

İNGİLTERE, ABD, ALMANYA VE FRANSA'DA VERGİ SUÇLARI VE YARGILAMA SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ*

*Evaluation of Tax Crimes and Jurisdiction
in England, USA, Germany and France*

Ersan ÖZ**

Cansu SEVİNÇ CEYHAN***

ÖZET

Vergi kanunlarında mükelleflere yüklenen ödevlerin mükellefler tarafından ihlal edilmesi halinde mükellefler çeşitli yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Vergi kanunlarının ihlaline neden olan davranışlar, ihlalin derecesine göre vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak adlandırılmaktadır. Hemen her ülkede, hafif olarak kabul edilen vergi ihlalleri para cezasına tabi tutulmakta iken ağır ihlaller suç kabul edilerek hürriyeti bağlayıcı cezaya tabi tutulmuştur. Çalışmamızın amacı, vergi suç ve ceza sisteminin ve yürütülen yargılama sürecinin aydınlatılarak evrensel yargılama ilkeleri bağlamında değerlendirilmesidir. Farklı yargılama sistemine sahip ülkeler arasından İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Almanya ve Fransa seçilmiştir. Seçilen ülkelerde vergi suçları ve cezaları, sistematik yeri saptanarak incelenmiş; ardından vergi suçlarının yargılama süreci, soruşturma ve kovuşturma evrelerine ayrılarak değerlendirilmiştir. Çalışmamızın sonucunda farklı hukuk sistemlerindeki ülke örnekleri incelenerek vergi suçlarının yargılama sürecinin bir bütün olarak değerlendirilmiş, bu bağlamda sorunlar saptanarak çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi suç ve cezaları, vergi suçlarında soruşturma, vergi suçlarında kovuşturma, vergi suçlarının yargılanması.

➤ *Bu makale Etik Kurul İznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee Permission.*

➤ *Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 19.01.2023*

➤ *Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 13.06.2023*

* Bu çalışma, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırlanan “Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçlarının Yargılanma Süreci ve Evrensel Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi” başlıklı doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

** Prof. Dr., Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, ersanoz@pau.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-1847-8841>.

*** Dr. Ar. Gör., Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, csevinc@pau.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4616-3676>.

ABSTRACT

Taxpayers are subject to various sanctions in case of violation of duties by tax laws. Actions that cause violations of tax laws are called tax misdemeanors and tax crimes according to the degree of violation. In almost every country, tax violations, which are regarded to be minor, are subject to fines, while serious violations are regarded crimes and subject to freedom-binding punishment. The aim of the study is to evaluate and illuminate the role and effects of the tax administration, prosecutor's office and the court in this judgement process of the tax crime and punishment system. For this purpose, England and the United States of America, which use the Anglo-Saxon legal system, and Germany and France, which use the Continental European legal system, were selected from the different countries. In selected countries, tax crimes and penalties were systematically located and examined; Then, the trial process of tax crimes was evaluated by dividing it into investigation and prosecution. As a result of our study, the country examples in different legal systems were examined and the trial process of tax crimes was evaluated as a whole, problems were determined in this context and solutions were presented.

Key Words: Tax crimes and penalties, investigation in tax crimes, prosecution in tax crimes, jurisdiction in tax crimes.

GİRİŞ

Vergi, medeni bir toplumun ve sosyal hukuk devletlerinin idamesi için temel yapı taşı olarak kabul edilmektedir. Vergiye atfedilen bu önem neticesinde verginin ne zaman ve nasıl ödeneceği kanunlarda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Her toplumda bazı bireyler, kendisinden istenen vergiyi ödememek için çeşitli yasal veya yasadışı işlemlere başvurmaktadır. Devlet ise faaliyetlerinin devamı bakımından ihtiyaç duyduğu asli kaynağın tahsil edilmesi için çeşitli önlemler olarak vergi düzeninin korunmasını amaçlamaktadır. Vergi kanunlarına aykırı davranarak vergi ödemeyen veya verginin tahakkukuna engel olan kişiler hakkında yaptırım uygulanması da alınan ilk önlemler arasındadır.

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, hem idari para cezası hem de adli para cezası ve/veya hürriyeti bağlayıcı ceza aynı anda uygulanmaktadır. Yaptırıma tabi fiillerin neler olduğu ve yaptırımın türü ve miktarı her ülkede kabul edilen ekonomi ve adalet sisteminde göre değişiklik göstermektedir.

I. VERGİ SUÇU KAVRAMI

Vergi 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 gereken vergi ve benzeri yükümlülüklerin ödenmemesidir.

Her hâlükârda, 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 ekonomik zarardan dolayı vergi suçları ekonomik suç olarak kabul edilmektedir. Bu nedenlerle kaçakçılık suçu, ekonomik bir suç tipi olarak kabul edilmektedir¹.

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 ekonomik suçlar için yalnızca para cezasının yeterli olmadığı; hapis cezasının da uygulanması gerektiği vurgulanmıştır². Bugün pek çok ülkede, ekonomik suçlar için hem idari para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza bir arada uygulanmaktadır. Vergi suçları bakımından da 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 öngörülmüştür³.

Hakkında idari para cezası öngörülen fiiller vergi kabahati, hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen fiiller ise vergi suçu olarak nitelendirilmektedir. Vergi suçları kamu düzeninin bozulmasına sebep olmakta iken vergi kabahatleri idari ve mali düzenin bozulmasına sebep olmaktadır⁴. Vergi kabahatleri, 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. Hangi fiillerin vergi kabahati, hangi fiillerin vergi suçu olduğu ise ülkenin ekonomik ve siyasi düzeni ile kanun koyucunun politikasına bağlı olarak belirlenmektedir. Dolayısıyla her bir ülkede vergi suçu olarak belirlenen fiiller ve bu fiillerin işlenmesi halinde öngörülen ceza farklılık göster-

¹ 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 Criminality' (1940) 5(1) American Sociological Review 1, 2*. 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, 2004) 46-49*.

² Council of Europe Committee of Ministers, *Recommendation No. R (81) 12, Of The Committee Of Ministers To Member States On Economic Crime, (1981) 3*.

³ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, (10. Bası, Ekin 2017) 349.

⁴ İbrahim Organ ve Tülay Baran, ‘İdari ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması’ Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (2020) 13(4) 792, 801.

mektedir. Bu nedenle, çalışma kapsamında seçilen ülkelerin vergi ceza hukuku sistemleri ayrı ayrı incelenmiştir.

II. SEÇİLEN ÜLKELERDE VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

Çalışmada, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa ve Almanya’daki vergi suçları ile vergi suçlarının yargılama usulü incelenmektedir. Ülke seçiminde, Anglosakson ve Kıta Avrupası hukuk sistemlerine dâhil olan ülkelerin vergi ceza yargılamasının karşılaştırılabilirliği amacı gözetilmiştir. Bu nedenle, çalışma kapsamına Anglosakson hukuk sistemini uygulayan ülkeler olarak İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD); Kıta Avrupası hukuk sistemini uygulayan ülkeler olarak Fransa ve Almanya alınmıştır. Çalışmanın esas odak noktası ise vergi suçlarının yargılama usulüdür. Verginin kendine ait teknik yapısı, 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 özeline yapılması gereken işlemler incelenecektir.

Çalışma kapsamına alınan ülkelerde vergi suçuna konu olan fiiller düzenlenmiştir. Buna göre seçilen ülkelerin tamamında ağır ihlaller için hapis cezası ve para cezası öngörüldüğü tespit edilmiştir. Tablo 1’de görüldüğü üzere, vergi yaptırımına en ağır yaptırım uygulayan ülke ABD’dir. 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.

Tablo 1: Seçilen Ülkelerde Vergi Suçlarına Öngörülen En Ağır Ceza

Ülke	Suçun Düzenlendiği Yer	Adli para cezası	Öngörülen en hafif hapis cezası süresi	Öngörülen en ağır cezası süresi	Kademeli ceza artışı	Şirketlerin fail olması
İngiltere	Vergi kanunları + Ceza kanunları	var	6 aya kadar	7 yıla kadar hapis ve sınırlanmamış para cezası	var	var
ABD	Vergi kanunu	var	1 yıla kadar	5 yıla kadar hapis ve 100.000\$ (şirket ise 500.000\$) kadar para cezası	yok	var
Almanya	Vergi kanunu	var	5 yıla kadar	10 yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası	var	yok
Fransa	Vergi kanunu	var	5 yıla kadar	7 yıla kadar hapis ve 3.000.000 € ya kadar para cezası	Yok (miktarla bağlı olmayan nitelikli hâli var)	var

A. İngiltere’de Vergi Suçları ve Cezaları

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 ihlaller 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 öngörülmüştür⁵. 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 mümkündür⁶. Vergi Yönetim Kanunu’nun ‘Cezalar’ Başlıklı 10. 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 Maddesinde hileli vergi kaçırma fiili hakkında jürisiz yargılama halinde 12 aya kadar, iddianame üzerine yapılan yargılama halinde 7 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür⁷.

İlgili 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*” denilmiştir. Suçun cezası, jürisiz yargılama halinde yasal azami sınıra kadar para cezası, iddianame üzerine yapılan yargılama halinde ise iki yıla hapis ve/veya para cezası olarak belirlenmiştir.

KDV yönünden ise yine çeşitli yasalarda yer alan düzenlemelerde cezai hükümler bulunmaktadır. Örneğin, dolandırıcılık 2006 Tarihli Dolandırıcı-

⁵ Rita de la Feria and Parintira Tanawong, ‘Surcharges and Penalties in Tax Law UK National Report’, (2015) European Association Of Tax Law Professors (EATLP) Congress 1, 10.; John Tiley and Glen Loutzenhiser, *Revenue Law: Introduction to UK tax law; Income tax; Capital gains tax; Inheritance tax* (7th edn, Bloomsbury Publishing 2012) 2032.

⁶ Feria and Tanawong, (n 5) 10; Hakan Üzeltürk, ‘Ekonomik Suçlar ve Vergiler’, *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu Kitabı* (2005) 208, 219 (kısaca: *Ekonomik Suçlar*); Emre Zahid Erkol, “Türk ve İngiliz Vergi Ceza Hukuku Sistemlerinin Karşılaştırmalı İncelenmesi”, *Mali Hukuk Dergisi*, (2022) 18(207) 637, 652.; Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, (1. Bası, Oniki Levha İstanbul 2017) 162.

⁷ Kanun Metni için: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/contents>, Son erişim Tarihi: 12.12.2022.

cılık 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 cezalandırılmaktadır⁸. KDV’nin hileli olarak kaçırılması halinde; jürisiz yargılamada £20.000 veya kaçırılan KDV tutarının 3 katı (hangisi daha yüksekse) ve/veya 6 aya kadar hapis cezası, iddianame üzerine yapılan yargılamada sınırsız para cezası ile 7 yıla kadar hapis cezası yaptırım olarak belirlenmiştir.

Vergi yasalarında yer alan suçlar dışında, en ağır cezayı gerektiren suç ise “kamu gelirlerinde hile yapılması” suçudur⁹. 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 merci karar vermektedir. Suçun ağırlığının belirlenmesinde ne kadar süredir işlendiği, kaçırılan verginin miktarı, kasıt unsuru ve örgütlü olarak işlenip işlenmediği gibi hususlar dikkate alınmaktadır.

B. Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Suçları ve Cezaları

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), 50 eyalet ve bir federal bölgeden oluşan, anayasal cumhuriyet ile yönetilen bir devlettir¹⁰. 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 oynamaktadır¹¹. Federal vergilerin toplanması ve denetlenmesinden sorumlu kurum, İç Gelir İdaresi (*Internal Revenue Service – IRS*)’dır. 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 *misdemeanour-kabahat*; ağır hapis cezaları ise *felony-cürüm* olarak adlandırılmaktadır¹². ABD Vergi Cezaları Kılavuzu (*Cri-*

⁸ Feria and Tanawong, (n 5) 11.

⁹ Richardson Lissack, *What are the penalties for tax evasion in the UK?* <https://www.richardsonlissack.co.uk/2021/09/01/what-are-the-penalties-for-tax-evasion-in-the-uk/>, (19.05.2022).

¹⁰ <https://www.mfa.gov.tr/amerika-birlesik-devletleri-siyasi-gorunumu.tr.mfa>. (06.08.2022).

¹¹ Mustafa Göktuğ Kaya, Hüseyin Kâmil İlik ve Hakan Türkmen, *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim*, (2. Bası, Nobel Bilimsel Eserler 2017) 62.

¹² Rençber, (n 6) 158. Çalışmanın sistematığına uygun olması için, çalışmada hapis cezasını gerektiren davranışlar suç olarak adlandırılacaktır.

minal 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 edilmektedir¹³ (Department of Justice, 2015:2).

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 düzenlenmiştir¹⁴. ABD vergi sisteminde suça konu fiiller ve cezalar oldukça ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Ancak bu suçları genel olarak 3 kategoride ele almak mümkündür:

- (1) IRC’de öngörülen bazı sorumluluklardan kaçınma,
- (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 5 yıldır. Vergi suçları için öngörülen cezalar için kanunda alt sınırların belirtilmeden üst sınırların belirtilmesi, Anglosakson hukuk sisteminin hâkime tanıdığı geniş takdir yetkisinin bir sonucudur¹⁵. ABD’de vergi suçları, IRS veya büyük jüri tarafından soruşturulmakta ve ceza mahkemelerinde yargılanmaktadır.

Tablo 2: ABD’de Vergi Suç ve Cezaları

Suç	Ceza
Vergi kaçakçılığına teşebbüs	100.000 \$ (şirket ise 500.000\$) ve/veya 5 yıla kadar hapis cezası
Verginin toplanmasından ve ödenmesinden kasten kaçmak	10.000 \$’a kadar para cezası ve/veya 5 yıla kadar hapis cezası
Kasıtlı olarak beyanname vermemek, bilgi vermemek veya vergi ödememek	25.000 \$ (şirket ise 100.000 \$) ve/veya 1 yıl hapis cezası

¹³ Department of Justice, *Criminal Tax Manual*, (2015) 2, <https://www.justice.gov/>, Erişim Tarihi: 03.07.2022.

¹⁴ Kanunun tam metni için bkz: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf>, Erişim Tarihi: 23.05.2022.

¹⁵ Ertürk Özer, “Vergi Suç ve Cezalarıyla Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İlişkisi - Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Örneği (Vergisini Ödemeyen Hapis Yatmalı Mı?)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (2015) 317 83, 84.

Suç	Ceza
Hileli beyanname ve çalışanlara beyanname vermemek	1.000 \$’a kadar para cezası ve/veya 1 yıla kadar hapis cezası
Hileli vergi tevkifatı muafiyeti sertifikası veya bilgi verilmemesi	1.000 \$’a kadar para cezası ve/veya 1 yıla kadar hapis cezası
Sahte veya yanlış beyanname verme	100.000 \$’a (şirket ise 500.000\$) kadar ve/veya 3 yıla kadar hapis cezası
Sahte olduğunu bildiği bilgi ve belgeleri Sekreterliğe verme	10.000\$ (şirket ise 50.000\$)’a kadar para cezası ve/veya 1 yıla kadar hapis cezası
Yürütme erkine sahip diğer birimlerin vergi idaresine emir veya talimat vermesi	5.000 \$’a kadar para cezası ve/veya 5 yıla kadar hapis cezası

Kaynak: ABD İç Gelir Kanunu (IRC)

C. Almanya’da Vergi Suçları ve Cezaları

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 öngörülmüştür¹⁶. 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*¹⁷), Mahkemelerin Kuruluş Kanunu (*Geriichtsverwaltungsgesetz-GVG*) ve Çocuk Mahkemeleri Kanunu (*Jugendgerichtsgesetz*) uygulanmaktadır.

Vergi suçları, sistematik bakımdan AO’nun ‘Suçlara, İdari Para Cezaları-na ve Muhakemelerine İlişkin Hükümler’ başlıklı 8. Kısımının ‘Suçlara İlişkin Hükümler’ başlıklı Birinci Bölümünde, 369-376 maddeleri arasında düzenlen-

¹⁶ 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 *Kitabı* (2009) 111-115.

¹⁷ StPO Türkçe çevirisi için Feridun Yenisey, Salih Oktar ve Ayla Oktar, *Alman Ceza Muhakemesi Kanunu Strafprozeßordnung* (3. Bası, Beta 2020) isimli çeviri eserinden faydalanılmıştır.

miştir¹⁸. Vergi kaçakçılığına konu olan fiiller vergi ile ilgili olarak gelir idaresine veya diğer makamlara yanlış veya eksik bilgi vermek, vergi ile ilgili olarak vermek zorunda olduğu bilgileri gelir idaresine bildirmemek ve zorunlu olduğu hâlde damga veya damga makinesi kullanmamak olarak belirlenmiştir. Bu fiiller hakkında öngörülen ceza ise durumun ağırlığına göre belirlenmektedir. Suçun standart cezası 5 yıla kadar hapis cezasıdır. Ancak özellikle ağır dava söz konusu ise 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir. Büyük ölçekli vergilerde haksız avantaj sağlanması, kamu görevlisinin konumunu kötüye kullanılması ile suçun işlenmesi, tahrif edilmiş veya sahte belge kullanılması gibi durumlarda özellikle ağır dava söz konusu olmaktadır (AO-370/3).

Vergi suçu şüphesinin gelir idaresi tarafından öğrenilmesi ile vergi suçunun yargılama süreci başlayacaktır. Ancak, Almanya’da da vergi suçlarından kurtulmak için pişmanlık benzeri bir kurum 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’den fazla vergi kaçırılması veya özellikle ciddi vergi davasının var olduğu durumlarda da gönüllü açıklama yapılması kabul edilmemiştir. 25.000 Euro’den fazla tutar söz konusu ise, gönüllü açıklamadan yararlanmak için ekstra ödeme yapılması gereklidir¹⁹. Gönüllü açıklama yapılması halinde, idari para cezası da dâhil olmak üzere hiçbir ceza alınmaz, yalnızca %6 faiz ile birlikte kaçırılan vergi ödenmelidir²⁰.

¹⁸ Kanunun İngilizce tam metnine <https://www.gesetze-im-internet.de/> adresinden ulaşılmıştır. Erişim Tarihi: 30.05.2022.

¹⁹ 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.

²⁰ Dominika Langenmayr, “Voluntary disclosure of evaded taxes—Increasing revenue, or increasing incentives to evade?.” *Journal of Public Economics*, 110, 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), 14.

D. Fransa’da Vergi Suçları ve Cezaları

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 uygulanmaktadır²¹. 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 kaçakçılığından bahsedilebilmektedir” olarak tanımlamıştır²². 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 tahsilini engellemek için kasten kendini aciz halinde göstermek, muhasebe hilesi ve diğer hileli hareketlerle vergi kaçırmak suçta konu fiiller olarak düzenlenmiştir²³.

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 yükselmektedir²⁴. Vergi kaçakçılığı için öngörülen yaptırımın yanı sıra, 1741. maddenin dördüncü fıkra 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 verilebilir. Suça teşebbüs de cezalandırılmaktadır. Tekerrür halinde yaptırım iki katına çıkmaktadır²⁵. Tüzel kişiler için verilen para cezası gerçek kişiye verilen cezanın beş katıdır.

²¹ Üzeltürk, *Ekonomik Suçlar*, 220; 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) 3; Rençber, (n 6) 124; Balca Çelener, “Vergi Cezalarında Non Bis In Idem İlkesinin Uygulanmasında Fransız ve Türk Hukukundaki Son Gelişmeler”, *Mali Hukuk Dergisi*, (2019) 15(177), 1975, 1988.

²² 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*, (2014) 5(2) 51, 55.

²³ Üzeltürk, *Ekonomik Suçlar*, 224; Çelener, (n 21) 1989; PROTAX, (n 19) 200.

²⁴ PROTAX, (n 19) 200.

²⁵ L. Ayrault and M. De La Motte, (n 21) 7.

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 aşmasıdır²⁶. Satışların eksik gösterilmesi, muhasebe kayıtlarının karışık tutulması, paravan şirket kurulması gibi hileli hareketlerin varlığı, kaçakçılık kastının varlığına ilişkin belirti olarak kabul edilmektedir²⁷.

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.

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.

III. SEÇİLEN ÜLKELERDE VERGİ SUÇLARININ YARGILAMA SÜRECİ

Seçilen ülkelerde vergi suçunun yaptırımı olarak hürriyeti bağlayıcı ceza öngörüldüğünden yargılama sürecinin ceza kanunlarına ve ceza usul kanunlarına bağlı olarak yürütülmektedir. Bu bakımdan çalışma kapsamındaki ülkelerde, ceza yargılaması süreci, soruşturma ve kovuşturma olmak üzere iki temel evreden oluşmaktadır. Suç şüphesinin öğrenilmesi ile birlikte soruşturma evresi başlamaktadır.

Soruşturma evresinde savcılık, polis ve vergi idaresi görev yapmaktadır. Soruşturma evresi boyunca delillerin toplanması ve korunması ile suça konu fiil ile deliller arasında ilişkilendirme yapılarak suçun kovuşturulup kovuşturulmayacağına karar verilmektedir. Suçun kovuşturulmasına karar verilmesi halinde ise görevli ceza mahkemesinde kamu davası açılmakta ve yargılama süreci karar kesinleşene dek devam etmektedir.

A. 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

²⁶ ibid 7.

²⁷ Üzeltürk, *Ekonomik Suçlar*, 225.

neniyle 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 arama, elkoyma ve tutuklama gibi çeşitli koruma tedbirleri uygulanmaktadır. Ayrıca, seçilen ülkelerde de etkin pişmanlık uygulamasına benzer şekilde, kayba uğratılan vergi ve cezaların ödenmesi durumunda soruşturmanın sonlandırılması söz konusudur.

Tablo 3: Seçilen Ülkelerde Vergi İdaresine Tanınan Soruşturma Yetkileri

Yetki/Ülke	İngiltere	ABD	Almanya	Fransa
Üçüncü tarafların bilgi ve belgelerine erişim	doğrudan	doğrudan	doğrudan	doğrudan
Arama	doğrudan	doğrudan	doğrudan	doğrudan
İletişimin Engellenmesi	doğrudan	yok	dolaylı	dolaylı
Dijital kaynaklarda arama ve elkoyma	doğrudan	doğrudan	doğrudan	doğrudan
Görüşme	doğrudan	doğrudan	doğrudan	-
Gizli gözetim	doğrudan	doğrudan	yok	doğrudan
Tutuklama	doğrudan	doğrudan	yok	doğrudan

Kaynak: 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, Erişim Tarihi: 08.08.2022.

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 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

şeklinde²⁸. Adli vergi cezaları bir yana; çoğu vergi uyuşmazlığının yargı aşamasına taşınmadan mükellef ve vergi idaresi arasında sağlanacak anlaşma ile çözülmesi planlanmaktadır²⁹. 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 kaçakçılığında şüphelendiğini açıklayan bir mektup almaları hâlinde, dolandırıcılığı kabul etme şansları vardır; Vergi kaçakçılığının kabul edilmesi, cezai yaptırım uygulanmamasını sağlamak için tek istisnadır³⁰.

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 cezalar da indirim yapılır³¹.

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 sayılmaktadır³². Öte yandan,

²⁸ HMRC, *Annual Report and Accounts 2020 to 2021*, 49.

²⁹ “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); Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (18. Bası, Yaklaşım 2010) 81; Üzeltürk, *Ekonomik Suçlar*, 218.

³⁰ HMRC, Code of Practice 9, 3; Feria and Tanawong, (n 5) 12.

³¹ HMRC, Code of Practice 9, 4.

³² 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”, Steinmo,

kolluk kuvvetlerine tanınan her yetki HMRC tarafından kullanılamamaktadır. Örneğin, parmak izi alma veya şüphelileri kefaletle serbest bırakma yetkileri yalnızca polis tarafından kullanılabilir³³.

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 olmalıdır³⁴.

HMRC’nin cezai soruşturma sırasında kullandığı tedbirler, ceza kanunları- na 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 kullanabilecektir³⁵.

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’dir³⁶.

3.1.2. ABD’de Soruşturma Evresi

ABD’de vergi suçlarının soruşturulması, IRS veya büyük jüri tarafından yapılmaktadır^{37,38}. Ancak uygulamada vergi suçu işlendiğine dair şüphe, IRS

Sven H. (ed.) *The Leap of Faith: The Fiscal Foundations of Successful Government in Europe and America*, (Online Ed., Oxford University Press, Oxford 2018) 160.

³³ HMRC, “HMRC’s approach to tax fraud”.

³⁴ 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 investigation powers and safeguards*.

³⁵ 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. *ibid*.

³⁶ *ibid*.

³⁷ Stephen W. Mazza and others, “Surcharges and Penalties in Tax Law: United States.” *EATLP Annual Congress*, Milan 2015.

³⁸ Büyük jüri, oturumlara başkan tarafından çağırılmaktadır. Görevi, sanık hakkındaki şikâyet ve suçlamaları, devlet tarafından sunulan delillerle beraber dinlemek ve kanaatine göre

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*)'nun 9. bölümünde düzenlenmiştir.

Suçun meydana gelip gelmediği özel ajan (*special agent*) tarafından yapılan bilgi analizi sonucunda belirlenmektedir. 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 çalışır³⁹.

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 gönderilir⁴⁰. Her bir inceleme adımı, 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 erer (IRM 9.2.3.).

Vergi suçu için başlatılan bir soruşturmanın büyük jüriye sevk edilmesi de

iddianameyi onaylamaktır. Henry Campbell Black, *Black's Law Dictionary*, (4. Ed. West Publishing 1968) 993.

³⁹ 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 (IRS, Internal Revenue Manual, Part 38).

⁴⁰ IRS, <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/how-criminal-investigations-are-initiated>, (24.05.2022).

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 sevki 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 sevki istenebilmektedir⁴¹.

Savcılık veya büyük jüri tarafından yürütülen başka bir soruşturma kapsamında, vergi suçunun da işlendiği ortaya çıkabilir⁴². 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 isteyebilmektedir⁴³. Ancak vergi dosyaları için, savcının Vergi Bölümü 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 toplayabilmektedir⁴⁴. 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 başlatır⁴⁵.

3.1.3. 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

⁴¹ Department of Justice, *Criminal Tax Manual*, s. 7.

⁴² John A. Townsend, and John A. Townsend, *Federal Tax Crimes*, (2013) Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2212771> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2212771>, 23.

⁴³ George John Edwards, *The Grand Jury*. (1st Ed., AMS Press 1906) 23; Bedirhan Erdem, *Ceza Yargılamasında Jüri*, (Birinci Bası, Adalet Yayınevi 2020) 99; “Types of Juries”, <https://www.uscourts.gov/>, (24.05.2022).

⁴⁴ *Justice Manual*, 6.4.245.

⁴⁵ Erdem, (n 43) 87.

eyaletler düzeyinde gelir idaresi bulunmaktadır. Vergi suçlarının soruşturması bakımından da suç hangi düzeydeki gelir idaresinin yetki alanına giriyorsa, soruşturma da onun tarafından yürütülecektir. 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. Gelir idaresi, soruşturmanın yürütülmesini her zaman savcılığa devredebileceği gibi savcı da her zaman soruşturmayı kendi devralabilir. Her iki durumda da savcılık 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 yer 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. Alman tedbir ve saati kaydedilerek sanık ceza muhakemesinin başladığı hakkında bilgilendirilir.

AO 399. maddesinde, soruşturmanın yürütülmesi bakımından gelir idaresinin savcının sahip olduğu tüm hak ve yükümlülüklerle 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 kullanılmalıdır⁴⁶.

⁴⁶ Hakan Üzeltürk, “Çağdaş Vergi Sistemlerinde Vergi Denetimi”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2013) 10(2) 40, 45.

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 kullanılabilir⁴⁷.

3.1.4. 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 soruşturmadır⁴⁸. 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 verilmelidir⁴⁹.

Vergi suçunu tespit eden vergi idaresi, savcılığa mükellef hakkında şikâyetle bulunmakta ve ardından 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 başlayamamaktadır⁵⁰. Şikâyetle bulunan kurum, Vergi Suçları Komisyonu (*Commission des infractions fiscales*) ‘dur. Komisyonun olumlu görüş vermemesi hâlinde savcılık so-

⁴⁷ PROTAX, (n 19) 259.

⁴⁸ Neslihan Karataş Durmuş, “Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (2016) (48) 99, 114.

⁴⁹ Kaya, İlik ve Türkmen (n 13) 182; ibid., 113.

⁵⁰ Katia Weidenfeld and Alexis Spire. “Punishing tax offenders in France and Great Britain: two criminal policies.” *Journal of Financial Crime*, (2017) 24 (4) 574, 576.

ruşturmaya başlayamaz. Ancak komisyon, genellikle (%95 oranında) olumlu görüş vermektedir⁵¹.

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 yetkilidir⁵².

Fransa'da geçerli olan takdirilik ilkesi gereğince, komisyonun olumlu görüş vermesi hâlinde, savcı kovuşturmayı başlatıp başlatmamakta serbesttir⁵³. Ancak vergi suçları bakımından savcılarının kovuşturamama yetkisi nadiren kullanılmaktadır⁵⁴. 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 başlamaktadır⁵⁵.

3.2. Seçilen Ülkelerde Kovuşturma Evresi

Her ülkede, ceza yargılaması hükümleri ve kanunları farklı olsa da temel hukuk kurumlarının çoğu ortak bir kökene ve benzer içeriğe sahiptir⁵⁶. 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

⁵¹ 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. *ibid.*, 577.

⁵² Pürsünlerli Çakar ve F. Saraçoğlu, (n 22), 55.

⁵³ Weidenfeld and Spire, (n 50) 577; Feridun Yenisey, "Ceza Muhakemesi Süjelerinin İradelerinin Ceza Muhakemesinin Yürüyüşüne Etkisi Sorunu", MÜHF – HAD, (2013) 19 (2) 455; Ayrault ve De La Motte, (n 21) 8.

⁵⁴ Weidenfeld and Spire, (n 50) 577.

⁵⁵ Jacqueline Hodgson ve Laurène Soubise, *Prosecution in France* (Online Ed., Online Oxford University Press, 2017) 55.

⁵⁶ Anton Shamne, "Search in Criminal Procedure of Russia and Germany: Comparative Legal Characteristics." SHS Web of Conferences, (2018) 50, 1, 1.

aşaması tamamlandığında ilgili ülkenin hukukuna göre kişinin suçlu olduğu kanaatine ulaşıldığında, vergi dairesi, komisyon veya savcı tarafından ceza davası açılarak kovuşturma evresi başlamaktadır.

Kovuşturma evresi boyunca, ortaya konan delillerin ışığında suçun unsurları aydınlatılmaya çalışılmaktadır. 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. Çalışmanın devamında, seçilen ülkelerde vergi suçlarının kovuşturma evresi; özellik arz eden hususlar özelinde incelenecektir.

3.2.1. 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*) görevlidir. Vergi suçlarında ise ilk derece görevli mahkeme çoğu kez Sulh Mahkemesi (*Magistrates’ Court*) görevli olacaktır. 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*) önüne gönderebilecektir⁵⁷. 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

⁵⁷ Anthony Edwards, *Blackstone’s Magistrates’ Court Handbook 2021*, (Oxford University Press 2021) 16; Jessica Jacobson and Gillian Hunter, *Inside Crown Court: Personal experiences and questions of legitimacy*, (1st Ed., Policy Press 2016) 25.

bir form aracılığı ile yapılmaktadır. Başvuru, posta veya e-posta aracılığı ile yapılabilir⁵⁸.

Kraliyet Mahkemesi, yalnızca ceza yargılaması yapan bir mahkemedir. Bir hâkimden oluşmaktadır. Ayrıca, sulh mahkemeleri tarafından verilen hükümlerin denetimi de Kraliyet Mahkemesi tarafından yapılmaktadır⁵⁹. 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. Jüri kararları için 12 üyeden 10’unun çoğunluğu aranmaktadır⁶⁰. 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 bildirilir⁶¹ (UK Government, 2022). 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 başvurulabilir (Ministry of Justice, 2020:10). 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 yapılmaktadır⁶². Başvuru, Kra-

⁵⁸ UK Government, *Appeal a magistrates’ court decision*, <https://www.gov.uk/appeal-magistrates-court-decision>, (22.05.2022).

⁵⁹ Edwards, (n 57), 24.

⁶⁰ Mehmet Maden, “İngiltere ve Galler Ceza Muhakemesi Hukukunda Yargılama Makam ve Søjeleri”, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2020) 8 (1-2) 11, 15.

⁶¹ *Appeal a magistrates’ court decision*, <https://www.gov.uk/appeal-magistrates-court-decision>, (22.05.2022).

⁶² <https://www.gov.uk/guidance/criminal-procedure-rules-forms#appeal> Erişim Tarihi: 22.05.2022.

liyet 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 isteyebilir⁶³.

Temyiz Mahkemesinin sanığı haklı bulması hâlinde, sanık hakkında verilen mahkûmiyet hükmü değiştirilir veya verilen ceza indirilir. Sanığın haksız bulunması hâlinde ise sanığın cezası infaz edilir ve mahkeme giderlerinin ödenmesi istenir⁶⁴. 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 olmalıdır⁶⁵.

Son olarak, İngiltere ceza yargılaması sisteminin nihai temyiz mercii Birleşik Krallık Yüksek Mahkemesi (*The Supreme Court*)’dir⁶⁶. 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 alınmalıdır⁶⁷. Başvuru izninin kabul edilmesinden sonra başvuru yapılmaktadır. Başvuru izni ve başvuru formlarına ve bu formların doldurulmasında dikkat edilmesi gereken noktalara Yüksek Mahkemenin web sitesinden ulaşılabilmektedir⁶⁸. Başvuru ücreti 800-1000 sterlidir⁶⁹. Yüksek Mahkeme, kararlarında AİHS hükümleri ile AİHM içtihadını göz önünde tutmaktadır. Kararlar, oy çoğunluğu ile alınır. Yüksek Mahkeme tarafından verilen kararlar, tüm mahkemeler tarafından emsal teşkil etmektedir⁷⁰.

⁶³ Appeal a magistrates’ court decision, <https://www.gov.uk/appeal-magistrates-court-decision>, (22.05.2022).

⁶⁴ Appeal a Crown Court decision, <https://www.gov.uk/appeal-against-crown-court-verdict>, (22.05.2022).

⁶⁵ <https://ccrc.gov.uk/the-application-process/>, (22.05.2022).

⁶⁶ Judicial Office International Team, *The Judicial System of England and Wales*, March 2021, s. 7 <https://www.judiciary.uk/>, (03.07.2022); Jacobson, and Hunter (n 57), 23.

⁶⁷ A guide to bringing a case to The Supreme Court, <https://www.supremecourt.uk>, (22.05.2022).

⁶⁸ <https://www.supremecourt.uk/procedures/court-forms.html>, (22.05.2022).

⁶⁹ <https://www.supremecourt.uk/procedures/fees-and-costs.html>, (22.05.2022).

⁷⁰ Judicial Office International Team, *The Judicial System of England and Wales*, 7.

3.2.2. ABD’de Kovuşturma Evresi

Büyük jürinin ithamda bulunması halinde, dava açılarak kovuşturma başlanmaktadır. Vergi suçları, standart bir ceza davasında yargılanmaktadır⁷¹. Dolayısıyla 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 sabika kaydını, ailesinin orada yaşayıp yaşamadığını, serbest bırakılmasının toplum için tehlikesini de göz önünde bulundurarak kefaletle salınıp salınmayacağına ve salınabilecekse kefalet miktarına karar vermektedir⁷². Vergi suçları bakımından sanık tutuklu ise genellikle kefalet karşılığında serbest bırakılmasına karar verilmektedir. Sanık kefalet miktarını ödeyemez ise, tutuklu yargılanmasına devam edilir.

ABD ceza yargılaması sisteminde, duruşma başlamadan önce devlet ve sanık arasında uzlaşma yapılarak davanın sonuçlandırılması mümkündür. Ceza Pazarlığı (*plea bargaining*) adı verilen bu özel uzlaşma yöntemi, özellikle savcının davasının güçlü olduğu durumlarda vuku bulmaktadır. 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 sağlayabilmektedir⁷³. 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 sonuçlandırılmaktadır⁷⁴.

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.

⁷¹ Townsend and Townsend, (n 42) 23; Mazza, (n 37), 767.

⁷² USA Department of Justice, <https://www.justice.gov/>, (26.05.2022).

⁷³ Albert W. Alschuler, “Plea bargaining and its history.” *Columbia Law Review*, (1979) 79 (1), 4.

⁷⁴ Townsend and Townsend, (n 42) 23; Mazza, (n 37) 767.

dır. 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 reddeder⁷⁵.

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 edilebilir⁷⁶. Tarafların hangi delilleri sunabileceğine hâkim 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 başlar⁷⁷. 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 değildir⁷⁸. Masumiyet karinesi gereği, savunma suçsuzluğunu kanıtlamak zorunda değildir; sanığın cezalandırılabilmesi için suçluluğunun devletin kanıtlanması gerekmektedir.

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 verebilir⁷⁹. İkinci olarak, hâkim, jürinin kararını

⁷⁵ <https://www.justice.gov/usao/justice-101/preliminary-hearing>, (26.05.2022).

⁷⁶ Erdem, (n 43) 101.

⁷⁷ <https://www.justice.gov/usao/justice-101/trial>, (12.12.2022)

⁷⁸ <https://www.justice.gov/usao/justice-101/trial>, (12.12.2022)

⁷⁹ <https://www.justice.gov/usao/justice-101/post-trial-motions> (12.12.2022)

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 bulunmamaktadır⁸⁰. ABD ceza yargılaması sisteminde, mahkûmiyet kararına karşı hem savunma hem de iddia makamı temyize başvurabilir. Ancak sanığın suçsuz bulunması halinde devletin temyize başvurması kabul edilmemiştir⁸¹. Savunma makamının temyiz süresi karar tarihinden itibaren 14 gün; devletin temyiz süresi ise karar tarihinden itibaren 30 gün olarak belirlenmiştir⁸². Temyiz başvurusu, temyiz incelemesi yapacak olan Temyiz Mahkemesi (*Circuit Court*)'ne gönderilmek üzere Bölge Mahkemesi'ne yapılmakta, mahkemesi, temyiz incelemesi sırasında Bölge Mahkemesi tarafından yapılan yargılamada hata olup olmadığı yönünden denetleme yapmaktadır.

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, Amerika 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 inceleyeceği hakkında geniş bir takdir yetkisine sahiptir⁸³. Başvuru, elektronik dosyalama sistemi aracılığı ile yapılmaktadır⁸⁴. 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.

⁸⁰ Townsend, and Townsend, (n 42) 24.

⁸¹ www.uscourts.gov/, (30.05.2022).

⁸² Federal Rules of Appellate Procedure, Rule 4 (b).

⁸³ Messitte Peter J., "Temyiz Müzekkeresi: Hangi Davalara Bakılacağına Karar Verilmesi", Demokrasi ile İlgili Meseleler, ABD Dışişleri Bakanlığı, (2005) 10 (1) 20.

⁸⁴ 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).



3.3.3. 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 görevlidir⁸⁵. Alman ceza yargılamasında Ceza Mahkemesi-*Amtsgerichte*, Eyalet Mahkemesi-*Landgerichte*, Yüksek Eyalet Mahkemesi-*Oberlandesgerichte* ve Federal Alman Yargıtayı- *Bundesgerichtshof* tarafından uygulanmaktadır. Bu mahkemelerin dördü ilk derece mahkemelerdir. Eyalet Mahkemesi aynı zamanda Asliye Ceza Mahkemesi’nin istinaf mahkemesidir⁸⁶.

Savcılık, dava açılmasına karar verirse davayı Ceza Mahkemesi’nde açar. GVG⁸⁷ hükümleri uyarınca, 4 yıldan az cezaya hükmedilmesi bekleniyorsa Asliye 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 belirlenerek ilgililere tebliğ edilir, AO’da da duruşma gününün gelir idaresine bildirileceği hüküm altına alınmıştır.

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 belirlenmesidir⁸⁸. Bu sebeple duruşma sırasında, deliller ortaya konularak tartışılır, okunması gereken belgeler mahkeme tarafından okunur.

Duruşma sırasında sanığın hazır bulunması gerekli olup, hazır bulunmayan sanık hakkında duruşma yapılamaz. Duruşma, müzakerenin ardından hükmün tefhimi ile sona erer. 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.

⁸⁵ Serdar Kılıç ve Mustafa Göktuğ Kaya, “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, *Sayıştay Dergisi*, (2017) 107 37,44.

⁸⁶ Wolfgang Eichler, “German Criminal Jurisdiction”, *The International and Comparative Law Quarterly*, (1956) 5 (4) 542, 543.

⁸⁷ GVG İngilizce tam metnine https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gvg/index.html adresinden 30.05.2022 tarihinde erişilmiştir.

⁸⁸ Hans Heinrich Jescheck, “Principles of German Criminal Procedure in Comparison with American Law”, *Virginia Law Review*, (1970) 56 (2) 239, 240.

Yargılama makamı kararlarına karşı kabul edilmiş kanun yollarına karşı, hem savcılık hem de sanık kanun yollarına başvuru hakkına sahiptir⁸⁹. Alman Ceza Yargılamasında, kanun yollarına başvuru süreci, ilk derece görevli mahkemenin hangisi 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 yapılabilmektedir. Eyalet Mahkemesi'nin ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı uyuşmazlıklar hakkında ise, yalnızca temyiz yoluyla Federal Alman Yargıtay'ına başvuru yapılabilmektedir.

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 ke-sindir, itiraz yoluna başvuru yapılamaz.

İtiraz, kararı veren mahkemeye yazılı veya tutanağa geçirilmek 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'ıdır⁹⁰.

StPO madde 312 uyarınca, Ceza Hâkiminin ve Toplu Asliye Mahkemesinin hükümlerine karşı istinaf yoluna başvurulabilir. İstinaf istemi, kanun yollarına başvurmaya yetkili olanlar tarafından hükmün bildirilmesinden itibaren bir hafta içinde hükmü veren mahkemeye yazılı veya tutanağa geçirilmek 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 mahkemesi savcılığına dosyayı gönderir ve böylece istinaf incelemesi başlamış olur. İstinaf yargılamasında hüküm, sadece kanun yolu konusu yapıldığı kadarıyla incelenmektedir. İstinaf davası kabul edilirse İstinaf Mahkemesi hükmü bozarak esas hakkında kendi karar verir.

⁸⁹ Ali Rıza Çınar, "Alman Ceza Yargılama Hukukunda İstinaf Yasayolu", GSÜHFD, (2010), 1 (Prof. Dr. Köksal Bayraktar'a Armağan Özel Sayı) 503, 512.

⁹⁰ Gülsün Ayhan Aygörmüş Uğurlubay, "Güncel Tartışmalar Ve Gelişmeler Işığında Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda İtiraz", DEÜHFD (2015) 16 (Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan Özel Sayı) 3999, 4026.

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 başvurusaydı 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 bozulur. 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.

3.3.4. 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.

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 bulunmaz⁹¹. Mahkeme, biri başkan olmak üzere 3 hâkimden oluşmaktadır.

⁹¹ “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

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 sunabilirler⁹². 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 toplanarak dosya tamamlanır, duruşma sırasında yeni delil sunulamaz⁹³. Duruşmada, hâkim heyeti, iddia makamını temsil etmek üzere savcı, kâtip, sanık ve avukatı ile mağdur ve varsa avukatı hazır bulunur.

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 bulduğundan 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 civarındadır⁹⁴.

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.

sıra jürinin de dinlenen tanıklara ve uzmanlara soru sorma hakkı bulunmaktadır. Fransız jüri sistemi Anglosakson sistemindeki jüri sisteminden daha farklıdır. Hâkim jürinin yanıtlanmasını istediği soruları yazılı olarak verir, jürinin sorulara yanıtları sanık hakkında verilecek hükmü belirler." Mustafa Duran, *Fransız Adli Yargılama Sistemi*, (Birinci Bası, Adalet Yayınevi 2014) 96.

⁹² 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).

⁹³ Duran, (n 91) 101

⁹⁴ Weidenfeld and Spire, (n 50) 581.

İstinaf incelemesi, istinaf mahkemesi (*La Cour d'Appel*) tarafından yapılmaktadır. İstinaf başvurusu, kararı istinaf edilen mahkemeye yapılır. İstinaf süresi hükmün tefhim veya tebliğinden itibaren 10 gündür⁹⁵. 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 yoktur⁹⁶. 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 başvurusunun süresi, istinaf mahkemesi kararının açıklandığı tarihten itibaren 5 gündür. 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. Derece mahkemesi, Temyiz Mahkemesi'nin bozma nedenlerine uymayarak karar verirse, Genel Kurul Dairesi (*assemblée plénière de chambre*) nihai olarak karar verir.

SONUÇ

Vergi suçları, devlet hazinesine, ekonomisine ve dolayısıyla tüm topluma zarar veren önemli bir suçtur. Kişilerin vergi suçu işlemindeki temel güdü, haksız yere vergi avantajı elde etmek olsa da pek çok vergi kaçakçılığı olayının bununla sınırlı kalmadığı da görülmektedir. Uyuşturucu madde ticareti, insan ticareti veya organ ticareti gibi yasadışı ticaret suçları; yasadışı kumar ve bahis ve kara para aklama suçları da vergi kaçakçılığı suçunun da işlendiği ekonomik suçlardır. Bu nedenle hem toplumun ekonomik çıkarlarının korunması; hem de kimi zaman vergi suçunun arkasına gizlenmiş daha büyük suçların tespiti için vergi kaçakçılığı suçlarının tespit edilmesi ve cezalandırılması önem arz etmektedir.

OECD tarafından belirlenen vergi suçları ile mücadele ilkelerinde de vergi kaçakçılığının suç olarak kabul edilmesi beklenmektedir. Çalışmada da, seçi-

⁹⁵ Ministère chargé de la justice, *Conduct of a case before the Correctional Court*.

⁹⁶ Duran, (n 91) 10.

len OECD ülkelerinin tamamında vergi kaçakçılığı ile mücadelenin daha etkin yürütülebilmesi için vergi kaçakçılığının suç olarak kabul edildiği ve hem hapis cezasına hem de para cezasına tabi olduğu tespit edilmiştir. 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 ve Almanya'da öngörülen cezanın kaçırılan verginin miktarına göre kademeli olarak arttırıldığı görülmüştür. Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen ceza vergi miktarına bağlı olarak değişmemektedir. 7934 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle vergi kaçakçılığı suçu bakımından öngörülen cezanın üst sınırı 8 yıla çıkarılmış olup çalışma kapsamındaki ülke mevzuatları ile uyumlu hâle gelmiştir. Kademeli ceza artışı bakımından ise kaçırılan vergi miktarının yüksek olması hâkimin sanığa verilecek cezayı tayin ederken alt sınırdan uzaklaşması için kabul edilebilir bir gerekçe olarak düşünülebilir. Ancak anılan değişiklikle birlikte vergi kaçakçılığı için öngörülen cezanın çalışma kapsamındaki diğer ülkelere nazaran geniş aralıkta belirlendiği ve kademeli ceza artışının daha adil bir vergi ceza sistemi bakımından önem arz ettiği düşünülmektedir.

Ekonomik suçlar arasında kabul edilen vergi kaçakçılığı suçunda temel amaç mükelleflerin vergi düzenine uyumlu olarak vergilerini doğru şekilde ödemesidir. Bu nedenle, diğer ekonomik suçlarda olduğu gibi vergi kaçakçılığında da ekonomik suçta ekonomik ceza ilkesi kabul edilmekte ve uygulaması her geçen gün yaygınlaşmaktadır. Bu kabulün bir sonucu olarak, mükellefin vergi ve cezalarını ödemesi halinde suçtan verilecek cezada indirim söz konusu olabileceği gibi cezai sorumluluğun sona ermesi de mümkün olabilmektedir. İngiltere'de Sözleşmeye Dayalı Açıklama ve Almanya'da pişmanlık ihbarı uygulamaları ekonomik suçta ekonomik ceza ilkesinin uygulama örneklerindedir. Bu bakımdan, Türkiye'de 7394 Sayılı Kanun ile vergi suçlarında etkin pişmanlık uygulaması, ekonomik suçta ekonomik ceza uygulaması bakımından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmektedir.

Öte yandan, ekonomik ve teknolojik gelişmeler ışığında, artık vergi kaçakçılığı suçunun bir şirket bünyesinde işlenmektedir. Bu nedenle, çoğu ülke vergi kaçakçılığı suçunda şirketlerin cezai sorumluluğuna yer vermektedir. 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.

Vergi suçlarının tespiti ve yargılama süreci bakımından ise ülkelerin benimsediği hukuki ve ekonomik düzene göre farklı uygulamaların olduğu tespit edilmiştir. Vergi suçları sistematik bakımdan değerlendirildiğinde, İngiltere'de hem vergi hem ceza kanunlarında yer düzenlenmiş iken diğer ülkelerde vergi

kanunlarında düzenlenmiştir. Ancak hangi kanunda düzenlenmiş olursa olsun, çalışmada seçilen ülkelerin tamamında vergi suçlarının yargılama süreci, ceza kanunlarına göre yürütülmektedir. Buna ek olarak, her ülkenin vergi idaresi, vergi suçlarının tespitinde ve yargılama sürecinde önemli bir rol üstlenmektedir. Soruşturma aşamasında, vergi idarelerinin farklı yetkilere sahip olduğu; fakat kovuşturma evresinde ülkelerin tamamında taraf olarak yer aldığı ve soruşturmama kararları ile mahkeme kararlarına itiraz yetkisine sahip olduğu saptanmıştır. Türkiye'de vergi suçlarının soruşturma evresi çalışma kapsamındaki diğer ülkelerle karşılaştırıldığında; soruşturmanın ceza usul hukuku kurallarına tabi yürütülmesi ve savcılık yetkileri bakımından benzerlik olduğu görülmektedir. Ancak Türkiye'de vergi müfettişlerine tanınan soruşturma yetkileri, diğer ülkelere göre daha kısıtlı olarak belirlenmiştir. Suç şüphesi halinde müfettişlere bir hadisenin araştırılıp soruşturulurken izleyecekleri sürecin hukuki ve fiili hassasiyetlerinin daha kaliteli zaman süreci ile kazandırılıp geniş soruşturma yetkileriyle donatılmaları halinde daha sağlıklı hukuki sonuçlar beklenmesinin muhtemel olabileceği ayrıca mükelleflerin bu aşamada yararlanabileceği usul haklarının genişletilmesi de daha adil bir soruşturma evresi için önemli olduğu düşünülmektedir.

Kovuşturma evresinin yürüyüşü bakımından ise yine ülkelerin hukuk düzenine göre farklılıklar bulunmaktadır. Anglosakson hukuk sistemine sahip İngiltere ve ABD'de duruşma öncesinde savcı ve sanık arasında yapılacak ceza pazarlığı ile kovuşturmanın sonuçlandırılması mümkündür. Kıta Avrupası hukuk sistemine sahip Almanya ve Fransa'da ise kovuşturma evresi başladıktan sonra sanık ve vergi idaresi arasında pazarlık yapılması söz konusu değildir. Almanya ve Fransa'nın ceza muhakemesi kanunları uyarınca hâkim maddi gerçeği tespit ederek uyuşmazlık hakkında bir hüküm vermektedir. Ayrıca, tüm ülkelerde, adil yargılanma hakkının bir gereği olarak kanun yollarına başvurma hakkı bulunmaktadır. İlk derece mahkemesi tarafından verilen hüküm bir üst yetkili mahkeme tarafından usul ve esas yönlerinden incelenmektedir. Türkiye'de vergi suçlarının kovuşturma evresi, çalışma kapsamındaki diğer ülkelerde olduğu gibi ceza usul hukuku kurallarına tabi olarak savcılık ve asliye ceza mahkemeleri tarafından yürütülmektedir. Kovuşturma evresinin aşamaları, çalışmada yer alan Kıta Avrupası hukuk sistemine dâhil Fransa ve Almanya ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir.

Son olarak belirtmek gerekir ki, vergi suçlarının tespiti ve cezalandırması ekonomik düzen bakımından önemli ise de bu süreçte mükellef ve şüpheli haklarının özenle korunması gerekmektedir. OECD tarafından vergi suçu ile mücadelede benimsenen ilkelere göre, masumiyet karinesi, hakları konusunda bilgilendirilme, neyle suçlandığını bilme, susma hakkı, avukata erişim hakkı, tercüman hakkı, belge ve materyale erişim hakkı, hızlı yargılama hakkı ve çifte yargılama yasağı, vergi suçlarının tespit ve yargılama süreci boyunca

uygulayıcılar bakımından özellikle korunması gereken haklardandır. Vergi kaçakçılığı suçunun etkili olduğu kadar adil bir şekilde cezalandırılabilmesi için, tüm süreç boyunca, hem vergi idaresinin hem de kolluk ve yargı makamlarının yetkilerini kullanırken ölçülü ve hukuka uygun olması, mükellefin adil yargılanma hakkının korunması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Ainsworth R. T, “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).

Alschuler A. W, “Plea bargaining and its history.” Columbia Law Review (1979) 79 (1), 1-43.

Ayrault L. and De La Motte A. M, “Surcharges and Penalties in Tax Law”, French National Report, EALTP Annual Congress, Milan (28-30 May 2015).

Black H. C, Black’s Law Dictionary, 4. Edition, (West Publishing 1968).

Bouvier M, Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l’Impôt, LGDJ, (2003) Paris.

Council of Europe Committee of Ministers, Recommendation No. R (81) 12, (1981), of the Committee Of Ministers To Member States On Economic Crime.

Çakar, E. P. ve Saraçoğlu, F, “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)” İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2014) 5(2) 51-68.

Çelener B, “Vergi Cezalarında Non Bis In Idem İlkesinin Uygulamasında Fransız ve Türk Hukukundaki Son Gelişmeler”, Mali Hukuk Dergisi, (2019) 15(177)1975-2006.

Çınar A. R. (2010), “Alman Ceza Yargılama Hukukunda İstinaf Yasayolu”, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2010), 1 (Prof. Dr. Köksal Bayraktar’a Armağan Özel Sayı), 503-532.

Department of Justice, Criminal Tax Manual, (2015). <https://www.justice.gov/>. (03.07.2022).

Duran M, Fransız Adli Yargılama Sistemi, (Adalet Yayınevi 2014).

Durmuş N. K, “Türk Ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (2016) (48) 99-122.

Edwards A., Blackstone’s Magistrates’ Court Handbook 2021, (Oxford University Press, 2021).

- Edwards G. J, The Grand Jury. (AMS Press 1906).
- Eichler W, "German Criminal Jurisdiction", The International and Comparative Law Quarterly, (1956) 5 (4) 542-548.
- Erdem B, Ceza Yargılamasında Jüri, (Adalet Yayınevi, 2020).
- Erkol E. Z, "Türk ve İngiliz Vergi Ceza Hukuku Sistemlerinin Karşılaştırmalı İncelenmesi", Malî Hukuk Dergisi, (2022) 18(207) 637-666.
- Feria R. and Tanawong P, "Surcharges and Penalties in Tax Law UK National Report", (2015) European Association Of Tax Law Professors (EATLP) Congress.
- HMRC, Code of Practice 9, (2014). HMRC Digital Service, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/494808/COP9_06_14.pdf. (06.08.2022).
- HMRC, Annual Report and Accounts 2020 to 2021. (2021).
- HMRC, "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, "HMRC's criminal investigation policy", 13.07.2021, <https://www.gov.uk/government/publications/criminal-investigation/hmrc-criminal-investigation-policy>. (21.05.2022).
- HMRC, "HMRC's criminal investigation powers and safeguards", 13.07.2021, <https://www.gov.uk/government/publications/criminal-investigation/criminal-investigation>, (21.05.2022).
- Hodgson J. and Soubise L, Prosecution in France Oxford Handbooks Online (Oxford University Press, 2017).
- IRS, "How Criminal Investigations Are Initiated", <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/how-criminal-investigations-are-initiated>. (24.05.2022).
- Jacobson J. and Hunter G., (2016). Inside Crown Court: Personal experiences and questions of legitimacy, Policy Press, (1st Ed., Policy Press 2016).
- Jeschek, H. H, "Principles of German Criminal Procedure in Comparison with American Law", Virginia Law Review, (1970) 56 (2) 239-253.
- Judicial Office International Team, The Judicial System of England and Wales, <https://www.judiciary.uk/wp-content/uploads/2016/05/international-visitors-guide-10a.pdf>. 2016, (16.05.2022).
- Kaya M. G; İlik K., ve Türkmen H, . Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim, (Nobel Bilimsel Eserler, 2017).

Kılıç K, ve Kaya M.G, “ABD, Almanya, İngiltere Ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, Sayıştay Dergisi, (2017) 107 37-64.

Kühne H. H, “Almanya’da İdari Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, Çev: Prof. Dr. Bahri Öztürk, İdare Hukuku Sempozyumu Kitabı, (2009) 111-115.

Langenmayr, D. (2017). “Voluntary disclosure of evaded taxes—Increasing revenue, or increasing incentives to evade?.” *Journal of Public Economics*, (2017) 151 110-125.

Lissack R, What are the penalties for tax evasion in the UK? <https://www.richardsonlissack.co.uk/2021/09/01/what-are-the-penalties-for-tax-evasion-in-the-uk/>, (19.05.2022).

Maden M, “İngiltere ve Galler Ceza Muhakemesi Hukukunda Yargılama Makam ve Süjeleri”, Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2020) 8 (1-2) 11-21.

Mazza S.W; Lederman L. and Johnson S. R, “Surcharges and Penalties in Tax Law: United States.” EATLP Annual Congress, Milan 2015, 739-794.

Messitte, P. J, “Temyiz Müzekkeresi: Hangi Davalara Bakılacağına Karar Verilmesi”, Demokrasi ile İlgili Meseleler, ABD Dışişleri Bakanlığı, (2005) 10 (1).

Ministère chargé de la justice, “Conduct of a case before the Correctional Court”, <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1485?lang=en>. 2022, (05.06.2022).

Ministry of Justice, Criminal Procedure Rules and Practice Directions 2020, <https://www.gov.uk/guidance/rules-and-practice-directions-2020>, 2020, (03.06.2022).

OECD, The Ten Global Principles, Second Edition, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition_006a6512-en, 2021, (08.08.2022).

Organ İ, ve Baran T, “İdari Ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması”, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (2020) 13(4) 792-808.

PROTAX, “Case studies of tax crimes in the European union”, (787098 PROTAX – D1.2 Deliverable Report) PROTAX, 2018-2021, EU Horizon 2020 Project.

Rençber A, Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, (Oniki Levha Yayınları 2017)

Shamne, A. (2018). “Search in Criminal Procedure of Russia and Germany: Comparative Legal Characteristics”, SHS Web of Conferences, (2018) 50, 1-5.

Supreme Court, A guide to bringing a case to The Supreme Court, <https://www.supremecourt.uk>. (22.05.2022).

Supreme Court of the US, “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).

Sutherland E. H, White collar crime: The uncut version. (Yale University Press, 1983).

Şenyüz D, Vergi Ceza Hukuku, (Ekin Yayınevi 2017).

Tiley J. and Loutzenhiser G,. Revenue Law: Introduction to UK tax law; Income tax; Capital gains tax; Inheritance tax, (Bloomsbury Publishing 2012).

Townsend J.A. and Townsend J. A, Federal Tax Crimes, 2013, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2212771> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2212771>.

Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı, Amerika Birleşik Devletleri’nin Siyasi Görünümü, <https://www.mfa.gov.tr/amerika-birlesik-devletleri-siyasi-gorunumu.tr.mfa> 2022, (06.08.2022).

Uğurlubay, G. A. A, “Güncel Tartışmalar Ve Gelişmeler Işığında Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda İtiraz”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2015) 16 (Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan Özel Sayı) 3999-4044.

US Courts, www.uscourts.gov/, (30.05.2022).

UK Government, Appeal a magistrates’ court decision, <https://www.gov.uk/appeal-magistrates-court-decision>, (22.05.2022).

Üyümez M.E, Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi, (Anadolu Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2004).

Üzeltürk H, “Ekonomik Suçlar ve Vergiler”, Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu Kitabı, (2005) 208-232.

Üzeltürk H, “Çağdaş Vergi Sistemlerinde Vergi Denetimi”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2013) 10 (2) 40-64.

Weidenfeld K. ve Spire A, “Punishing tax offenders in France and Great Britain: two criminal policies.” Journal of Financial Crime, (2017) 24 (4) 574-588.

Yenisey F. ve Oktar S, Alman Ceza Muhakemesi Kanunu- Strafprozeßordnung, (Beta Yayınevi 2020) İstanbul.

- <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/contents>. (19.05.2022).
- <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf>. (23.05.2022).
- <https://www.gesetze-im-internet.de/> (30.05.2022).
- http://www.npc.gov.cn/zgrdw/englishnpc/Law/2007-12/13/content_1384067.htm (18.06.2022).
- <https://www.gov.uk/guidance/criminal-procedure-rules-forms#appeal> (22.05.2022).
- <https://www.supremecourt.uk/procedures/court-forms.html>. (22.05.2022).
- https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gvg/index.html (30.05.2022).