişkisi - Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Örneği (Vergisini Ödemeyen Hapis Yatmalı Mı?)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 317, 72-84.
- Özgenç, İ. (2019). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Özgenç, İ. (2021) “Şüpheli İşlem Bildiriminin Hukuki Mahiyeti, MASAK’ın Rolü, Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu Üzerine Hukuki Değerlendirmeler”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXV, Sayı 3, 271-326.
- Özgenç, N. B. (2017). “Vergi Mahremiyetini İhlâl Suçu Hakkında Bir İnceleme”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 13, Sayı 156, 2937-2958.
- Özkan, A. F. (2009). “Ekonomik Kamu Düzeni ve Ekonomik Kolluk Faaliyeti”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 67, Sayı 4, 75-94.
- Özkaya, L. (2022). “Vergi İncelemesine Yetkililerin Tanıklığı Üzerine, Vergi İncelemesine Yetkililerin Tanıklığı Üzerine”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 269, 30-45.
- Öztürk, İ. (2007). “Vergi Yargılamasında Tanıklık Müessesesinin Yeri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 225, Haziran 2007, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (28.02.2022).
- Öztürk, B. (2010). “Türkiye’nin Yeni Savcı Modeli ve Adil Yargılama”, *Alman-Türk Karşılaştırmalı Ceza Hukuku*, Prof. Dr. Köksal Bayraktar’a Armağan, Cilt 3, 819-866.
- Öztürk, B., Tezcan, D., Erdem, M.R., Sırma Gezer, Ö.; Saygılar Kırıt, Y.; Alan Akcan, E.; Özaydın, Ö.; Erden Tütüncü, E.; Altınok VILLEMIN, D.; Tok, M.C., (2020) *Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

- Öztürk, B. ve Başaran Yavaşlar, F. Editörlüğünde, (2020). *Vergi Suçları Kabahat ve Tasarısı*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Pekel, A. (2019). “AİHM Kararlarından Örnekler İle AİHS’ye Ek Protokol No. 7”, *Social Sciences Studies Journal*, Cilt 5, Sayı 51, 6994-7009.
- Pınar, B. (2016). “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, Cilt 1, Sayı 1, 23-60.
- PROTAX (2018), “Case studies of tax crimes in the European union”, (787098 PROTAX – D1.2 Deliverable Report) PROTAX, 2018-2021, EU Horizon 2020 Project.
- Pürsünlerli Çakar E. ve Saraçoğlu, F. (2014). “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller” *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, 415-423.
- Pürsünlerli Çakar E. ve Saraçoğlu, F. (2014). “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2, 51-68.
- Rençber, A. (2017). *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul.
- République Française, <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1816?lang=en>, (08.06.2022).
- Richardson Lissack, <https://www.richardsonlissack.co.uk/2021/09/01/what-are-the-penalties-for-tax-evasion-in-the-uk/>, (19.05.2022).
- Roche, G. (2021). *Chinese Courts and Criminal Procedure: Post-2013 Reforms*, Edited by Björn Ahl, Cambridge University Press, Cambridge, 275-308.
- Rousseau, J.J.; Çeviren: Günyol, V. (2019). *Toplum Sözleşmesi*, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul.
- Russia Business Directory, http://test.nrcc.no/rusbedin/database_law.html/, (09.06.2022).
- Saban, N. (2014). *Vergi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Saban, N. (2020). *Vergi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Savaşan, Altundemir M. E. ve Ulupınar, A. (2012). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, *Maliye Dergisi*, Sayı 162, 126-144.
- Sayar Kanyış, T. (2020). “Beraat Sebebi Olarak Yüklenen Suçun Sanık Tarafından İşlendiğinin Sabit Olmaması”, *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, 1821-1848.
- Schrader, C., (Çeviren: Aşık, İ.) (2017). “Öffentlichkeit Von Gerichtsverhandlungen Und Gerichtsinformationen - Duruşmaların Aleni Olması ve Mahkemenin Bilgiye Ulaşması”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Sayı 22 (1) , 603-620.

- Schram, G. (1969). "The obligation to prosecute in West Germany." *Am. J. Comp. L.* 17.
- Serebrennikova A.V., Shukshina T.A., Minyaseva T.F., Bondarenko N.G., Chirkova E.A., (2018). "Legal Comparative Analysis Of Main Specific Features Of Tax Crimes In Russia And Germany", *The Turkish Online Journal of Design, Art and Communication – TOJDAC*, 451-457.
- Shamne, A. (2018). "Search in Criminal Procedure of Russia and Germany: Comparative Legal Characteristics", *SHS Web of Conferences*, Vol. 50, EDP Sciences, 1-5.
- Sicilianos L. A. ve Kostopolou, M. A. (2021). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bağlamında Bireysel Başvuru Usul Rehberi*, Avrupa Konseyi, İstanbul.
- Smith, K. W., & Stalans, L. J. (1994). "Negotiating strategies for tax disputes: Preferences of taxpayers and auditors", *Law & Social Inquiry*, Sayı 19 (2), 337-368.
- Sonsuzoğlu, E. (2000). "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 141, 116-134.
- Soyaslan, D. (2020). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Soygüt Arslan, M. B. (2009). "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Miailhe/Fransa Kararı", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* Yıl 8, Sayı 16, 159-171.
- Soygüt, M. B. (2006). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* Yıl 5, Sayı 10, 253-265.
- Soylu Göksoy, E. (2019). *Türk Vergi Hukuku'nda Yoklama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Stanley, L. (2018). "When We Were Just Giving Stuff Away Willy-Nilly", *The Leap of Faith: The Fiscal Foundations of Successful Government in Europe and America*, Oxford University Press, Oxford, 155-177.
- State Taxation Administration of the People's Republic of China, <http://www.chinatax.gov.cn/>, (18.06.2022).
- Supreme Court of the Russian Federation, <http://www.supcourt.ru/>, (09.06.2022).
- Supreme Court of United Kingdom, <https://www.supremecourt.uk/>, (22.05.2022).
- Supreme Court of the United States, (2022). "Guidelines For The Submission of Documents to The Supreme Court's Electronic Filing System"; "Electronic Filing System User Guide", <https://www.supremecourt.gov/>, (30.05.2022).
- Supreme People's Court of the People's Republic of China, https://english.court.gov.cn/2015-07/16/content_21299713.htm, (20.06.2022).
- Sutherland, E. H. (1983). *White collar crime: The uncut version*. Yale University Press, New Haven.

- Şahin, C. (2013). “Dava Zamanaşımı Sanığın Aklanmasına Engel Olabilir Mi? -Beraat Kararı İle Zamanaşımı Dolayısıyla Verilen Düşme Kararı Arasındaki Öncelik İlişkisi”, *Adalet Dergisi*, Sayı 45, 224-239.
- Şahin, C. (2019). “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Ceza Muhakemesinde Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargılama İlkeleri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan Özel Sayı, Cilt 21, 3051-3065.
- Şahin, C. ve Göktürk, N. (2020). *Ceza Muhakemesi Hukuku-I*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Şenses, E. (2013). “Ceza Muhakemesi Hukukunda Ceza Verilmesine Yer Olmadığı Kararı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 105, 379-400.
- Şenyüz, D. (2011). “Kaçakçılık Fiilleriyle Vergi Ziyana Sebebiyet Verilmesi Halinde Aynı Normun Çelişkili Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*, Ekin Yayınevi, Bursa, 47-71.
- Şenyüz, D. (2014). “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Sayı 1, 29-40.
- Şenyüz, D. (2016). “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, *İzmir Barosu Dergisi*, Yıl 81, Sayı 2, 13-49.
- Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2019). *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şen, E. (2021). “Akaryakıt Ödeme Kaydedici Cihaz Kayıtlarının Yasa Dışı Silinmesi Ve/Veya Değiştirilmesi Fiilinin VUK M.359 Kapsamında Değerlendirilmesi” <https://www.hukukihaber.net/akaryakit-odeme-kaydedici-cihaz-kayitlarinin-yasa-disi-silinmesi-veveya-degistirilmesi-fiilinin-vuk-m359-kapsaminda-degerlendirilmesi-makale,8701.html>, (26.03.2022).
- Şen E. ve Serdar, C. (2022). “7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri”, <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>, (04.07.2022).
- Şık, H. (2017). Suçsuzluk Karinesi ve Savcı (Daktaras/Litvanya Kararı), *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 9, 427-447.
- Şirin, T. (2016). “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ne Ek 7. no.lu Protokol Hakkında Genel Bir Bilgilendirme”, <https://www.academia.edu/>, (26.04.2022).
- Şirin, T. (2019). *Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Usul Hukuku*, Avrupa Konseyi Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Sisteminin Desteklenmesi Ortak Projesi, Ankara.
- Taş, B. (2020). “Ceza Muhakemesi Hukukunda İddianamenin Kabulü, Tensip Zaptı Ve İlk Duruşma” *İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2), 287-314.
- Taş, F. (2008). *Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

- Taşdelen, A. (2003). “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2, 159-191.
- Taştan, H. (2018). *Vergi Suçları ve Cezaları*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını-2, İstanbul.
- Taştan, M. (2015). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2014). *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Tekin, A. ve Demirkol, İ. C. (2020). “Çin Halk Cumhuriyeti Vergi Sistemi”, *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri*, IJOPEC Publication, London, 127-162.
- Tiley, J. and Loutzenhiser, G. (2012). *Revenue Law: Introduction to UK tax law; Income tax; Capital gains tax; Inheritance tax*, Bloomsbury Publishing, London.
- Tiryaki, T. ve Gürsoy, T. (2004). “Ekonomik Suç Kavramı ve Sigortacılık Suçlarının Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, S.55, 53-69.
- Topuz, V. (2019). "Yargılamanın Yenilenmesi Sonucunda Beraat veya Ceza Verilmesine Yer Olmadığı Kararının Verilmesi Halinde Tazminat İstemi (CMK m. 323/3)", *İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 4, Sayı 7, 33-78.
- Toroslu, N. ve Feyzioğlu, M. (2021). *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Tosun, A. N. (2017). “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Kararlarından Pákozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 83-94.
- Tosun, A. N. (2017). “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2017, Sayı 7 (2), 95-104.
- Tosun, A. N. ve Özden, E. (2014). “Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği”, *Maliye Dergisi*, Sayı 166, 286-293.
- Townsend, J.A. ve Townsend, J. A., (2013). *Federal Tax Crimes*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2212771> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2212771>.
- TRT Haber, <https://www.trthaber.com/haber/gundem/bakan-gul-finans-mahkemeleri-kurulacak-629292.html>, (28.11.2021).
- Türk Dil Kurumu, *Güncel Türkçe Sözlük*, <https://sozluk.gov.tr/>, (16.08.2022).
- Uğur, H. ve Elibol, M. (2015) *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- UK Government, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/contents>, (19.05.2022).
- UK Government, <https://www.gov.uk/appeal-magistrates-court-decision>, (22.05.2022).
- UK Government, <https://www.gov.uk/guidance/criminal-procedure-rules-forms#appeal>, (22.05.2022).

- UK Government, <https://www.gov.uk/appeal-against-crown-court-verdict>, (22.05.2022).
- UK Government, <https://ccrc.gov.uk/the-application-process/>, (22.05.2022).
- USA Courts, <https://www.uscourts.gov/>, (24.05.2022).
- USA Department of Justice, <https://www.justice.gov/>, (26.05.2022).
- USA Government, <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf>, (23.05.2022).
- Uysal, M. (2009). “Yeni Yasaların Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt 83, Sayı 3, Yıl 2009, 1271-1317.
- Uzun Çam, M. (2017). “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 15, Sayı 4, 177-206.
- Ümit, C. (2021). “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 11 (1), 357-393.
- Ünver, Y. ve Hakeri H., (2012). *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Üstün, Ü. S. (2001). “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 9, Sayı 3-4, 293-323.
- Üstün, Ü. S. (2011). “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt Ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XV, Sayı 3, 363-390.
- Üstün, Ü. S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı*, Beta Yayınevi, İstanbul 2013.
- Üstün, Ü. S. (2014). “Bir Özel Ceza Kanunu Olarak Vergi Usul Kanunu (Vergi Suç ve Kabahatlerinin Kanunilik, Hukuki Güvenlik ve Meşruluk Bakımından Değerlendirilmesi)”, *Yrd. Doç. Dr. Nilgün Akça'ya Armağan*, Gazi Kitabevi, Ankara, 415-440.
- Üstün, Ü. S. ve Ünsal, H. (2008). “Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler Ve Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 2, 111-126.
- Üyümez, M.E. (2004). *Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi*, Anadolu Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir.
- Üyümez, M.E. (2016). *Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme*, Nisan Kitabevi, Eskişehir.
- Üyümez, M.E., Yılmaz, A.O. ve Ünlüer, S. (2021). Vergi incelemesinin amaçları ve bu amaçlara ilişkin sorunlar nelerdir?: Bir durum çalışması. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, Sayı 6 (16), 432-452.
- Üzeltürk, H. (2002). “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No Point”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2002, Sayı 250, 144-156.
- Üzeltürk, H. (2005) “Ekonomik Suçlar ve Vergiler”, *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu Kitabı*, 208-232.

- Üzeltürk, H. (2013). “Çağdaş Vergi Sistemlerinde Vergi Denetimi”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, 40-64.
- Üzeltürk, H. (2022). “Ne Bis In Idem: Anayasa Mahkemesi” (Editör Yazısı), *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 207, XXIII-LV.
- Van Wyk, S. J. (2015). “The Concealed Crime of the Naditu Priestess in § 110 of the Laws of Hammurabi”, *Journal for Semitics*, Sayı 24 (1), 109-145.
- Varma, K. N., and Doob, A. N. (1998). Detering Economic Crimes: The Case Of Tax Evasion”, *Canadian Journal of Criminology*, Sayı 40 (2), 165-184.
- Vitkauskas D. ve Dikov, G., Çeviren: Cengiz, S. (2012). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Adil Yargılama Hakkının Korunması*, Avrupa Konseyi, Strazburg.
- Wang, Y. (2007). "Income tax evasion in the United States and China." *Frontiers of Law in China*, Sayı 2.1, 123-139.
- Weidenfeld, K. ve Spire, A. (2017). "Punishing tax offenders in France and Great Britain: two criminal policies." *Journal of Financial Crime*, 574-588.
- White, M. J. (1990). *Why are Taxes So Complex and Who Benefits?*, University of Michigan, Department of Economics, Center for Research on Economic and Social Theory CREST Working Paper, N. 90-7.
- Wikipedia,
https://en.wikipedia.org/wiki/Federal_Tax_Police_Service_of_the_Russian_Federation#:~:text=On%20July%201%2C%202003%2C%20by,was%20abolished%20without%20any%20explanation., (08.06.2022).
- Yaltı, B. (2000). “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-II”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 144, 104-120.
- Yaltı, B. (2000). “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-III”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 145, 108-129.
- Yaltı, B. (2007). “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 225, 7-20.
- Yaltı, B. (2008). “İlkel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması” *Vergi Sorunları Dergisi*, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı 233, 105-110.
- Yaltı, B. (2015). “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 2015, Sayı 371, 85-92.
- Yao, V. (2021). “Need to Know – Tax Evasion in China”, <https://www.roedl.com/insights/newsletter-china/2021-09/tax-evasion-in-china>, (11.06.2022)

- Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Yıl 6, Sayı 11, 2-26.
- Yavuz, Y. (2018). "Ceza Muhakemesi Şartı Olarak Mütalaa (VUK M. 367)" *Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi*, Sayı 10.23, 119-180.
- Yeğen, B. (2019). "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri", *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 7 (2), 131-141.
- Yeniçeri, H. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Yenisey, F. (2006). "Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar", *Adnan Tezel Günleri Vergi Hukuku*, Arıkan Yayınları, İstanbul, 173-194.
- Yenisey, F. (2006). "Uluslararası Sözleşmeler ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Kapsamında İstinaf Mahkemesi Standartları", *Türkiye'de İstinaf Mahkemelerinin Kurulmasının Desteklenmesi Projesi" Kapsamında 2-3 Mart 2006 Tarihlerinde Yargıtay'da Düzenlenen Konferans Sunuşları*.
- Yenisey, F. (2013). "Ceza Muhakemesi Süjelerinin İradelerinin Ceza Muhakemesinin Yürüyüşüne Etkisi Sorunu", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 19, Sayı 2, 453-470.
- Yenisey, F. ve Nuhoğlu, A. (2014). "Yargılamanın Yenilenmesi Muhakemesi", *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 9, Sayı 123-124, 7-35.
- Yenisey, F. ve Nuhoğlu, A., (2020). *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Yenisey, F. ve Oktar, S. (2020). *Alman Ceza Muhakemesi Kanunu- Strafprozeßordnung*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Yıldırım, A. (2013). "Hükmün Açıklanmasının Ertelenmesi Kurumunun Aklanma Hakkı Açısından Değerlendirilmesi", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 3, 130-160.
- Yıldırım, A. (2017). "Anayasa Mahkemesi Uygulamasında Masumiyet Karinesi", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 9, 491-517.
- Yılmaz, E. (2006). *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Yiğit, U. (2003). *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Yüce, M. (2017). *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Yüce, M. (2019). *Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Rehberi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Yüce, M. (2021). *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Yüce M. ve Akkaya, H. (2020). "Mali Suçlarla Kurumsal Mücadele ve Bazı Ülke Örnekleri", *Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, 40-61.

Yücesoy, A. A. (2018). "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", *TBB Dergisi*, Sayı 135, 151-184.

EKLER

Ek-1: Mütalaa Örneği

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
..... Denetim Daire Başkanlığı

Karar Tarihi :
Karar Sayısı :
Mükellef Ad Soyad/Unvan :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik No :
Suç Konu Fiil :
Suç Tarihi :

..... **CUMHURİYET BAŞSAVCILIĞINA**

MÜTALÂA

..... No.lu Vergi İnceleme Raporu ve No.lu Vergi suçu raporunda sahte belge kullanma suçu işlendiği tespit edilmiştir. Tespite ilişkin detaylar özetle şu şekildedir:

..... Vergi Dairesi mükellefi olan X Şti. tarafından 2019 hesap döneminde TL tutarlı adet faturanın sahte olduğu anlaşılmıştır. Bahsi geçen faturaların Y Şti. ile X Şti arasında ambalaj alımına ilişkin olduğu görülmüş; ancak Y Şti. nin gerçekte ticari faaliyette bulunmadığı anlaşılmıştır. X ve Y şirketleri arasında gerçek bir ticari ilişki olmadığından, bu faturalar 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359 2/b bendi hükmüne göre sahte belgedir.

Alınan sahte belgelerin, X Şti tarafından 2019 hesap döneminde 740-Hizmet ve üretim maliyeti bölümünde ve 191-İndirilecek KDV bölümünde kullanıldığı anlaşılmıştır. Detayları vergi inceleme raporunda belirtildiği üzere, bu kullanım sonucunda 150.000 TL tutarındaki vergi kayba uğratıldığı tespit edilmiştir. 2019 hesap döneminde şirket yetkililerinin Ali Yılmaz ve Veli Kara olduğu; Yargıtay'ın yerleşik içtihatları, *tüzelkişilerin birden fazla kanuni temsilci bulunup da suç, eylem ve fikir birliği içinde işlenmemiş ise sorumluluğun, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlara göre suçun şekli sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı* yönünde olduğundan suçta konu fiilin oluşumunda rolü olan ve şirket işlerini fiilen yürüten yetkilinin Ali Yılmaz olduğu tespit edilmiştir.

Suçun oluşumuna ve detaylı tespitlere yer veren Vergi inceleme ve vergi suçu raporları Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından incelenmiş, usul ve yasaya uygun bulunmuştur. Bu nedenle, mükellef şirket yetkilisi Ali Yılmaz'ın, 2019 hesap döneminde, VUK 359/2 bendinde düzenlenen sahte fatura kullanmak suçunu işlediği yönündeki tespitimiz Başsavcılığınıza mütalâa olunur.

Ek-2: İddianame Örneği

T.C.

.....
CUMHURİYET BAŞSAVCILIĞI

Soruşturma No :
Esas No :
İddianame No :

İDDİANAME

..... **ASLİYE CEZA MAHKEMESİNE**

DAVACI : K.H.
İHBAR EDEN (varsa) : Vergi Dairesi Başkanlığı
ŞÜPHELİ : Şüphelinin kimlik ve adres bilgisi
MÜDAFİ : Müdafinin isim, sicil ve adres bilgisi
SUÇ : Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet
SUÇ TARİHİ VE YERİ :
SEVK MADDESİ : İlgili kanun maddesi (Örneğin, VUK 359/a; VUK 359/b)
DELİLLER : Vergi tekniği raporu, vergi suçu raporu, çapraz inceleme raporları, ihbar, şüphelinin ifadesi, emniyet tutanakları, vergi suçu mütalaası, tanık ifadeleri, adli sicil ve nüfus kayıtları ve tüm dosya evrakı kapsamı

Soruşturma Evrakı İncelendi

..... Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yapılan suç duyurusu üzerine başlatılan soruşturma kapsamında şüphelinin yetkili kanuni temsilcisi olduğu vergi kimlik numaralı Şirketi hakkında yapılan vergi incelemesi sırasında X Şirketi'nden yıllarında TL tutarlı adet sahte fatura kullandığı tespit edilmiştir.

Başlatılan soruşturma kapsamında, şüphelinin ifadesi alınmış; şüpheli sahte fatura kullanmadığını, üzerine atılı suçlamaları kabul etmediğini söylemiştir.

X şirketi hakkında inceleme ve suç duyurusu olup olmadığı bağlı oldukları vergi dairesinden sorulmuş, bu şirket hakkındaki vergi incelemesinin devam ettiği bilgisine ulaşılmıştır. X şirketinin yetkilileri tanık olarak dinlenmiş; tanıklar ifadelerinde özetle sahte fatura vermediklerini, adı geçen şirket ile uzun yıllardır ticaret yaptıklarını, aralarındaki belgelerin gerçek ticaret ilişkisine dayandığını söylemişlerdir.

Yapılan soruşturma sonucunda ulaşılan delillerin ve dosya kapsamındaki evrakın incelenmesinden sonra, şüphelinin yılları için TL tutarlı adet sahte fatura kullandığı, bu fiilinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde düzenlenen Sahte Belge Kullanma suçunun zincirleme şekilde işlenmesine sebebiyet verdiği anlaşıldığından, şüphelinin mahkemenizde yargılamasının yapılarak sevk maddeleri gereğince cezalandırılması, kamu adına talep ve iddia olunur.

Ek-3: Bağlantılı Suçlarda İddianame Örneği

T.C.

.....

CUMHURİYET BAŞSAVCILIĞI

(Mahkemenizin Esas sayılı dosyası ile bağlantılıdır)

Soruşturma No :

Esas No :

İddianame No :

İDDİANAME

..... ASLİYE CEZA MAHKEMESİNE

DAVACI : K.H.

ŞÜPHELİ : Şüphelinin kimlik ve adres bilgisi

MÜDAFİ : Müdafinin isim, sicil ve adres bilgisi

SUÇ : Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet

SUÇ TARİHİ VE YERİ :

SEVK MADDESİ : İlgili kanun maddesi (Örneğin, VUK 359/a; VUK 359/b)

DELİLLER : Vergi tekniği raporu, vergi suçu raporu, çapraz inceleme raporları, ihbar, şüphelinin ifadesi, emniyet tutanakları, vergi suçu mütalaası, tanık ifadeleri, adli sicil ve nüfus kayıtları ve tüm dosya evrakı kapsamı

Soruşturma Evrakı İncelendi

..... Asliye Ceza Mahkemesinde görülmekte olan Esas Sayılı dosyada Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet sebebiyle yapılan yargılamada, sanık A, duruşmadaki ifadesi sırasında, AŞ'nin kendisi ve ortakları B ve C ile 1995 yılında kurulduğunu, ancak kendisinin 2005 yılında Almanya'da açılan şubelerin yönetim ve idaresini yapmak üzere Berlin'e yerleştiğini, Türkiye'ye yalnızca yılda iki kere geldiğini, bu nedenle şirketin Türkiye'deki muhasebe ve vergi işleri ile ortakları B ve C'nin ilgilendiğini, sahte faturalardan bilgisi olmadığını, faturalardaki imzanın kendisine ait olmadığını söylemiştir. Mahkeme tarafından yapılan suç duyurusu üzerine 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 367/5. fıkrası gereğince ortak B ve C hakkında mütalaa şartı aranmaksızın başlatılan soruşturmada;

..... vergi kimlik numaralı Şirketi hakkında yapılan vergi incelemesi sırasında X Şirketi'nden yıllarında TL tutarlı adet sahte fatura kullandığı tespit edilmiştir. X Şirketi çalışanı Z, ifadesinde diğer ortaklardan B ve C ile iş yaptıklarını, A'yı görmediğini, şirkette ne iş yaptığını bilmediğini beyan etmiştir. Şüpheliler sahte fatura kullanmadıklarını ve üzerine atılı suçlamaları kabul etmediklerini söylemişlerdir.

Yapılan soruşturma sonucunda ulaşılan delillerin ve dosya kapsamındaki evrakın incelenmesinden sonra, şirketin ticari ilişkilerinin B ve C tarafından yürütüldüğü, şirketin bulunduğu organize sanayi bölgesinde tanındıkları, dolayısıyla yukarıda bahsi geçen suçun oluşumunda ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciler olarak şüpheli B ve C tarafından isnat edilen suçun işlendiği, dolayısıyla şüphelilerin mahkemenizde yargılamasının yapılarak sevk maddeleri gereğince cezalandırılması, kamu adına talep ve iddia olunur.

Ek-4: Tensip Zaptı Örneği

T.C.

..... ASLİYE CEZA MAHKEMESİ

TENSİP ZAPTI

DOSYA NO :
HÂKİM :
KÂTİP :
DAVACI : K.H.
MÜŞTEKİ : Vergi Dairesi Başkanlığı
SANIK :
SUÇ : Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet
SUÇ TARİHİ :

..... Bürosunun Tarih ve Sayılı iddianamesi ile açılan dava mahkememize tevzi edilmekle incelendi.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ:

1. Müşteki kurum adına duruşma gün ve saatini bildirir iddianame ekli çağrı kâğıdı çıkarılmasına,
 2. Sanık adına CMK 176. maddesi uyarınca iddianamenin çağrı kâğıdı ile birlikte sanığa tebliğine, sanığın dinlenmesini istediği tanıkların isim ve adresleri ile diğer delillerini duruşma gününden önce mahkemeye bildirmesi ve çağrı kâğıdının usulüne uygun olarak tebliğine rağmen gelmemesi hâlinde zorla getirileceğinin yazılmasına,
 3. Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün Vergi Kimlik No.lu mükellefi hakkında ve Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün Vergi Kimlik No.lu mükellefi hakkında yıllarında sahte fatura düzenlemekten dolayı vergi denetimi yapıp yapılmadığı, yapıldıysa inceleme raporlarının istenmesine, dava açılıp açılmadığının duruşma gününden önce bildirilmesi için ve Vergi Dairesi Müdürlüklerine müzekkere yazılmasına,
 4. Adli emanetin sırasında kayıtlı sahte faturaların duruşma günü incelenmek üzere gönderilmesinin istenmesine,
 5. Vergi inceleme raporunda Sanığın çalıştığı belirtilen Bankası şubesinden sanığa ait hesapların sorulması, sanık adına açık olan hesapların yıllarından itibaren hesap hareketlerinin ve kart ekstrelerinin duruşma günü incelenmek üzere gönderilmesinin istenmesine,
 6. Ticaret Sicil Müdürlüğü'ne müzekkere yazılarak şirket yetkililerinin kimlik ve adres bilgilerinin sorulmasına,
 7. Ticaret Sicil Müdürlüğü'nden bildirilen şirket yetkililerinin CMK 43. maddesi uyarınca duruşma gün ve saatini bildirir çağrı kâğıdı ile çağrılmasına,
 8. Kolluğa müzekkere yazılarak şirketin yıllarına ilişkin ticari defter ve kayıtlarının alınarak Mahkememize gönderilmesinin istenmesine,
- Duruşmanın tarihinde saat'da yapılmasına karar verilmiştir.

Ek-5: Ek Mütalaa Talebi İçin Müzekkere Örneği

T.C.

..... ASLİYE CEZA MAHKEMESİ

Dosya No:

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Müdürlüğünüz vergi kimlik numaralı mükellefi hakkında yapılan suç duyurusu sonucunda, sahte fatura kullanmak suçundan yukarıda esas numarası yazılı dosyamızda yapılan yargılamada, sanığın işlediği fiilin belgelerin kullanılması değil düzenlenmesi olduğu anlaşılmıştır.

Bu sebeple, yukarıda vergi kimlik numaralı ve adı bildirilen sanık hakkında yıllarında sahte belge düzenleme suçunu işleyip işlemediği yönünden 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 367. maddesi hükümlerine göre Mahkememize mütalaa verilmesi rica olunur. .././2022

Kâtip

(e-imzalıdır)

Hâkim

(e-imzalıdır)

Ek-6: Çapraz İnceleme Raporu Talebi İçin Müzekkere Örneği

T.C.

..... ASLİYE CEZA MAHKEMESİ

Dosya No:

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Müdürlüğünüz vergi kimlik numaralı mükellefi ile vergi kimlik numaralı mükellefi hakkında yıllarında sahte belge kullanmak suçlarından inceleme yapılıp yapılmadığı, yapıldı ise vergi incelemesi ve vergi suçu raporlarının mahkememize gönderilmesi,

Ayrıca yukarıda adı geçen mükellefler hakkında suç duyurusunda bulunup bulunulmadığının ve dava açılıp açılmadığının, dava açıldı ise davanın görüldüğü mahkeme ve dosya numarasının Mahkememize bildirilmesi rica olunur. .././2022

Kâtip

(e-imzalıdır)

Hâkim

(e-imzalıdır)

Ek-7: Ticaret Sicil Müdürlüğü'ne Müzekkere Örneği

T.C.

..... ASLİYE CEZA MAHKEMESİ

Dosya No:

..... TİCARET SİCİL MÜDÜRLÜĞÜNE

Yukarıda esas numarası yazılı dosyamızda yapılan yargılama sebebiyle verilen karar gereğince; kayıtlarımızın tetkiki ile Müdürlüğünüzde ticaret sicil numarası ile kayıtlı A.Ş'nin şirket yetkililerinin kimlik ve adres bilgilerini de içerecek şekilde ticaret sicil kayıtlarının **ivedilikle** Mahkememize bildirilmesi rica olunur. .././2022

Kâtip

(e-imzalıdır)

Hâkim

(e-imzalıdır)

