



**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ SORUŞTURMA
USULÜ VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Hazırlayan
Osman Alp MORİLİPİNAR**

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa UYANIK**

Yüksek Lisans Tezi

Mart 2025, KAYSERİ

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ SORUŞTURMA
USULÜ VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

**Hazırlayan
Osman Alp MORİLİPİNAR**

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa UYANIK**

Mart 2025, KAYSERİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Osman Alp MORİLİPINAR





**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku

Program Adı: Yüksek Lisans

Tez Başlığı: Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Soruşturma Usulü ve Delillerin Değerlendirilmesi

Yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan (Kapak, Önsöz, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç) toplam 166 sayfalık kısmına ilişkin 24/02/2025 tarihinde **Turnitin** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezin benzerlik oranı: %23'tür.

Filtrelemeye **alıntılar dahil** edilmiştir. Filtrelemede **yedi (7) kelimeden daha az** örtüşme içeren metin kısımları hariç tutulmuştur.

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez İntihal Raporu Uygulama Esaslarını inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmasının herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edilmesi durumunda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 28/02/2025

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa UYANIK Öğrenci: Osman Alp MORİLİPINAR

KILAVUZA UYGUNLUK

“Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Soruşturma Usulü ve Delillerin Değerlendirilmesi”
başlıklı Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzuna
uygun olarak hazırlanmıştır.

Hazırlayan

Osman Alp MORİLİPINAR

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa UYANIK

Kamu Hukuku ABD Başkanı

Prof. Dr. Cengiz GÜL

KABUL VE ONAY TUTANAĞI

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa UYANIK danışmanlığında **Osman Alp MORİLİPİNAR** tarafından hazırlanan “**Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Soruşturma Usulü ve Delillerin Değerlendirilmesi**” adlı bu çalışma, jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalında **Yüksek Lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

31/01/2025

JÜRİ:

Danışman : **Dr. Öğr. Üyesi Mustafa UYANIK**

Üye : **Doç. Dr. Ahmet SOMUNCU**

Üye : **Doç. Dr. Kadir AYYILDIRIM**

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun/...../..... tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

...../...../.....

Prof. Dr. Atabey KILIÇ
Enstitü Müdürü

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ SORUŞTURMA USULÜ VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Osman Alp MORİLİPINAR

**Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi, Mart 2025
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa UYANIK**

ÖZET

Ceza muhakemesinde yer alan genel soruşturma usulü yerine kanun koyucu tarafından vatandaşların mali emniyetlerinin korunması maksadıyla vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulmasına ilişkin özel bir soruşturma usulü öngörülmüştür. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde düzenlenen bu usul ve esaslara yakından bakıldığında, suçun tespiti için iki farklı usul öngörülmüştür. Kanun koyucu bu iki usulü, Cumhuriyet savcısının sair suretlerle öğrenmesi ve vergi inceleme memurları tarafından yürütülen inceleme sonucunda öğrenilmesi şeklinde belirlemiştir. Suçun tespitinin devamında ise, kamu davasının açılabilmesi için rapor değerlendirme komisyonundan kovuşturma şartı (dava şartı) niteliğini haiz mütalaa alınması gerekmektedir. Sağlanan mütalaa ile kamu davası açılabilmekte ve yargılama yürütülebilmektedir. Yargılamanın sonuçlandırılabilmesi için ise, mahkeme tarafından belli başlı delillere ihtiyaç duyulmaktadır. Anlatıldığı üzere, vergi kaçakçılığı suçunun tespitinden yargılamanın sonuçlandırılmasına kadar giden süreç çalışmada detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Çalışmada öncelikle, vergi kaçakçılığı suçlarının ceza genel hukuku bağlamında değerlendirmesi yapılmıştır. Akabinde soruşturma usulü detaylı bir şekilde açıklanarak uygulamada var olan sorunlara, soruşturma usulündeki farklılıklara, mütalaa müessesesine detayları ile değinilmiştir. Son olarak da yürütülen soruşturma ve kovuşturmalarda yargı mercilerinin kullandığı hukuka uygun olan deliller yargı kararları ile desteklenerek anlatılmıştır. Çalışma ile amaçlanan, vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma usulünün genel muhakeme sürecinden farklılık oluşturan noktaları ile elde edilen delillerin değerlendirilmesi, literatürdeki görüşler ve içtihatlar ışığında ele alınarak literatüre katkı sağlamasıdır.

Anahtar Sözcükler: Vergi kaçakçılığı suçları, Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma usulü, Mütalaa, Vergi kaçakçılığı suçlarında ispat ve delil.

INVESTIGATION PROCEDURE OF TAX EVASION CRİMES AND EVALUATION OF ITS EVIDENCE

Osman Alp MORİLİPINAR

Erciyes University, Graduate School of Social Sciences

Master's Thesis, March 2025

Supervisor: Assist. Prof. Mustafa UYANIK

ABSTRACT

Instead of the general investigation procedure in criminal law, the legislator has established a special investigation procedure for tax evasion crimes to protect citizens' financial security. Article 367 of the Tax Procedure Law No. 213 regulates this procedure, which envisions two distinct methods for determining the crime. The legislator defines these methods as: the public prosecutor learning through other means, and learning through an investigation conducted by tax inspection officers. Following the determination of the crime, an opinion from the report evaluation committee, which serves as a prosecution condition, must be obtained before a public lawsuit can be filed. Once the opinion is obtained, the lawsuit can proceed, and the trial can be conducted. For the trial to conclude, the court requires specific evidence. As explained, the process from determining the tax evasion crime to concluding the trial is discussed in detail in the study. The study first evaluates tax evasion crimes within the context of general criminal law. Then, the investigation procedure is explained in detail, addressing practical issues, differences in investigation methods, and the opinion procedure. Finally, the evidence used by judicial authorities in investigations and prosecutions is explained, supported by judicial decisions. The aim of the study is to contribute to literature by examining the unique points of the investigation procedure for tax evasion crimes and evaluating the evidence in light of opinions and case law.

Keywords: Tax evasion crime, Investigation procedure for tax evasion crimes, Opinion, Proof and evidence in tax evasion crimes.

İÇİNDEKİLER

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ SORUŞTURMA USULÜ VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK.....	i
TEZ ÖZGÜNLÜK SAYFASI	ii
KILAVUZA UYGUNLUK.....	ii
KABUL VE ONAY TUTANAĞI	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI VE UYGULANACAK YAPTIRIMLAR

1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçuna Genel Bakış	5
1.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kavramı ve Türk Hukukunda Tarihsel Gelişimi .	5
1.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kapsamı ve Konusu	8
1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları	13
1.2.1. Maddi Unsur.....	14
1.2.1.1. Fail.....	14
1.2.1.2. Mağdur ve Suçtan Zarar Gören	16
1.2.1.3. Hareket	17
1.2.1.3.1. VUK'un 359/a Maddesindeki Fiiller	18
1.2.1.3.2. VUK'un 359/b Maddesindeki Fiiller	25
1.2.1.3.3. VUK'un 359/c Maddesindeki Fiiller	29
1.2.1.3.4. VUK'un 359/ç Maddesindeki Fiiller	31
1.2.1.3.5. VUK'un 359/d Maddesindeki Fiiller	32
1.2.1.4. Netice.....	32
1.2.1.5. Nedensellik Bağı	33
2.2. Manevi Unsur.....	34
1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Özel Görünüş Biçimleri.....	35
1.3.1. Teşebbüs	36

1.3.2. İştirak.....	40
1.3.3. İçtima.....	42
1.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yaptırım.....	45
1.4.1. Pişmanlık ve Islah Durumunda Yaptırım	46
1.4.2. Etkin Pişmanlık Durumunda Yaptırım	48
1.4.3. Vergi Ziyayı Bulunmaması Durumunda Yaptırım.....	49
1.4.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunun İştirak Halinde İşlenmesinde Yaptırım	50

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA SORUŞTURMA USULÜ

2.1. Ceza Muhakemesinde Genel Soruşturma Usulü.....	51
2.1.1. Soruşturma Evresinde Görevli ve Yetkili Merciler	52
2.1.1.1. Cumhuriyet Savcısının Soruşturma Evresindeki Rolü	52
2.1.1.2. Kolluk Görevlilerinin Soruşturma Evresindeki Rolü	53
2.1.2. Soruşturma Evresinin Başlaması, İşleyişi ve Sona Ermesi	55
2.1.2.1. Soruşturma Evresinin Başlaması	55
2.1.2.2. Soruşturma Evresinde Şüphe.....	56
2.1.2.3. Delillerin Toplanması ve Değerlendirilmesi.....	58
2.1.2.4. İddianamenin Düzenlenmesi, Kabulü ve İadesi Kararı	60
2.1.2.5. Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar (Takipsizlik Kararı)	62
2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü.....	63
2.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Öğrenilmesi ve Soruşturma Evresinin Başlaması	64
2.2.1.1. Vergi Denetim Yolları	65
2.2.1.1.1. Yoklama	65
2.2.1.1.2. Vergi İncelemesi.....	68
2.2.1.1.3. Aramalı Vergi İncelemesi.....	70
2.2.1.1.4. Bilgi Toplama.....	74
2.2.1.2. Vergi İdaresi Tarafından Suçun Öğrenilmesi.....	75
2.2.1.2.1. Vergi İncelemesi Sırasında Suçun Öğrenilmesi	77
2.2.1.2.1.1. Vergi İncelemesi Sonucunda Tanzim Edilecek Raporlar.....	78
2.2.1.2.1.1.1. Vergi İnceleme Raporu	78
2.2.1.2.1.1.2. Vergi Tekniği Raporu.....	79

2.2.1.2.1.1.3. Vergi Suçu Raporu	81
2.2.1.2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Öğrenilmesinden Sonra Vergi İdaresi Tarafından Yapılacak İşlemler	82
2.2.1.2.2.1. Mütalaa Verilmesi	82
2.2.1.2.2.2. Vergi Ziyat Cezasının Kesilmesi ve Non Bis İn İdem İlkesi Sorunu	83
2.2.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Sair Suretlerle Öğrenilmesi	84
2.2.1.4. VUK 359/(ç) ve (d) Fıkraları Uyarınca Suçun Öğrenilmesi ve Soruşturmanın Yürütülmesi	86
2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa	88
2.3.1. Mütalaa Kavramının Tanımı, Gerekçesi ve Getiriliş Amacı	88
2.3.2. Mütalaanın Hukuki Niteliği	90
2.3.3. Mütalaanın Şekli, Özellikleri ve İçeriği	93
2.3.4. Mütalaa Düzenlemeye Yetkili Makam	96
2.3.5. Mütalaa Şartının Sağlanmamasının Sonuçları	100
2.3.5.1. Soruşturma Evresinde Mütalaa Şartının Eksikliği	100
2.3.5.2. Ara Muhakemede Mütalaa Şartının Eksikliği	102
2.3.5.3. Kovuşturma Evresinde Mütalaa Şartının Eksikliği	103
2.3.5.4. Kanun Yolunda Mütalaa Şartının Eksikliği	105
2.3.6. Mütalaa Şartının Anayasaya Aykırılık Sorunu	106
2.3.7. Mütalaa ile Yargı Mensuplarının Bağlayıcılığı Sorunu	108

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. İspat Ve Delil	112
3.1.1. İspat	112
3.1.1.1. Asıl İspat-Karşı İspat-Aksini İspat	115
3.1.1.2. Doğrudan İspat-Dolaylı İspat	116
3.1.1.3. Tam İspat-Yaklaşık İspat	116
3.1.2. Delil	117
3.1.2.1. Kesin Delil-Takdiri Delil	119
3.1.2.2. Doğrudan Delil-Dolaylı Delil	119
3.1.2.3. Kanuni Delil-Akdi Delil	120

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına İlişkin Olarak İspat Ve Delil	121
3.2.1. Vergi Hukukunda İspat ve Delil	121
3.2.1.1. Vergi Hukukunda İspat ve İspat Yüğü	121
3.2.1.2. Vergi Hukukunda Delil	123
3.2.1.2.1. Vergi Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesine İlişkin İlkeler...	124
3.2.1.2.1.1. Delil Serbestisi İlkesi.....	125
3.2.1.2.1.2. Re'sen Araştırma İlkesi.....	126
3.2.1.2.1.3. Yazılılık İlkesi.....	128
3.2.1.2.1.4. Kıyas Yasağı İlkesi	129
3.2.1.2.1.5. Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	130
3.2.1.2.2. Vergi Hukukunda Delil Türleri	132
3.2.1.2.2.1. Mükellef Nezdinde Oluşan Deliller.....	132
3.2.1.2.2.2. İdare Nezdinde Oluşan Deliller	133
3.2.1.2.2.3. Yargı Nezdinde Oluşan Deliller.....	133
3.2.2. Ceza Hukukunda İspat ve Delil.....	133
3.2.2.1. Ceza Hukukunda İspat ve İspat Yüğü	134
3.2.2.2. Ceza Hukukunda Delil	136
3.2.2.2.1. Ceza Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesine İlişkin İlkeler ...	137
3.2.2.2.1.1. Şüpheden Sanık Yararlanır İlkesi.....	137
3.2.2.2.1.2. Delil Serbestisi İlkesi.....	139
3.2.2.2.1.3. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi.....	141
3.2.2.2.2. Ceza Hukukunda Delil Türleri.....	142
3.2.2.2.2.1. Beyan Delili.....	142
3.2.2.2.2.2. Belge Delili.....	145
3.2.2.2.2.3. Belirti Delili.....	146
3.2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İspat ve Delil	147
3.2.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İspat ve İspat Yüğü	148
3.2.3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Delil ve Delil Türleri	152
3.2.3.2.1. Mükellef Nezdinde Oluşan Deliller	153
3.2.3.2.1.1. Beyanname	153
3.2.3.2.1.2. Bildirimler	155
3.2.3.2.1.3. Defter, Kayıt ve Belgeler.....	156

3.2.3.2.2. İdare Nezinde Oluşan Deliller	158
3.2.3.2.1. Vergi İnceleme Tutanakları – Vergi Suçu Raporu – Vergi Tekniği Raporu.....	158
3.2.3.2.2.2. Yoklama Fişleri ve Bilgi Alma Tutanakları	160
3.2.3.2.2.3. Aramalı İnceleme Tutanakları	161
3.2.3.2.3. Yargı Nezinde Oluşan Deliller	162
3.2.3.2.3.1. Tanık Beyanı	163
3.2.3.2.3.2. Yemin.....	164
3.2.3.2.3.3. Bilirkişi Raporu	164
3.2.3.2.3.4. İkrar	165
SONUÇ	166
KAYNAKÇA.....	170

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

AIHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AKY	: Adli Kolluk Yönetmeliği
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BKNZ	: Bakınız
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
E.T.	: Erişim Tarihi
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KYOK	: Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar
S.	: Sayı
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
VD.	: Ve Diğerleri
VS.	: Vesaire
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletler, doğası gereği üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerini yerine getirebilmek, egemenliği altında bulunan gerçek veya tüzel kişilere hizmet verebilmek, kamusal ihtiyaçlara cevap verebilmek ve kamusal hizmetleri sürdürebilmek amacıyla belli başlı gelirlere ihtiyaç duymaktadır. Söz konusu gelirlerin en başında ise vergi gelirleri yer almaktadır. Vergiler, devletin egemenliğinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve vergilendirme yetkisi ile gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak tahsil edilmek suretiyle toplanan bir gelir türü olarak tanımlanmaktadır.

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinin ve sürdürülebilir olmasının ana unsurunu oluşturan vergilerin, sağlıklı ve usulüne uygun olarak toplanabilmesi için devlet tarafından mükelleflerin haklarını ve yükümlölüklerini belirleyen düzenlemelerin ortaya konulması gerekmektedir. 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin kanun ile düzenlenebileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilirliği öngörölmüştür. Söz konusu kanuni düzenlemelerde; devletin vergi toplamasına ilişkin usul, kişilerin nasıl vergilendirileceğine ilişkin esaslar ve söz konusu vergilendirme işlemine kişiler tarafından aykırı davranılması halinde uygulanacak yaptırımların yer alması elzemdir. Türk Vergi Hukukunda, ilgili düzenlemeler 04/01/1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır.

Mükellefin vergileri hiç veya zamanında ödememesi ya da yanlış veya gerçeğe aykırı beyan etmesi halinde, Vergi Usul Kanunu'nda yaptırımlar öngörölmüştür. Yaptırım uygulama yetkisi ise devletin en temel unsurlarından birisidir. Söz konusu yetki, vergi hukuku açısından idari yaptırım ve adli yaptırım olmak üzere ikiye ayrılarak düzenlenmiştir. Kanunda vergi kabahatlerinin sonucu olarak idari yaptırım, vergi suçlarının sonucu olarak ise adli yaptırım öngörölerek hüküm altına alınmıştır.

Çalışmamızda, vergi suçlarından biri olan vergi kaçakçılığı suçu üzerinde durulacak olup soruşturma usulü ve elde edilen delillerin değerlendirilmesi konusu ele alınacaktır.

Çalışmanın ana hatlarını oluşturan vergi kaçakçılığı suçu ve bu suçun yaptırımlarını öngören 359’uncu madde, Vergi Usul Kanunu’nun Dördüncü Kitabı’nın İkinci Kısmı’nın Üçüncü Bölümü’nde yer almaktadır. Bahse konu maddeye göre, vergi ödemekle yükümlü olan kişiler yükümlü olunan vergileri hiç ödememek, daha az ödemek veya haksız yere vergi iadesi almak amacıyla kanunda yer alan emredici hükümleri ihlal etmektedir. Bu ihlalin sonucunda ise, madde uyarınca devletin cezalandırma yetkisi devreye girmektedir. Söz konusu yetki, adli makamlar aracılığıyla kullanılmaktadır.

Yapılan açıklamalar ışığında vergi kaçakçılığı suçunun hem vergi hukuku hem de ceza hukuku ile yakından ilişkili disiplinlerarası bir alan olduğu tespit edilmiş, bu sebeple çalışmada hem ceza hukuku kaynaklarından hem de vergi hukuku kaynaklarından yararlanılmış, söz konusu kaynaklar yargı kararlarıyla desteklenerek çalışmanın ortaya konulması amaçlanmıştır.

Çalışmanın konusunu oluşturan “vergi kaçakçılığı suçunda soruşturma usulü ve delillerin değerlendirilmesi” üç bölümden oluşacak olup her bölümde vergi kaçakçılığına ilişkin ayrı konular ele alınıp değerlendirilecektir.

Birinci bölümde, vergi kaçakçılığı suçlarının genel özelliklerine değinilecek, genel özellikler başlığı altında öncelikli olarak vergi kaçakçılığı suçlarının tanımı, tarihsel gelişimi, kapsamı ve konusu ele alınacak, akabinde vergi kaçakçılığı suçlarının ceza hukuku genel hükümleri uyarınca maddi unsur ve manevi unsur bağlamında değerlendirilmesi yapılacak, son olarak da vergi kaçakçılığı suçları açısından suçun özel görünüş biçimleri ve vergi kaçakçılığı suçlarındaki yaptırımlar boyutu incelenecektir.

İkinci bölümde ise, vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan özel soruşturma usulleri genel hatlarıyla anlatılacak, bu nedenle konuya temel oluşturması maksadıyla öncelikli olarak ceza muhakemesinde yer alan genel soruşturma usullerine değinilecek, bu başlık altında da soruşturma evresinde yetkili olan makamlarca yapılan işlemler, soruşturma evresinin başlaması, işleyişi ve sona ermesinden bahsedilecektir. Devamında ise, vergi kaçakçılığında uygulanan özel soruşturma usulleri ele alınacak, öncelikle konuyla

bağlantısı olduğundan dolayı vergi denetim yollarına, daha sonrasında ise vergi kaçakçılığı suçunun nasıl ve kim tarafından öğrenildiğine, öğrenildikten sonra ise hangi işlemlerin uygulanacağına değinilecek, son olarak da vergi kaçakçılığı suçlarında önemli bir noktada bulunan ve dava şartı (kovuşturma şartı) niteliğinde bulunan mütalaa müessesesi detaylarıyla ele alınacaktır.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise, vergi kaçakçılığı suçunda ispat ve delil kavramları ele alınacaktır. Bu bağlamda öncelikli olarak, hukukta yer alan ispat ve delil kavramlarından bahsedilecek, devamında vergi hukuku ve ceza hukuku bağlamında ispat ve delil kavramları detaylarıyla açıklanacak, son olarak ise vergi kaçakçılığı suçları açısından uygulanan ispat ve delil müessesesi Yargıtay kararları ışığında incelenecektir.

Sonuç bölümünde ise, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin özel olarak uygulanan soruşturma usulü ve vergi kaçakçılığı suçlarında yer alan ispat ve delil faaliyeti ele alınarak genel bir değerlendirme yapılacak ve uygulamada yer alan sorunlar hakkında eleştiri ve önerilerde bulunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI VE UYGULANACAK YAPTIRIMLAR

Vergi kaçakçılığı suçları özünde, suç ve ceza ilişkisini barındıran özel yasa suçlarından birisidir. Kanuni dayanağını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹ (VUK) oluşturmaktadır. Özel yasa suçlarından olması nedeniyle ceza hukuku bağlamında genel bir değerlendirilmesinin yapılması çalışmanın bütünlüğü açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle de; öncelikle bu bölümde vergi kaçakçılığı suçlarının kavramının neyi ifade ettiğine, hukuki olarak nasıl var olduğuna ve Türk Hukuk sistemi içerisinde nasıl geliştiğine değinilecektir. Akabinde vergi kaçakçılığı suçlarının genel özelliklerinden, suçun özünde yer alan fiillerin konusundan ve kapsamından bahsedilecektir.

Bölümün devamında ise vergi kaçakçılığı suçu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu² (TCK) içerisinde bulunan genel hükümler bağlamında ele alınacaktır. Bu bağlamda; suçun unsurlarını oluşturan maddi ve manevi unsurlara değinilecek, vergi kaçakçılığı suçu; fail, mağdur, suçtan zarar gören, hareket, netice ve nedensellik bağı açısından değerlendirilecektir. Akabinde, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin suçun özel görünüş biçimlerinden olan teşebbüs, iştirak ve içtima hükümleri açısından irdelenmesi yapılacaktır. Bu bölümün başlığı altında son olarak vergi kaçakçılığı suçunda yaptırım kavramı ele alınıp incelenecektir.

¹ 10/01/1961 tarihli ve 10703-10705 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

² 12/10/2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu.

1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçuna Genel Bakış

Bu başlık altında vergi kaçakçılığı suçlarına genel bir bakış atılacak, bu vesile ile vergi kaçakçılığı suçunun kavramına ve Türk Hukukundaki tarihsel gelişimine değinilecek, daha sonrasında ise suçun fillerinin kapsamı ve konusu ele alınacaktır.

1.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kavramı ve Türk Hukukunda Tarihsel Gelişimi

Vergi kaçakçılığı suçu, VUK 359'uncu maddesinde³ düzenlenen vergi ceza hukuku suçlarından birisidir. Kişilerin, kanun koyucu tarafından düzenlenen mezkûr maddede yer

³ Madde 359 – (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

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

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

alan kamu düzenini koruyan hukuk kurallarını, kasıtlı bir şekilde ihlal etmeleri sonucunda ortaya çıkan suç tipi olarak tanımlanmaktadır.⁴

Vergi kaçakçılığı suçu ve yaptırımlarını dair ihtiva eden hükümler, VUK'un Dördüncü Kitabı'nın İkinci Kısmı'nın Üçüncü Bölümü'nde yer almaktadır. Söz konusu kanunun temelinde ise 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu⁵ bulunmaktadır. Hukuk kuralları beşerî davranışları düzenleyen kurallar olması ve beşerî davranışların da zamanla değişiklik göstermesi nedeniyle, zamanın ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hukuk kuralları üzerinde belli başlı değişiklikler yapılagelmiştir.⁶ Bu nedenle 5432 sayılı Kanun'dan 213 sayılı Kanun'a kadar değişiklikler yapılmış, Türk Vergi Hukuku sistemi gelişerek ilerlemeye devam etmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu da bu değişim ve gelişim karşısında belli başlı düzenlemelere maruz kalarak günümüzdeki haline ulaşmıştır.

5432 sayılı Kanun'un yürürlükte olduğu dönemlerde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin düzenlemeler Dördüncü Kitabı'nın, "Vergi Cezaları" alt başlıklı İkinci Kısmı'nın, "Kaçakçılık" alt başlıklı Birinci Bölümü'nde, 324'üncü maddesinde düzenlenmişti. Söz konusu maddede, ilgilinin vergi kaçırma gayesi ile vergi ziyaına neden olması denilmek sureti ile kaçakçılığın tanımı yapılmıştı. Kanunun 325'inci maddesinde ise kaçakçılık

veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

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

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir. (Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.)

(İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi'nin 13/9/2023 tarihli ve E.: 2022/81, K.: 2023/153 sayılı Kararı ile.)

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.

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

⁴ Mürin Güngör, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 44, (2020): 275.

⁵ 15/06/1949 tarihli ve 7233 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu.

⁶ Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, (Bursa: Ekin Yayınları, 2017), 35.

suçunun sonucunda uygulanacak yaptırım belirtilmiş, yaptırım olarak ise üç katı kadar vergi cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.⁷

04/01/1961 tarihinde, 5432 sayılı Kanun'un yerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Kanun'un yürürlüğe konulduğu ilk halinde vergi kaçakçılığı suçları 357'nci maddede hileli vergi suçları başlığı adı altında düzenlenmiş idi.⁸ Zamanla vergi kaçakçılığı suçunu içeren kanun hükmünün içeriği ile kenar başlığında değişiklikler meydana gelmiştir.⁹ 2365 sayılı Kanun¹⁰ ile vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemeler, kanunun vergi ziyaı cezasını içeren 344'üncü maddesinde tekrardan düzenlenmiştir. 4369 sayılı Kanun¹¹ ile günümüzdeki haline ulaşan vergi kaçakçılığı suçları 359'uncu maddede kaçakçılık suçları ve cezaları madde başlığında özel olarak hüküm altına alınmıştır.

Son zamanlarda yapılan değişiklikler sonucunda 359'uncu maddeye, öncelikle 7318 sayılı Kanun¹² ile (ç) fıkrası eklenmiş, daha sonra 7423 sayılı Kanun¹³ ile 01/01/2024 tarihinde yürürlüğe giren (d) fıkrası, (ç) fıkrasından sonra gelmek üzere eklenmiştir. Söz konusu ekleme ile vergi kaçakçılığına ilişkin kanun hükmü son haline ulaşmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yapılan tüm bu değişimler genel olarak ele alındığında, 5432 sayılı Kanun'da vergi kaçakçılığına ilişkin herhangi bir hürriyeti bağlayıcı cezaı yaptırım öngörülmemiş iken, suçun yaptırımı yalnızca mali ceza olarak belirlenmişti.

⁷ Y. Burak Aslanpınar, TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları, (Ankara: Seçkin Yayınları, 2022), 32-33.

⁸ Kadir Ayyıldırım vd., "Türk Vergi Kaçakçılık Suçlarının Tarihsel Gelişimi ve Sorunlarına Genel Bir Bakış", *Vergi Raporu Dergisi*, S. 263 (2021): 152.

⁹ Didem Türker, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü" (Yüksek Lisans Tezi, İzmir Bakırçay Üniversitesi, 2023), 4.

¹⁰ 31/12/1980 tarihli ve 17207 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2365 sayılı 4/1/1961 Gün ve 218 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına ilişkin Kanun.

¹¹ 29/07/1998 Tarihli ve 23417 Mükerrer Sayılı Resmî Gazete'de Yayımlanan 4369 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

¹² 30/04/2021 tarihli ve 31470 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7318 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

¹³ 10/12/2022 tarihli ve 32039 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7423 Sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

İlerleyen yıllarda çağın getirmiş olduğu ekonomik ve sosyolojik değişiklikler nedeni ile kanun koyucu tarafından vergi kaçakçılığına ilişkin suçun yaptırımında yalnızca mali cezalara yer verilmekle yetinilmemiş, hürriyeti bağlayıcı cezalara da yer verilerek faillere uygulanacak yaptırımların ağırlığı ve türü artırılmıştır.¹⁴

1.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kapsamı ve Konusu

Vergi kaçakçılığı suçlarının kapsamı VUK 359'uncu maddesinde “*vergi kanunları*” ibaresi ile belirlenmiştir. Söz konusu düzenlemede hüküm altına alınan vergi kanunlarının neler olduğu vergi kaçakçılığı suçlarının kapsamının tespit edilmesi açısından önem arz etmektedir. VUK'un 3'üncü maddesinde ise “*vergi kanunu*” ibaresinin kapsamı belirlenmiş olup işbu belirleme VUK başta olmak üzere; VUK'a tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade etmektedir. Bahse konu vergi, resim ve harç kanunları için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu örnek olarak verilebilir.

VUK 1'inci maddesi incelendiğinde ise, VUK'ta yer alan kanun hükümlerinin; gümrük idarelerince tahsil edilen vergi ve resimler hariç olmak üzere, genel bütçeye dahil olan vergi, resim ve harçlar ile il özel idaresi ve belediyelerce tahsilatı yapılan vergi, resim ve harçlara ilişkin kanunlar hakkında da uygulanacağını hüküm altına alınmıştır. Keza aynı maddede, VUK'taki hükümlerin hem kaldırılan kanunlar açısından hem de yukarıdaki madde hükümlerinde yazılı bulunan vergi, resim ve harçlara bağlı vergi, resim ve zamlar açısından da uygulanacağı düzenlenmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için öncelikli olarak vergiye ilişkin bir düzenlemenin vergi kanunu içerisinde yer alması gerekmektedir. Bu durumun yanı sıra vergi kanunu niteliğini haiz olmasa bile, bir kanun maddesi ile VUK 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna özel atıf yapılmışsa vergi kaçakçılığı suçlarının uygulanabilmesinin mümkün olduğu kabul edilmektedir. Yine VUK 2'nci maddesinin gereği olarak gümrük idarelerince toplanan vergi ve resimler hakkında VUK hükümleri uygulanmayacağı açık bir biçimde

¹⁴ Güngör, “Vergi Kaçakçılığı”, 273.

düzenlendiği için vergi kaçakçılığı suçunun gümrük idarelerince toplanan vergi ve resimler hakkında uygulanması mümkün değildir.¹⁵ Gümrük idarelerince toplanan vergi ve resimler açısından bir değerlendirme yapmak gerekirse, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun¹⁶ 2'nci maddesinde gümrük vergilerine dair bir tanımlama yapılmıştır. Söz konusu gümrük vergilerinin kısmen veya tamamen aldatıcı işlem veya davranışlarla ödenmemesi hali ise aynı Kanun'un 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında kaleme alınmıştır. Yukarıdaki anlatılanlar ışığında, hakkında özel hükümler bulunan gümrük idarelerince toplanan vergiler hakkında bir kaçakçılık suçu işlendiği takdirde VUK 359'da düzenlenen vergi kaçakçılığına ilişkin hükümler yerine özel hüküm niteliğinde bulunan Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun uygulanması gerektiğini düşünmekteyiz.

Vergi kaçakçılığı suçunun konusuna değinmeden önce ceza hukuku içerisinde yer alan suçun konusu unsurunu incelemekte fayda bulunmaktadır. Ceza hukuku sistematığı içerisinde suçun konusu, maddi ve hukuki konu şeklinde ikili bir ayrımда ele alınmaktadır. Maddi konu, kanun koyucu tarafından düzenlenmiş olan yasaklayıcı bir hükmün (suçun) fail tarafından üzerinde gerçekleştirildiği maddi varlığa verilen addır.¹⁷ Bir başka anlatımla, üzerinde suç tipine uygun hareketin icra edildiği şeydir.¹⁸ Suçun maddi konusunun ne olacağı suçtan suça farklılık göstermektedir. Bazı suçlarda maddi konu bariz bir şekilde fiziken ortada iken, bazı suçlarda ise maddi konu fiziki olarak ortada bulunmamaktadır.¹⁹

¹⁵ Türker, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında", 8.

¹⁶ 31/03/2007 tarihli ve 26479 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu.

¹⁷ Nevzat Toroslu ve Haluk Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, (Ankara: Savaş Yayınevi, 2018), 110-111.; Murat Volkan Dülger, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2023), 433.; Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 118.

¹⁸ Altan Rençber, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Konusu ve Konunun Bir Niteliği Olarak İşgal Kabiliyeti" *International Journal Of Public Finance*, 8/1 (2023): 147.

¹⁹ Dülger, *Ceza Hukuku*, 433.

Suçun hukuki konusu ise, kanun koyucu tarafından öngörülen suçun ortaya çıkabilmesi için ihlal edilmesi gereken menfaate verilen addır.²⁰ Bir başka anlatımla, cismani bir varlığı oluşturmayan manevi değerlerin bir bütünü olarak ele alınmaktadır.²¹

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, çalışmaya fayda sağlaması amacıyla vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusu fıkra fıkra incelenerek tespit edilecektir.

VUK 359/a ve b maddesinde, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlara ilişkin hüküm bulunmaktadır. Madde metninde yer alan “*Vergi kanunlarına*” ifadesinin kapsamı VUK’un 3’üncü maddesinde belirlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca “*Vergi kanunlarına*” ibaresinden anlaşılması gereken, VUK ile VUK’a tabi vergi, resim ve harç kanunlarıdır.²²

VUK’un 359’uncu maddesindeki defterler kelimesi, VUK’a tabi olan vergi, resim ve harç kanunları uyarınca tutulmasının, saklanması ve ibrazının zorunlu olduğu defterleri ifade etmektedir. Demek oluyor ki saklanması ve ibrazı zorunlu olmayan defterler hakkında veya VUK dışında yer alan kanunlara göre tutulması zorunlu olan defterler hakkında vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacaktır.²³ VUK’un ikinci kitabında defter tutma başlıklı ikinci kısmında mükellefin tutması gereken defterler sayılmıştır. Mükellefin tutması gereken defterlere; yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri örnek olarak verilebilir.

Vergi kaçakçılığı suçları açısından belgeler kavramı ise, VUK’a tabi vergi, resim ve harç kanunları uyarınca tutulan, saklanan ve ibrazı mecburi olan belgeler şeklinde tanımlanmıştır.²⁴ Uygulamada kanunla veya genel tebliğ ile düzenlenen farklı farklı belgeler bulunmaktadır. Kanun ile düzenlenen belgelere; fatura, fatura yerine geçen belgelerden perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzları ile ücretlere ilişkin kayıt ve belgeler, giriş ve yolcu taşıma biletleri örnek olarak verilebilir. Yine kanunun mükerrer 257’nci maddesi ile Hazine ve Maliye

²⁰ Türkan Yalçın Sancar ve Timuçin Köprülü, *Ceza Hukuku Genel Hükümler Uygulamalı Çalışmaları*, (Ankara: Savaş Yayınevi, 2018), 140.; Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku*, 119.

²¹ Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku*, 119.

²² Onur Özcan, *Vergi Suçları*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015), 99.

²³ Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 83.; Özcan, *Vergi Suçları*, 102.

²⁴ Berrin Akbulut, “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)”, *Adalet Dergisi*, S. 71 (2023): 665.

Bakanlığına tanınan yetki uyarınca genel tebliğler yayınlanmaktadır. Genel tebliğlerde yer alan belgelere ise; adisyon, reçete, ambar tesellüm fişi, banka dekontları, döviz alım ve satım belgeleri örnek olarak gösterilebilir. Öğretide belgelerin kanuni tanımında yer alan unsurları taşıyamaması nedeni ile hiç düzenlenmemiş sayılacağı gerekçe gösterilerek kanuni tanımında yer alan unsurları bulundurmeyen belgelerin vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturup oluşturmayacağına ilişkin bir tartışma mevcuttur. Çoğunluğu oluşturan görüşe göre, hukuki değeri bulunmayan bir yazının belge olarak nitelendirilmemesi, suçun oluşumuna etki eden bir durum olarak kabul edilmektedir.²⁵ Bu görüşün karşılığı olarak VUK'un 227'nci²⁶ maddesinde de zorunlu unsurlarını taşımayan belgelerin, vergi kanunları uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılacağı vurgulanmıştır. Bu nedenle öğretideki çoğunluğa göre, kanunların, yönetmeliklerin ve genel tebliğlerin aramış olduğu zorunlu unsurları karşılamayan yazıların belge olarak addedilemeyeceği, bu nedenle de üzerlerinde yapılan işlemlerin vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet vermeyeceği kabul edilmektedir.

Kayıtlar kavramı, VUK'a tabi vergi, resim ve harç kanunları uyarınca tutulan, saklanan ve ibrazı mecburi olan kayıtlar olarak anlaşılmaktadır. Maddede yer alan kayıtlar ibaresinden hem yazılı olan hem de elektronik ortamda tutulan kayıtların anlaşılması gerekmektedir. VUK'un mükerrer 242'nci maddesinde elektronik ortamda tutulan kayıtlara yer verilmiş olup disket, mikro fiş, manyetik teyp elektronik ortamda tutulan kayıtlara; amortisman kayıtları, damga resmi kayıtlar ise yazılı ortamda tutulan kayıtlara örnek verilebilir.²⁷

VUK'un 359/c maddesinde ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşılan kişilerin basabileceği belgelerin, anlaşması olmayan yetkisiz kişiler tarafından basılması hali suç olarak düzenlenmiştir. Ancak hangi belgelerin bu kapsamda değerlendirileceğine ilişkin VUK'ta açık bir tanımlama yapılmamıştır. VUK'ta belgelere ilişkin tanım yapılmamış olmasına karşın VUK'un mükerrer 257'nci maddesinde hangi belgelerin bu kapsamda

²⁵ Özcan, *Vergi Suçları*, 109.; Burcu Görkemli, "Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 47 (2021): 427.; Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, (Bursa: Ekin Yayınları, 2022), 456.

²⁶ Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

²⁷ Özcan, *Vergi Suçları*, 118.

yer alacağını vergi idaresince belirleneceği düzenlenmiştir. İdareye tanınan bu yetki ile, belgelerin kapsamının belirlenmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen Yönetmelik²⁸ ve tebliğ ile yapılmıştır.²⁹

VUK'un 359/ç maddesinde ise, ödeme kaydedici cihazlar üzerinde yapılan belli başlı hukuka aykırı işlemler suç olarak addedilmiştir. Kanun'un maddesinde ise nelerin ödeme kaydedici cihazlar arasında sayılacağı belirtilmemiş, söz konusu ödeme kaydedici cihazlar ibaresi Katma Değer Vergisi'ne ilişkin Kanun³⁰'da düzenlenmiştir.³¹ Düzenlemeye göre, *“Ödeme kaydedici cihazlar, bu Kanunla ve Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır.”* şeklinde tanımlanmıştır. Düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarih olan 1984 yılında var olan ödeme kaydedici cihazlar belirtilmiş, bu cihazların yanı sıra *“gibi”* ifadesi kullanılmak suretiyle başka cihazların da bu kapsamda yer alabileceği hüküm altına alınmıştır.³² Kanun koyucu tarafından yapılan bu düzenleme haricinde, 426 sıra No'lu VUK Genel Tebliği³³ ile yeni nesil ödeme kaydetmeye yarayan cihazların tanımı da yapılmıştır.

VUK'un 359/d maddesinin 01/01/2024 tarihinde yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır. Söz konusu maddede, veri merkezine iletilmesine vesilen olan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale edilmesi fiili düzenlenmiştir. Suçun maddi konusu ise, veri merkezine aktarılmasını sağlayan sistem olarak belirtilmiştir. Bu sistemin tanımı ise Genel Tebliğ'de³⁴ yapılmıştır. Tebliğde bu sisteme Ürün İzleme Sistemi adı verilmiştir. Tebliğde yer alan tanıma göre ürün izleme sistemi, *“Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi/işaretlenmesi,*

²⁸ 02/02/1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

²⁹ Özcan, *Vergi Suçları*, 120.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 459.

³⁰ 15/12/1984 tarihli ve 18606 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun.

³¹ Murat Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Kamu İcra*, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2023), 364.

³² Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 83.

³³ 15/06/2013 tarihli ve 28678 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 426 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

³⁴ 11/09/2020 tarihli ve 31241 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Tütün Mamulleri, Makaron, Yaprak Sigara Kağıdı ve Alkollü İçkilerde Ürün İzleme Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

etiketlenen/işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılması ve özel denetim cihazlarıyla saha denetimine imkân sağlanması işlemlerinin bütünüdür.” şeklinde ifade edilmiştir. Bu nedenle fail tarafından ürün izleme sistemleri üzerinde yapılan işlemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmesi gereken bilgi, belge ve verilerin bakanlığa gönderilmesinin engellenmesine veya gerçeğe uymayan şekilde gönderilmesine neden olması halinde bahse konu suçun oluşacağı kabul edilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının hukuki konusunu ise, bugünkü düzenlenmiş yapısıyla ele alındığında beyana dayalı vergi sistemi içerisinde önemli bir yeri bulunan belge, defter ve kayıtlara karşı toplumun duyduğu güvenin korunması oluşturmaktadır.³⁵ Özcan’a göre korunan bir diğer hukuki değer; vergilerini zamanında ödeyen, herhangi bir hileli hareketlere bulaşmayan dürüst mükellefler ile devletin başını çektiği vergilerden yarar sağlayan toplum ve kamu kuruluşlarının gelirleri ve yararlarıdır.³⁶ Bir başka görüşe göre ise vergi kaçakçılığı suçunun hukuki konusu, vergi borçlarının zamanında ödenmesini sağlayarak hazinenin zarara uğratılmasının önüne geçilmesinin amaçlanması olarak ifade edilmiştir.³⁷

1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları

Ceza hukuku sistematğinde suçun tam olarak ne olduğunun ve nasıl oluştuğunun tespit edilmesi büyük önem taşımaktadır. Söz konusu önem nedeniyle farklı hukuki görüşlere sahip olan hukukçular tarafından belli başlı görüşler ileri sürülmüş, bu görüşlere de suç teorisi adı verilmiştir.³⁸ Söz konusu suç teorilerinden birini oluşturan ve suçun manevi unsur ve maddi unsurdan oluştuğunu savunan hukuki görüş dikkate alınarak çalışmamız hazırlanacaktır. Suçun iki ana unsurdan meydana geldiğini savunan suç teorisinin hukukumuzdaki temsilcileri ise, Toroslu³⁹ ve Sancar-Köprülü’dür.⁴⁰ Bahse konu

³⁵ Özcan, *Vergi Suçları*, 98.; Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 81.

³⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 98.

³⁷ Mehmet Karaarslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 64 (2006): 120.

³⁸ Hakan Karakehya ve Asena Kamer Usluadam, “Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisine İlişkin Görüşler”, *Journal Of Penal Law And Criminology*, 3/2 (2015): 5.

³⁹ Toroslu ve Toroslu, *Ceza Hukuku*, 126-127.

⁴⁰ Sancar ve Köprülü, *Ceza Hukuku Genel*, 143.

yazarlara göre hukuka aykırılık unsuru suçun özünde yer almakta, bu nedenle ayrı bir unsur olarak incelenmesinin gerekli olmadığı kanısındadırlar.⁴¹

Yukarıdaki açıklamalar nedeniyle, çalışmamızda da vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin unsurlar incelenirken maddi ve manevi unsur üzerinden hareket edilerek açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.1. Maddi Unsur

1.2.1.1. Fail

Fail, TCK'nın 37'nci maddesi uyarınca ceza kanunları tarafından öngörülmüş olan suçların tipik hareketlerini gerçekleştirerek bahse konu hukuki değerleri ihlal eden kişilere verilen addır.⁴² TCK'da yer alan suçlar ise faillik unsuru üzerinden belirli tiplere ayrılarak incelenmiştir. Bunlardan ilki genel suçlar kavramıdır. Genel suçlar kavramında, suçun kanuni tanımında bulunan hareketleri icra eden herhangi bir kimsenin suçun faili konumunda bulunabileceği kabul edilmektedir.⁴³ TCK'da yer alan suçların büyük bir kısmı genel suçlar kapsamında düzenlemesi yapılmıştır. Suçun tanımında failin özelliklerinin belirtildiği bir fail tanımı yapılması durumunda ise özgü (mahsus) suç kavramı gündeme gelmektedir.⁴⁴ Özgü suçta, yalnızca suçun kanuni tanımında sayılmış olan kişiler fail olabilmektedir.⁴⁵ Bu nedenle herkes tarafından özgü suç işlenemeyecek, yalnızca kanunun değinmiş olduğu özellikleri haiz kişilerin suçun faili olabileceği kabul edilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları faillik unsuru açısından incelendiğinde, genel suçlar kapsamında yer aldığı görülecektir. VUK 359'uncu maddesi dikkatle ele alındığında; maddenin genel bir biçimde "hileleri yapanlar", "hesap açanlar", "kaydedenler", "tahrif edenler veya gizleyenler", "yok edenler" veya "basanlar"ın hareketlerini suç sayarken, failin niteliklerine değinmediği görülmekte, bu nedenle herhangi bir kişi tarafından bahsedilen eylemlerin icra edilmesi halinde suçun oluşacağı kabul edilmektedir.⁴⁶ Buradan hareketle

⁴¹ Sancar ve Köprülü, *Ceza Hukuku Genel*, 143.; Toroslu ve Toroslu, *Ceza Hukuku*, 127.

⁴² Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku*, 114.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 419.

⁴³ İzzet Özgenç, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 214.

⁴⁴ Veli Özer Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 221.

⁴⁵ Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 115.

⁴⁶ Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, (Ankara, Adalet Yayınevi, 2021), 50-51.

kanun koyucu, vergi kaçakçılığı suçlarında özel olarak fail statüsüne gelebilecek kişileri tayin etmemiş, hangi eylemlerin icra edilmiş olması halinde kanunun ihlal edileceğini hüküm altına almıştır.⁴⁷ Dolayısıyla yalnızca suçun faili vergi sorumlusu veya vergi yükümlüsü olmayacak, VUK 359’uncu maddesindeki fiilleri gerçekleştiren herkes bu suçun faili olabilecektir.⁴⁸

Küçüklerin ve kısıtlıların durumu VUK’un 10’uncu maddesinde hükme bağlanmıştır. Bahse konu maddeye göre *“küçüklerin ve kısıtlıların, mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.”* Küçüklerin veya kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu oldukları hallerde, ödevleri onlar adına kanuni temsilcilerinin yerine getireceği düzenlenmiştir. VUK’un 332’nci maddesinde ise küçük ve kısıtlı kişilerin vergi suçları açısından faillik durumuna değinilmiştir. Bahse konu maddeye göre küçüklerin ve kısıtlıların, kanuni temsilcilerinin gerçekleştirmiş olduğu cezai yaptırıma bağlanan hukuka aykırılıklar nedeniyle herhangi bir cezai sorumluluklarının bulunmadığı hükme bağlanmıştır.⁴⁹ Düzenleme, cezaların şahsiliği ilkesi açısından değerlendirildiğinde, küçüklerin ya da kısıtlıların kendi eylemleri nedeniyle cezai sorumluluğa tabi olacakları açıktır. Kanun maddesinin lafzı ve yine cezaların şahsiliği ilkesi gereği kanuni temsilcilerinin eylemleri nedeniyle küçükler veya kısıtlılar hakkında herhangi bir cezai yaptırım uygulanamayacaktır.⁵⁰

Tüzel kişilerin durumu ele alındığında ise, bilindiği üzere Türk Ceza Hukukunda tüzel kişiler hakkında cezai yaptırımların uygulanamayacağı belirtilmiş, ancak güvenlik tedbirlerinin uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır.⁵¹ Aynı zamanda bu durum, vergi kaçakçılığı suçu açısından VUK’un 333’üncü maddesinde hükme bağlanmıştır. Bahse konu maddede, tüzel kişiler vergi kaçakçılığı suçunun asıl faili olamayacağı, suçun unsurlarını icra eden gerçek kişilerin asıl fail olabileceği düzenlenmiştir.⁵² Bu durum suç ve cezaların bireyselliği ilkesinin bir örneği olarak VUK’ta yer almaktadır. Konuyla

⁴⁷ Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 94.

⁴⁸ Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu*, 51.; Özcan, *Vergi Suçları*, 121.

⁴⁹ Ceyda Ümit, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Öneriler”, *“Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi”*, 11/1 (2021): 367.

⁵⁰ Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 95-96.; Özcan, *Vergi Suçları*, 124.

⁵¹ Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 114.; Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 263.

⁵² Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 98.; Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 278.

benzer yönde bir Anayasa Mahkemesi kararı da bulunmaktadır. Kararda⁵³, vergi kaçakçılığı suçları, yalnızca gerçek kişiler tarafından işlenebilecek olup tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olması durumunda suçun failinin bunların temsilcisi veya çalışanları gibi gerçek kişilerin olabileceği hükme bağlanmıştır.

1.2.1.2. Mağdur ve Suçtan Zarar Gören

Türk Ceza Hukuku sistematigi içerisinde mağdur kavramı, suç ile korunan hukuki yararın sahibi şeklinde tanımlanmaktadır.⁵⁴ Suçun mağduru kavramı hırsızlık suçunda olduğu gibi sadece belirlenebilen kişilere ait olabileceği gibi, TCK içerisinde yer alan topluma karşı suçlarda olduğu gibi toplumun tamamını da oluşturabilmektedir.⁵⁵

Suçtan zarar gören kavramı ise genellikle mağdurla bir bütünlük teşkil etmektedir. Bu bütünlük ise bazı suçlar açısından geçerli olmamaktadır. Bu durumun en bariz örneği ise kasten öldürme suçunda ortaya çıkmaktadır. Kasten öldürme suçunda mağdur maktul olurken, suçtan zarar gören kişiler ise mağdurun yakınlarıdır.⁵⁶

Yukarıdaki açıklamalar ışığında mağdur ve suçtan zarar gören kavramları vergi kaçakçılığı suçları açısından incelendiğinde, mağdur açısından farklı görüşler bulunmaktadır. Görüşlerden birinde, mağdurun devlet olduğu ileri sürülmektedir.⁵⁷ Özcan'a göre ise, mağdur kavramı beyana dayanan vergi sistematigi içerisinde önemi bulunan defter, belge ve kayıtlara güven duyan toplumun tamamını oluşturan bireylerdir.⁵⁸

Suç nedeniyle menfaati zarar görenler olarak tanımladığımız suçtan zarar görenler kavramı ise; vergi kaçakçılığı suçunda, hazine, vergi idaresi ve vergisini gerektiği şekilde ve zamanında ödeyen dürüst mükellefler olarak gösterilebilir.⁵⁹ Keza yine Özcan'a göre, hissedarı olduğu şirketin elde ettiği kârı az olarak açıklaması nedeniyle düşük kâr payı

⁵³ Anayasa Mahkemesi, 04/11/2021, E. 2019/4, K. 2021/78, karar sayılı kararı, https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Nd/2021/78?Donemler_Id=2&Esasno=2019%2f4, E.T. 05/11/2023

⁵⁴ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 213.; Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza*, 116.

⁵⁵ Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza*, 116.

⁵⁶ Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza*, 117.

⁵⁷ Abdullah Ömercioğlu, Melike Rana Dayıoğlu ve Cem Barlas Arslan, “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8/1 (2018): 58.

⁵⁸ Özcan, *Vergi Suçları*, 132.; Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 100.

⁵⁹ Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 100.

alan hissedarların da suçtan zarar gören kavramı içerisinde bulunduğu kabul edilmektedir.⁶⁰

Uygulamada hazinenin suçtan zarar gören olarak kabul edildiği, bu nedenle 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun⁶¹ (CMK) 234 ve 237'nci maddelerine göre kamu davasına katılma hakkının bulunduğu görüşü hakimdir. Söz konusu nedenle hazineye davaya katılma imkânı sağlanması gerekmekte, aksi durumda ise iddia makamının kısıtlanması sorununun gündeme geleceği savunulmaktadır.⁶²

1.2.1.3. Hareket

Hareket kavramı kişinin dış dünyada meydana getirmiş olduğu davranışlara genel olarak verilen addır. Ceza hukuku bağlamında ise hareket kavramı, ceza kanunlarında yazılı olan suçların tipik unsurlarının, kişiler tarafından iradi olarak dış dünyada icra edilmesine verilen addır.⁶³

Vergi kaçakçılığı suçları hareket unsuru açısından irdelendiğinde, VUK'un 359'uncu maddesinde bentler halinde suçun tanımlandığı görölmektedir. Maddenin (a) ve (b) fıkralarında suçun oluşabilmesi için, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklaması ve ibrazı zorunlu defter, kayıt ve belgelerin kullanılması gerektiği vurgulanmıştır. (c) fıkrasında ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin bu anlaşmaya tabi olmayan kişiler tarafından basılması hali suç olarak düzenlenmiştir. (ç) fıkrasında ise, yine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmeyen kişiler tarafından ödeme kaydedici cihazlar üzerinde birtakım işlemlerin yapılması, suçun hareket unsuru olarak hüküm altına alınmıştır. (d) fıkrasında ise, 4733 sayılı Kanun ile düzenlenen tütün, tütün mamulleri ve alkol piyasalarında VUK'un mükerrer 257'nci maddesinin 6'ncı fıkrasına dayalı olarak getirilen ve kullanılması zorunlu olan özel etiket ve işaretlerin yer aldığı sisteme kişiler tarafından yapılan müdahalelerin suç olduğu belirtilmiştir.

⁶⁰ Özcan, *Vergi Suçları*, 133.

⁶¹ 17/12/2004 tarihli ve 25673 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu.

⁶² Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 100.

⁶³ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 214.; Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 122.

Yukarıdaki paragrafta da açıklandığı üzere vergi kaçakçılığı suçları VUK'un 359'uncu maddesinde beş ayrı fıkra halinde sayılmıştır. Bu beş ayrı fıkra da yer alan hareketlerin her biri ayrı birer vergi kaçakçılığı suçu olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle ayrı fıkralarda yer alan suçun tipik hareketleri fail tarafından icra edildiği takdirde, fail bu durumda hangi fıkradaki eylemleri icra etmişse o fiilden dolayı sorumlu olacak, buna karşın fıkra içerisinde düzenlenen birden fazla eylem icra edildiğinde ise seçimlik hareketli suçlar teorisi gündeme gelecektir.⁶⁴ Seçimlik hareketli suçlar teorisinde fail, madde metninde yazılı olan hareketlerden ister birini veya isterse de hepsini icra etmiş olsun, yalnızca tek bir suç işlediği kabul edilip tek cezaya hükmedilecek ve tek cezaya hükmedilirken TCK'nın 61'inci maddesi dikkate alınarak alt sınırdan uzaklaşmak suretiyle hüküm kurulacaktır.⁶⁵ Bu açıklamalar ışığında, aynı fıkradan kaynaklı birden fazla eylemi gerçekleştiren fail, eylemlerin seçimlik hareketli suç olarak nitelendirilmesi nedeniyle yalnızca tek bir fiilden dolayı cezalandırılacaktır.⁶⁶

Çalışmanın daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla 359'uncu maddede düzenlenen fiillerin her biri aşağıda detaylarıyla ele alınacaktır.

1.2.1.3.1. VUK'un 359/a Maddesindeki Fiiller

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a maddesinde bulunan fiiller detaylı şekilde irdelendiğinde, iki bent halinde düzenlenmiş olduğu tespit edilecektir. Söz konusu bentlerin ortak noktasını vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar oluşturmaktadır. Kanun koyucu tarafından ikinci bentte yer alan fiillere, birinci bentteki fiillere ek olarak belgeler üzerinde gerçekleştirilen fiillerin de söz konusu suça vücut vereceği eklenmiştir.

359/a-1 düzenlemesinde, defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapılması, gerçek olmayan veya kayda konu işlemle ilgisi olmayan kişiler hakkında hesap açılması, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi suçun tipik hareketleri olarak yer almaktadır.

⁶⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 438.

⁶⁵ Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 124.

⁶⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 259.

359/a-2 hükmünde ise, defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve bu yanıltıcı belgelerin kullanılması suçun tipik hareketleri olarak hüküm altına alınmıştır.

359/a fıkrasının devamında, bahse konu fiilleri icra eden kişilerin on sekiz aydan beş yıla kadar varan hapis cezası yaptırımını ile karşı karşıya kalacağı belirtilmiştir. Bu durum her iki bent açısından da uygulanacak bir yaptırımdır. Konunun daha net anlaşılabilmesi maksadıyla bentlerde yer alan fiillere ayriyeten aşağıdaki paragraflarda değinilecektir.

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak: Fiilin özünde defter ve kayıtlar üzerinde hesap ve muhasebe hileleri yapılarak gerçek değerlerden uzaklaştırılması yer almaktadır. Suçun maddi konusu yalnızca defter ve kayıtlar olup belgeler üzerinde yapılan hileler suçun maddi konusuna dahil değildir.⁶⁷ Genel bir tanım ile hesap ve muhasebe hilesi; vergi kanunlarına göre tutulan defter ve kayıtlar üzerinde gerçeği değiştirerek, gerçeklikten uzaklaşarak işlem yapılması şeklinde tanımlanabilmektedir.⁶⁸ Söz konusu bu durum kanun metninde genel bir tanım olarak ele alınmış, herhangi bir özel durum suç tipi olarak sayılmamıştır. Düzenlemenin genel bir düzenleyici işlem şeklinde kanunlaşmasının nedeni, mükelleflerin genel nitelikte bulunan birden fazla türdeki hileli davranışları olarak gösterilmektedir.⁶⁹ Madde metninin bu derece geniş, çerçeve ve yoruma açık şekilde düzenlenmesi, suçlarda ve cezalarda kanunilik ilkesini zedelediği gerekçesiyle öğretide eleştirilmektedir.⁷⁰

Suçun konusunu oluşturan hileli hareketlerin özünde failin vergisel durumu bilerek ve isteyerek hileye uğratması yer almaktadır. Bir başka anlatımla failde hileli hareketlerin kastında aldatma unsurunun bulunması gerekmektedir. Bu nedenle aldatma kastının bulunmadığı veya hata sonucu meydana gelen vergisel hatalar nedeni ile bahse konu suçun oluşmayacağı kabul edilmektedir.⁷¹

⁶⁷ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 103.

⁶⁸ Özcan, *Vergi Suçları*, 137.

⁶⁹ Türker, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında", 17.; Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 339.

⁷⁰ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*" 105.

⁷¹ Mustafa Uyanık, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi veya İbraz Edilmemesi" (Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, 2014), 13.; Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 344.

Hesap ve muhasebe hilelerinde suçun işlenebilmesi için vergi ziyaının meydana gelmesi aranmamakta, bu sebeple suçun korunan hukuki değerinin vergi kanunlarına göre tutulan defter ve kayıtlara duyulan güven olduğu kabul edilmektedir. Açıklanan nedenlerle hesap ve muhasebe hilesi yapma fiili kamu güvenine karşı işlenen suçlar arasında sayılmaktadır.⁷²

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemle ilgilisi olmayan kişiler hakkında hesap açmak: Fiilin özünde failin kendisiyle herhangi bir alacak veya borç ilişkisi içinde bulunmayan bir şahsı işletmeye alacaklı veya borçlu olarak göstermesi durumu veya kayıtlarda yer alan işlemlerle alakası bulunmayan kişiler hakkında defterlerde hesap açılması durumu, suçun hareket unsurunu oluşturmaktadır.⁷³

Yine söz konusu suç ile ilgili olarak vergi ziyayı aranmamış, herhangi bir zarar oluşmasa bile bahse konu suçun tamamlanacağı hükme bağlanmıştır. Açıklanan nedenler, suçun zarar suçu yerine tehlike suçu olarak kategorilendirilmesine vesile olmuştur.

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemle alakası olmayan kişiler için hesap açılırken haricen sahte belgeler de düzenlenirse, VUK'un 359/b maddesinde yer alan "*belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*" suçunu da oluşturacaktır. TCK'nın genel hükümleri arasında bulunan 44'üncü maddesi gereğince de daha ağır cezayı gerektiren VUK 359/b maddesi söz konusu olayda uygulama alanı bulacak, fail daha ağır cezayı gerektiren VUK 359/b maddesinde yer alan fiilden dolayı cezalandırılacaktır.⁷⁴

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek: Uygulamada "çift defter tutmak" şeklinde anılmakta olan suç tipinde; bahse konu fiilin vergi kaçakçılığı suçuna vücut verebilmesi için vergi kanunları uyarınca tutulmuş bir defterin bulunması ve failin defter tutmakla yükümlü olması ana şarttır. Bu şartın yanı sıra defterlere kaydı lüzum gerektiren konuların kısmen veya

⁷² Uyanık, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından", 13.

⁷³ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 346.; Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 106.

⁷⁴ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 106.

tamamen diğerk kayıt ortamlarına kaydedilmesi ve yapılan işlemin sonucunda bir vergi matrahı kaybının bulunması gerekmektedir.⁷⁵

Çift defter tutma suçunun oluşabilmesi için farklı ortamlara kaydedilen hesap veya işlemin, kanunen tutulması zorunlu olan defterlere kaydedilen hesap veya işlemten farklı olması gerekmektedir. Söz konusu defterlerde içerik açısından bir farklılık bulunmuyorsa yani her iki defterde de gerçek durum belirtilmişse suç oluşmayacaktır.⁷⁶ Keza vergi matrahının azalması suçun ön unsuru olmasından dolayı, vergi matrahını azaltmayacak şekilde başka kayıt ortamlarına yapılan kayıt işlemleri de bu suça vücut vermeyecektir.⁷⁷ Kanun koyucunun iradesi de dikkate alındığında, vergi ziyayı meydana getirmeyen hareketlerin suç kapsamında olmadığı kabul edilmektedir.⁷⁸ Bu durumdan da anlaşılacağı üzere, kanun koyucu tarafından tanımı yapılan suç tipinde vergi matrahının azalmasının aranması, suçun bir zarar suçu (neticeli suç) olduğunu göstermektedir.⁷⁹

Yargıtay'ın son kararlarında çift defter tutma suçunun neticeli bir suç olduğu ifade edilmektedir. Özellikle bir kararda⁸⁰, vergi kaçakçılığı suçları için vergi ziyayı (kaybı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış olsa da kanunun 359'uncu maddesinde yer alan çift defter tutma suçu yönünden vergi matrahının azalması sonucunu doğurması suçun unsuru olarak muhafaza edildiğini kabul etmekte, bu nedenle de bahse konu suçun oluşumu açısından hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulmasının gerektiğini belirtmektedir.

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek: Tahrif etmek fiili Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından, “bir şeyin aslını bozmak veya aslını değiştirmek” şeklinde tanımlanmıştır.⁸¹ Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama veya ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeler üzerinde vergi incelemesinin doğru ve eksiksiz yapılmasını engellemek amacıyla maddi varlıklarına dokunulmaksızın, içeriğinde yer

⁷⁵ Aslanpınar, *Tck'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 107.; Türker, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 18.

⁷⁶ Uyanık, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından”, 15.

⁷⁷ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 345.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 462.; Ümit Süleyman Üstün, “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9/3-4 (2001): 303.

⁷⁸ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 346.

⁷⁹ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 462.

⁸⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 07/04/2022, E. 2021/2159, K. 2022/6015, karar sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 23/02/2024.

⁸¹ <https://sozluk.gov.tr/>, E.T.: 27/11/2023.

alan bilgilerin değiştirilmesi suretiyle gerçekleştirilen bir suçtur.⁸² Söz konusu evrak üzerinde tahrifattan bahsedebilmek için, değişikliğin bir hukuki netice doğurucu nitelikte olması gerekmektedir. Yaygın kanaate göre bu hukuki sonuç, vergi matrahının eksik gösterilerek verginin az verilmesinin ya da hiç verilmemesinin amaçlanması şeklinde açıklanmaktadır.⁸³

Evrak üzerinde yapılan tahrifatın hukuki sonuç doğurabilmesi için, evrakın VUK’a göre tutulmuş gerçek bir evrak olması gerekmektedir. Bu nedenle sahte evrak üzerinde yapılan tahrifat işlemleri hukuki sonuç doğurmayacağı için söz konusu suç kapsamında değerlendirilemeyecektir.⁸⁴

Defter ve belgeleri gizlemek: VUK gizlemek fiilini, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemeye yetkili kişilere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi şeklinde tanımlamıştır. Bahse konu suçun düzenlenmesinin nedeni, vergi borçlarının tespit edilmesinin, tespit edilen vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesinin sağlanması olarak gösterilmektedir.⁸⁵ Tanımdan da anlaşılabacağı üzere bu suçun oluşumunda yalnızca defter ve belgeler dikkate alınmış olup defter ve belgeler dışındaki kayıtların incelemeye yetkili kişilere ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturmayacaktır.⁸⁶

Defter ya da belgeleri gizleme hareketiyle icra edilen vergi kaçakçılığı suçunun iki şartı bulunduğu kabul edilmektedir. Bunlardan ilki, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler olması, söz konusu defter veya belgelerin vergi incelemesi sırasında inceleme yapmaya yetkili kişilere saklama süresi içerisinde ibraz edilmemesi gerekmektedir.⁸⁷ İkinci şart ise, ibraz edilmeyen defter veya belgenin noter tasdiki ile veya sair suretlerle var olduğunun sabit

⁸² Özcan, *Vergi Suçları*, 155.

⁸³ Uyanık, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından”, 16.; Cumali Acar, “Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13/75 (2020): 680.

⁸⁴ Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 109.; Özgür Biyan ve Nergiz Koz, “Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgelerde Yapılan Tahrifat Suçunun Değerlendirilmesi: Tespitler ve Öneriler”, *Mali Çözüm (İSMMMO)*, 33/179 (2023): 1318.

⁸⁵ Ceyda Ümit, “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 70/4 (2021): 1264.

⁸⁶ Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 111.

⁸⁷ Serkan Ağar, “Vergi Ceza Hukuku Kapsamında “Gizleme (İbraz Etmeme) Suçunun “Kanunilik” Unsuru”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 12/134 (2016): 495-497.

olmasıdır.⁸⁸ Kanun koyucu tarafından varlığı kanıtlanamayan belgelerin ibraz edilmemesinin vergi kaçakçılığı suçunu doğurmayacağı kabul edilmektedir.

Söz konusu harekete dayalı vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için ibraz etmeme fiilinin kanuni bir şekilde yürütülen vergi incelemesi sırasında ve kanunun öngörmüş olduğu yetkililer tarafından yapılıyor olması gerekmektedir.⁸⁹ Bu nedenle suçun oluşumu için VUK'un 135'inci maddesinde bahsedilen yetkili kişilerce yapılan vergi incelemesinde ve ibraz mecburiyeti süresi içerisinde defter ve belgelerin ibraz edilmemiş olması gerekmektedir.⁹⁰ Vergi incelemesi mahiyetinde bulunmayan arama, yoklama veya bilgi toplama gibi denetim yollarının icrası sırasında istenen belgelerin ibraz edilmemesi halinde gizleme suçu oluşmayacaktır.⁹¹ Önemle durulması gereken bir başka nokta ise, her yıl temmuz ayının biri ile yirmisi arasındaki mali tatil süresi içerisinde mükelleften herhangi bir belgenin ibrazı istenemeyecektir.⁹² Bu nedenle de mali tatil süresi içerisinde istenen belgenin mükellef tarafından ibraz edilmemesi bahse konu suçun yasal unsurlarını oluşturmayacaktır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak: VUK'ta fiil, temelinde gerçek bir durum veya işlem olmasına rağmen işlemin veya durumun gerçek halinden mahiyet veya miktar açısından farklı gösterilmesi şeklinde tanımlanmıştır.⁹³ Yanıltıcılık unsurunun, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler üzerinde olması mecburidir. Bahse konu olan defter ve belgelerin Yönetmelik⁹⁴ hükümlerine uygun olması ve vergi işlemlerinde kullanılabilecek durumda bulunması gerekmektedir.⁹⁵

Kanunun tanımından yola çıkıldığında, belgeler düzenlenirken gerçek bir işlem veya duruma göre düzenlenmemekte, yanıltıcı unsur içine katılarak gerçek durumdan veya

⁸⁸ Özcan, *Vergi Suçları*, 162.; Ağar, *Vergi Ceza Hukuku*, 492.

⁸⁹ Uyanık, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından", 18.

⁹⁰ Doğan Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15/1 (2013): 30.

⁹¹ Ümit, "Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme", 1276.; Uğur ve Elibol, *Açıklamalı – İctihatlı*, 378.

⁹² Ümit, "Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme", 1287.

⁹³ Serkan Ağar, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 58 (2005): 282.

⁹⁴ 04/04/2014 tarihli ve 28926 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

⁹⁵ Ağar, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge", 283.

işlemden bir farklılık oluşturulmaktadır.⁹⁶ Söz konusu vergi kaçakçılığı hareketi fail tarafından icra edildiğinde, gerçekte vergiye konu bir muamele veya hâl bulunmakta iken, bu muamele veya hâl için düzenlenen belgede nitelik veya nicelik bakımından gerçeklikle bağdaşmayacak şekilde bilgiler yer almaktadır.⁹⁷

Belgenin düzenlenmesi veya düzenlenen belgenin kullanılması ile bu suç oluşacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki belgeyi düzenleyen ile kullanan kişilerin aynı olması durumunda iki farklı suç değil, seçimlik hareketli suçlar ilkesi gereği yalnızca tek suç oluşacaktır. Açıklanan nedenlerle hem kullanma fiilinden hem de düzenleme fiilinden iki farklı ceza verilemeyecek, tek suç nedeni ile ceza verilecektir.⁹⁸

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanma fiilinde, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde, “bilerek” kavramı suçun oluşumu için önem arz etmekteydi. Bahse konu kanunla yapılan değişiklik sonucu “bilerek” kavramı kanun metninden çıkarılmıştır. Böyle bir değişiklik öğretide farklı yorumların getirilmesine yol açmıştır. Yorumlardan birinde “bilerek” ifadesinin çıkarılması ile kast unsurunun artık bu suçun kapsamında aranmayacağı ileri sürülmüştür.⁹⁹ Değişiklik içeren kanunun gerekçesi irdelendiğinde ise, amacının kastı ortadan kaldırmak olmadığı anlaşılabacaktır. Keza idare tarafından 306 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği yayımlanmış, söz konusu tebliğde “bilerek” kavramının kanun metninden çıkarılmış olmasının muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun kasten işlenebilen suç olma özelliğini kaybettirmediği açıklanmıştır.¹⁰⁰

Kanaatimizce de kanun koyucunun “bilerek” kavramını madde metninden çıkarmış olmasını kastın yokluğu şeklinde yorumlamamak gerekmektedir. Hüküm, genel suç teorisi kapsamınca da yorumlandığında, içeriğinde taksire ilişkin herhangi bir

⁹⁶ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 451.

⁹⁷ Uyanık, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından”, 19.; Tahsin Torunoğlu, “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu”, *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13/2 (2023): 884.

⁹⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 451.; Uyanık, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından”, 19.; Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 118.

⁹⁹ Sacit Önen, *Genel Vergi Hukuku*, (Ankara: Detay Yayıncılık, 2017), 242.

¹⁰⁰ Demet Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur”, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5/1 (2018): 99.

düzenlemenin bulunmaması karşısında suçun yalnızca kast unsuru ile işlenebileceğini kabul etmek elzemdir.¹⁰¹

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlendikten sonra içeriğinde herhangi bir değişiklik yapılması durumunda ise tahrifat olarak kabul edilecek, bu durumda defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçu gündeme gelecektir.¹⁰²

1.2.1.3.2. VUK'un 359/b Maddesindeki Fiiller

VUK'un 359/b maddesinde, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesini, defter sahifelerinin yok edilerek yerine başka yaprakların konulmasını veya hiç yaprak konulmamasını, belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesini veya bu belgelerin kullanılmasını vergi kaçakçılığı suçunun unsurları olarak saymıştır. Söz konusu fiillerin failer tarafından icra edilmesi halinde üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası yaptırımını uygulanacağı belirtilmiştir.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek: Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin maddi varlıklarının ortadan kaldırılması sonucu oluşan suç tipidir.¹⁰³ Söz konusu suç tipinde serbest hareketli suç özelliği bulunduğundan herhangi bir hareketle yok etme edimi icra edilebilir.¹⁰⁴ Anılan defter, kayıt ve belgeler üzerinde icra edilen yok etme fiili ise yalnızca, VUK'ta düzenlenen saklama ve ibraz süresinin içerisinde olması halinde suç olarak değerlendirilebilecektir.¹⁰⁵

Suçun maddi unsuru için defter, kayıt ve belgelerden birinin maddi anlamda yok edilmesinin yeterli olduğu kabul edilmekte, suçun tamamlanması için sayılan bütün evrakın yok edilmesi aranmamaktadır.¹⁰⁶ Özcan'a göre defter, kayıt ve belgelerin maddi

¹⁰¹ Seda Yağmur Sümer, "Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur", *Ankara Barosu Dergisi*, 81/1 (2023): 164.

¹⁰² Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 117.

¹⁰³ Özcan, *Vergi Suçları*, 196.

¹⁰⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 454.

¹⁰⁵ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 122.; Hasan Hüseyin Bayraklı, "4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeden Sonra Kaçakçılık Suçları ve Cezaları", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1/1 (1999): 151.

¹⁰⁶ Uyanık, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından", 21.

varlıklarına son verilmemekle birlikte, içeriğinin okunamayacak hale getirilmesi yani bozma veya tahrifat fiili, kanunun aradığı yok etme şartını karşılamayacaktır.¹⁰⁷ Şenyüz'e göre ise, defter, kayıt ve belgelerin maddi varlıklarına son verilme bile üzerine mürekkep dökülerek tamamen okunamaz hale getirilmesi de suçun oluşumu için yeterlidir.¹⁰⁸ Ancak kanaatimizce, kanunun lafzı gereği maddi varlıkları ortadan kaldırılmadan defter, belge ve kayıt üzerinde yapılan işlemler yok etme fiili yerine tahrifat fiilini meydana getirecektir. Bu nedenle özellikle yukarıda da değinildiği üzere suçun oluşumu için defter, kayıt veya belgelerin maddi anlamda yok edilmesi aranmalı, maddi açıdan ortadan kaldırılmayan ve üzerinde yapılan işlemler ise tahrifat fiili olarak değerlendirilmelidir.¹⁰⁹

Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak: Defter tutma mecburiyeti bulunan kişiler tarafından, defterlerin içerisinde bulunan sayfaların yok edilmesi neticesinde meydana gelen bir suç tipidir. Söz konusu sayfaların koparılarak yerlerine yaprak koymak veya koymamak suçun oluşumunu etkileyen unsurlardan biri değildir.¹¹⁰ Temelde sayfanın defterden koparılarak yok edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yükümlü defterden koparmış olduğu sayfaları vergi incelemesi sırasında defter ile sunarsa bahse konu suç oluşmayacaktır.¹¹¹

Her ne kadar VUK, koparılan yaprakların içinin yazılı veya boş olmasına göre bir ayrıma gitmemiş olsa da korunan hukuki yarar dikkate alındığında yapraklarda hukuki değeri olan yazıların bulunması gerekmektedir.¹¹² Bu yaprakların koparılarak maddi varlıklarının yok edilmesi ile fail kendisine bir yarar sağlamaktadır. Suça konu defter sayfalarının ne kadarının koparıldığının önemi bulunmamakta, tek bir sayfanın koparılması ve yok edilmesi ile de suçun meydana geleceği kabul edilmektedir.¹¹³

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak: Sahte belgenin düzenlenmesi suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için vergi kanunlarına göre tutulan veya saklanan ve

¹⁰⁷ Özcan, *Vergi Suçları*, 197.

¹⁰⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 453.

¹⁰⁹ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 122.; Özcan, *Vergi Suçları*, 197.

¹¹⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 454.; Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 121.

¹¹¹ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 454.

¹¹² Özcan, *Vergi Suçları*, 201.

¹¹³ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 454.; Özcan, *Vergi Suçları*, 200.

saklama veya ibraz zorunluluğu olan belgelerin bulunması gerekmektedir.¹¹⁴ Söz konusu belgeler üzerinde gerçek bir muamele veya bir hâl bulunmadığı halde bunlar varmış gibi işlem yapılması ise sahte belge düzenlenmesi suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacaktır.¹¹⁵ Tanımdan da anlaşılacağı üzere, ortada gerçek bir durum veya muamele bulunmamasına rağmen bir belge düzenlenmesi suretiyle VUK 359/a-2 maddesinde bulunan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçundan ayrılmaktadır.¹¹⁶ Sahte belge düzenleme fiiline ilişkin örneklerden biri, gerçek bir alım satım ilişkisi bulunmamasına rağmen fail tarafından buğday aldığına dair bir müstahsil makbuzunun düzenlenmesidir.¹¹⁷

Belgelerin sahte şekilde düzenlenmesi bir kısım üzerinde olabileceği gibi tamamen sahte olarak üretilmesi de mümkündür. Belgenin bir kısmının gerçekte var olan bir muamele veya duruma dayanmasına karşın geri kalan kısmının gerçekte var olmayan muamele veya duruma dayanması kısmen sahte belge üretmek anlamına gelmektedir.¹¹⁸ Gerçekte var olmayan bir muamele veya duruma belgenin tamamında yer verilmesi halinde ise, tamamen sahte şekilde üretilmiş belgeden bahsedilebilecektir.¹¹⁹ İçeriği sahte olarak üretilen belgelerin VUK 227/3 fıkrasında öngörülen zorunlu şekli unsurları taşımaması halinde, her ne kadar belge içerik açısından sahte olarak üretilmiş olsa da ortada şekli anlamda hukuken bir belgenin bulunmadığı öne sürülerek bahse konu suçun oluşmayacağı savunulmaktadır.¹²⁰

Yargıtay'ın yerleşik uygulamalarında da VUK uyarınca belgelerde aranan zorunlu unsurların, sahte olarak düzenlendiği iddia olunan belgeler açısından incelenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Yüksek mahkeme bir kararında¹²¹, VUK'un 227'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan zorunlu unsurları taşımayan belgelerin vergi kanunları

¹¹⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 203.; Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 357.; Akbulut, "Sahte Belge Düzenlemek", 665.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 455.

¹¹⁵ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 357.

¹¹⁶ Uyanık, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından", 21.

¹¹⁷ Akbulut, "Sahte Belge Düzenlemek", 667.

¹¹⁸ Açar, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle", 288., Torunoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinde", 886.

¹¹⁹ Ceyda Ümit, *"Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları"* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.), 300.

¹²⁰ Akbulut, "Sahte Belge Düzenlemek", 668.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 455.; Görkemli, "Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları", 427.

¹²¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 22/12/2016, E. 2016/3147, K. 2016/8747, karar sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 30/03/2024.

açısından hiç düzenlenmemiş sayılacağı metnini gerekçe göstererek VUK'un 230'uncu maddesinde yer alan zorunlu unsurların sahteliği iddia olunan faturalar açısından bulunup bulunmadığının incelenmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Sahte belge düzenlemek fiili iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki maddi sahteciliktir. Bu sahtecilik türünde belgede yer alan bilgiler gerçekte hiçbir şekilde bulunmamaktadır.¹²² Bu durumda belgeyi düzenleyen kişi belgede yer alan unsurları kendi iradesine göre doldurmakta, belgenin karşı tarafında bir kişi olacak şekilde hazırlıyor ise karşı tarafın imzasını da kendisi atmaktadır. Diğer sahtecilik türü ise fikri sahtecilik olarak adlandırılmaktadır. Bu unsurda gerçekte var olan bir muamele veya durum vardır ancak belge üretilirken fail tarafından gerçekteki muamele veya duruma uyulmadan yani içerik bakımından sahte olarak üretilmektedir.¹²³

Failin düzenlemiş olduğu sahte belgenin mükellefiyet dönemi içerisinde veya sonrasında tespit edilmesinin bir önemi bulunmamaktadır. VUK 160'ıncı maddesinin 3'üncü fıkrasında, mükellef kaydının terkinde halinde mükellefiyet döneminde yer alan işlemlerden kaynaklı yükümlülüklerin ortadan kalkmayacağı düzenlenmiştir. Bu nedenle failin mükellef olduğu dönemde düzenlemiş olduğu sahte belgeler sonradan tespit edilmiş olsa bile vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacaktır.¹²⁴

Sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkabilmesi için sahte olarak düzenlenen belgenin vergisel amaçlar doğrultusunda kullanılma saiki olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, üretilen sahte belgelerin vergisel amaçlar dışında kullanılması halinde TCK kapsamında yer alan özel belgede sahtecilik veya dolandırıcılık suçunu oluşturacaktır.¹²⁵

Yargıtay kararlarında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tespiti açısından, sahte belge olarak düzenlenen belgelerin kime ait olduğunun tespiti için sanığa sorulması, kim tarafından kimler adına ve hangi tarihte düzenlendiğinin araştırılması, faturayı düzenleyen ve kullanan ilgililerin ticari defterleri ve belgeleri incelenerek düzenlenen

¹²² Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 357.

¹²³ Özcan, *Vergi Suçları*, 206.

¹²⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 455.

¹²⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 457.; Ümit, "Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme", 365.; Torunoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinde", 887.; Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 358.

belgenin gerçekte bir karşılığının olup olmadığının araştırılması, söz konusu araştırmanın ise karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle ortaya konulması gerektiği ifade edilmiştir.¹²⁶

Sahte belge kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu, düzenleme suçundan tamamen ayrı bir suç olarak maddede yer almaktadır.¹²⁷ Suçun özü yukarıdaki paragraflarda da tanımı yapılan sahte olarak düzenlenmiş belgenin kullanılması olarak tanımlanmaktadır. Bahse konu kullanma fiilinde yer alan kasıt, belge sahte olarak üretilmeseydi ondan ne şekilde faydalanılacak idiyse sahte olarak üretilen belgeden de aynı şekilde faydalanmaktır.¹²⁸

Keza yine muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda oluşu gibi, sahte belge kullanma suçu açısından da 4369 sayılı Kanun ile madde metninden “bilerek” ifadesi çıkarılmıştır. Bu değişiklik sonucunda öğretide tartışmalar meydana gelmiştir. Detayları muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda açıklandığından, burada yalnızca “bilerek” kavramının madde metninden çıkarılmasının sahte belge kullanma suçu açısından kast unsurunu ortadan kaldırmadığının belirtilmesiyle yetinilmiştir.¹²⁹

Sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçu aynı maddede “düzenleme veya kullanma” şeklinde düzenlenmesinden mütevellit, düzenleme ve kullanma suçları arasında seçimlik hareketli suç teorisi yer almaktadır.¹³⁰ Bu nedenle fail öncelikli olarak sahte belge düzenler ve akabinde bu sahte belgeyi kullanırsa yalnızca tek bir hareketinden dolayı ceza verme yoluna gidilecektir.¹³¹

1.2.1.3.3. VUK’un 359/c Maddesindeki Fiiller

VUK’un 359’uncu maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişiler tarafından basılması veya kanuna aykırı olarak basılan bu belgelerin bilerek

¹²⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 23.10.2023, E. 2023/417, K. 2023/7420, karar sayılı kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T. 30/11/2023.

¹²⁷ Torunoğlu, “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinde”, 885.

¹²⁸ Özcan, *Vergi Suçları*, 210.

¹²⁹ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 359.

¹³⁰ Akbulut, “Sahte Belge Düzenlemek”, 673.

¹³¹ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 455.

kullanılması suç olarak değerlendirilmiştir. Fıkra da yer alan basma eylemi ve kullanma eylemi iki ayrı suç olarak düzenlenmiştir.

Kanunilik ilkesi gereği, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişilerin basacağı belgelerden hangilerinin suç kapsamında kalacağı VUK mükerrer 257'nci maddesine binaen hazırlanan Yönetmelik'te¹³² bulunan hükümlerin 4'üncü maddesinde sayılmıştır.¹³³

Sayılan belgelerin Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişilerce basılması halinde suç oluşacaktır. Söz konusu basma fiilinde, kanun ayrıca bir vergi ziyai durumu aramamış,¹³⁴ yalnızca belgelerin anlaşma olmadan basılmasının suç olacağını kabul etmiştir. Bu durum göstermektedir ki kanun koyucu belgelerin hukuki güvenilirliğinin zedelenmemesini ön planda tutmuş, belgelere duyulan kamu güvenini korumak istemiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişinin kim olduğunun suçun oluşumu açısından önemi bulunmamaktadır.¹³⁵ Keza yine kanunilik ilkesi gereği Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin sahte belge üretmeleri durumunda da VUK 359/c maddesinde bulunan suç oluşmayacaktır.¹³⁶

Yukarıdaki açıklamalarımızda tanımlı yapılan Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişilerin bastığı belgelerin kullanılması durumu ise ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir. Bahse konu suçun ortaya çıkabilmesi için failin, belgelerin anlaşma olmadan basıldığını bilmesi ve bunu bilerek belgeleri kullanması gerekmektedir.¹³⁷ Yukarıda da değinildiği üzere madde içerisinde yer alan basma ve kullanma fiili seçimlik hareketli suçu oluşturduğundan, her iki fiilin aynı fail tarafından işlenmesi durumunda tek bir cezaya hükmedilecektir.

VUK 359/c maddesi uyarınca bahse konu fiilleri icra eden kişiler hakkında iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası yaptırımını uygulanmaktadır.

¹³² 02/02/1985 Tarihli ve 18654 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basını ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik.

¹³³ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 127.

¹³⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 459.

¹³⁵ Uyanık, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından", 24.

¹³⁶ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 362.

¹³⁷ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 460.; Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 362.

1.2.1.3.4. VUK'un 359/ç Maddesindeki Fiiller

VUK'un 359'uncu maddesine, 7318 sayılı kanunla eklenen (ç) fıkrasında ödeme kaydedici cihazlara kanun dışı hareketlerle yapılan müdahalelerden bahsedilmektedir. 7318 sayılı Kanun'un gerekçesi¹³⁸ irdelendiğinde “...(ç) fıkrası ile akaryakıt piyasasındaki kayıt dışılık ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi ve belge düzenlenmemesi suretiyle birim fiyat üzerinden yapılan haksız rekabetin önüne geçilmesi amacıyla...” düzenleme yapıldığı görülecektir.

VUK 359/ç bendinde sayılan fiiller ile ödeme kaydedici cihazlar üzerinde yapılan işlemler suçun özünü oluşturmaktadır. Kanun maddesinde bahsedilen ödeme kaydedici cihazların usul ve esasları ise 3100 sayılı Kanun¹³⁹ ile düzenlenmiştir.¹⁴⁰

VUK'un 359/ç bendindeki hareketler; mühür kaldırmak, donanım veya yazılımı değiştirmek, sistemlere müdahalede bulunarak kayıt alınmasını engellemek, kaydedilen bilgileri değiştirmek veya silmek, iletilmesi gereken bilgilerin iletilmesini önlemek veya gerçeğe aykırı iletilmesini sağlamak şeklinde düzenlenmiştir.

Madde metninde mühür kaldırmak, donanım veya yazılımı değiştirmek fiilinin faili için Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmemiş bir kişi aranırken, maddede bulunan diğer eylemler için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş veya yetkilendirilmemiş olması önem arz etmeksizin herhangi bir kişinin bu suçu işleyebileceği düzenlenmiştir.

Kanun metninde yer alan fiillerin neticesinde herhangi bir zararın ortaya çıkması aranmadığı için, VUK 359/ç bendindeki fiillerin sırf hareket suçu niteliğinde olduğu kabul edilmekte, bu nedenle bu fiillerin icra edilmesi ile suç oluşmaktadır. Öğretide yer alan bir görüşe göre sistemlere müdahale ederek kayıt alınmasını engellemek fiilinde; sistemlere müdahale etmenin yeterli olmadığı savunulmakta, aynı zamanda suçun oluşumu için fiilin neticesi olan kayıt alınmasının engellenmesinin ortaya çıkması gerektiği kabul

¹³⁸ <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c1-8494-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=7318#step-2>, E.T. 17/02/2025.

¹³⁹ 15/12/1984 tarihli ve 18806 sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanan 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun.

¹⁴⁰ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 364.

edilmektedir.¹⁴¹ Fiiller kendi aralarında seçimlik hareketli olduğundan dolayı, fail tarafından birden fazla farklı hareket icra edildiğinde, fail sadece tek bir eylemden dolayı mesul olacaktır.¹⁴²

Söz konusu suçun işlenmesi halinde kanun metninde üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

1.2.1.3.5. VUK'un 359/d Maddesindeki Fiiller

7423 sayılı Kanun'un 1'nci maddesi ile VUK'un 359'uncu maddesine (d) fıkrası eklenmiştir. Maddenin özünde, 4733 sayılı Kanun¹⁴³ ile düzenlenen piyasalarda veri güvenliğinin sağlanması amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerin yer aldığı sistemlere fiziksel veya bilişsel yollardan yapılan müdahaleler suç olarak düzenlenmiştir.¹⁴⁴

Kanun metninde suç olarak sayılan fiiller, ürün izleme sistemleri üzerinde yapılan işlemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmesi lüzum olan bilgi, belge ve verilerin bakanlığa iletilmesinin engellenmesine veya gerçeğe uygun olmayan biçimde gönderilmesine neden olunması olarak düzenlenmiştir.

Söz konusu suçun işlenmesi halinde kanun metninde üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

1.2.1.4. Netice

Failin icra ettiği bir hareket ile ortaya çıkan değişiklik netice olarak adlandırılmaktadır.¹⁴⁵ Türk Ceza Hukuku sistematigi içerisinde netice kavramı, neticesiz suçlar ve neticeli suçlar olarak ikiye ayrılmak suretiyle tasnif edilmektedir.

¹⁴¹ Abdullah Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi”, 17/1 (2022): 189.

¹⁴² Şenyüz, *Vergi Ceza*, 461.

¹⁴³ 09/01/2022 tarihli ve 24635 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun.

¹⁴⁴ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 365.

¹⁴⁵ Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 264.; Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 129.; Özgenç, *Ceza Hukuku*, 193.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 347.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 238.

Neticesiz suçlar bir diğer adıyla sırf hareket suçları, failin kanunda yazılı olan hareketi icra etmiş olmasının yeterli olduğu, bu nedenle de hareketin icra edilmesiyle tamamlanan suçlar olarak tanımlanmaktadır.¹⁴⁶ Neticeli suçlar, failin suçun kanuni tanımında bulunan fiili icrası sonucunda, dış dünyada neticenin ortaya çıkmasının arandığı suçlara verilen addır.¹⁴⁷ Neticeli suçlarda sırf hareketli suçlardan farklı olarak hareketin icra edilmesinin ardından farklı bir zaman diliminde hareketten ayrılabilir bir netice ortaya çıkmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında, VUK 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin icra edilmesi yeterli görülmekte, herhangi bir neticenin ortaya çıkması aranmamaktadır.¹⁴⁸ Bu durumdan da anlaşılacağı üzere vergi kaçakçılığı suçlarının sırf hareket suçu olarak nitelendirilmesi mümkündür. Bu açıklamalarımızın yanı sıra VUK 359/a-1 bendinde bulunan ve uygulamada “çift defter tutma” şeklinde de anılan fiilin suç olarak değerlendirilebilmesi için, kanun koyucu harekete ek olarak vergi matrahının azalması sonucunu aramaktadır.¹⁴⁹ Bu nedenle yukarıdaki açıklamalarımız ışığında çift defter tutma haricindeki fiiller sırf hareket suçu olarak kabul edilirken, çift defter tutma eylemi neticeli bir suç olarak kabul edilmektedir.¹⁵⁰

1.2.1.5. Nedensellik Bağı

Türk Ceza Hukuku sistematigi içerisinde nedensellik bağı, fail tarafından icra edilen fiil ile ortaya çıkan neticenin birbirleriyle bağlantılı olmasını ifade etmektedir.¹⁵¹ Açıklanan sebeple hareket ve netice arasında illiyet bağı bulunmuyorsa, bir başka ifadeyle neden-sonuç ilişkisi açıklanamıyorsa, hareketin o neticeyi meydana getirmesinden bahsedilemeyecektir. Bu durumda fail tarafından icra edilen fiil ile dış dünyada meydana gelen netice arasında illiyet bağı bulunmuyorsa herhangi bir sorumluluktan da bahsedilemeyecektir.¹⁵²

Yukarıdaki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere, nedensellik bağının hareket ve neticenin birbirinden ayrıldığı suçlarda gündeme geleceği açıktır. Vergi kaçakçılığı suçu

¹⁴⁶ Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza*, 129.; Özgenç, *Ceza Hukuku*, 194.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 350.

¹⁴⁷ Özgenç, *Ceza Hukuku*, 194.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 239.

¹⁴⁸ Karaarslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin”, 125.

¹⁴⁹ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 107.

¹⁵⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 462.; Karaarslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin”, 125.

¹⁵¹ Özgenç, *Ceza Hukuku*, 194.; Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza*, 132.; Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 271.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 243.

¹⁵² Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza*, 134.

gibi sırf hareket suçlarında nedensellik bağından bahsetmek mümkün değildir. Hareketin gerçekleşmesi ile suçun işlendiği kabul edilmektedir. Ancak uygulamada çift defter tutma adıyla da anılan fiilde, hareketin icra edilmesinin haricinde vergi matrahının azalması da aranmaktadır. Söz konusu durumda, failin icra ettiği çift defter tutma fiili ile vergi matrahında azalma neticesi arasında bir illiyet bağının bulunup bulunmadığı çift defter tutma suçu açısından önem arz etmektedir.¹⁵³

2.2. Manevi Unsur

Suçun manevi unsuru kavramı Türk Ceza Hukuku sistematigi içerisinde, failin icra ettiği fiil ile fail arasındaki manevi bağa verilen ad olarak tanımlanmaktadır.¹⁵⁴ TCK’nın 21’inci maddesinde suçların kural olarak kasıtlı bir şekilde işlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Bir diğer anlatımla suçun oluşması için failin suçun kanuni tanımında bulunan öğeleri bilmesi ve istemesi gerekmektedir.¹⁵⁵

Öğretide genel kast-özel kast¹⁵⁶ ve doğrudan kast-dolaylı kast¹⁵⁷ olmak üzere kastın iki ayrı çeşidi bulunduğu savunulmaktadır.

Genel kast, failin herhangi bir özel saik gütmekten yalnızca suçun kanuni tanımında bulunan öğeleri bilerek ve isteyerek icra etmesi şeklinde açıklanmaktadır.¹⁵⁸ Özel kastta ise fail tarafından suçun kanuni unsurları bilinip istenmekle birlikte, ayrıyeten suçun işlenmesi esnasında failin özel bir saik ile hareket etmesi aranmaktadır.¹⁵⁹ Doğrudan kast, failde işlenen suç ile ilgili olarak bilme unsuru ve suçun neticesinin kesin olarak ortaya çıkacağını öngörme hali mevcuttur. Dolaylı kastta ise fail, TCK 21/2’ye göre suçun kanuni unsurlarını tam olarak bilmekte, suçun neticesinin ise meydana gelebileceğini öngörmektedir.¹⁶⁰ Öngörme durumu bilinçli taksir durumundaki öngörmeden farklı olup, fail netice açısından “olursa olsun” kastı ile hareket etmektedir.

¹⁵³ Uyanık, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından”, 26.

¹⁵⁴ Özgenç, *Ceza Hukuku*, 234.; Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza*, 147.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 439.

¹⁵⁵ Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza*, 156.

¹⁵⁶ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 275.

¹⁵⁷ Özgenç, *Ceza Hukuku*, 245.; Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza*, 170.

¹⁵⁸ Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 412.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 275.

¹⁵⁹ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 276.; Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 412.

¹⁶⁰ Özgenç, *Ceza Hukuku*, 246.; Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza*, 173.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 280.

Bu düzenlemenin yanı sıra TCK'nın 22'nci maddesinde taksir kavramı düzenlenmiştir. Bu maddede, suçun işlenmesinde taksirli bir sorumluluktan bahsedilebilmesi için kanunda açıkça taksir unsurunun düzenlenmiş olmasının gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıda değinilen taksir ve kasta ilişkin hususların TCK'nın 5'inci maddesindeki norm uyarınca, TCK genel hükümlerinin özel ceza kanunlarını da bağlayacağı gerekçesiyle vergi kaçakçılığı suçları açısından da uygulanması mümkündür.

Manevi unsur kavramı vergi kaçakçılığı suçları açısından değerlendirildiğinde, VUK'un 359'uncu maddesinde taksire ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Açıklanan sebeple vergi kaçakçılığı suçları yalnızca kasıtlı fiillerle işlenebilen suçlar arasında sayılmaktadır. Bu suçlar VUK 359/c'de bulunan "*Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişiler tarafından basılmış belgeleri bilerek kullanma*" suçu hariç olmak üzere doğrudan veya olası kastla işlenebilmektedir.¹⁶¹ Bahsedilen suç açısından kanun koyucu "*bilerek kullanma*" unsurunu özellikle aramış, bu nedenle suçun yalnızca doğrudan kast ile işlenebileceği kabul edilmiştir. Bilerek kavramının özellikle vurgulanmasının bir diğer anlamı ise, failin bu suçu işlerken özel bir saikle hareket ettiğinin varlığını göstermekte olduğu yönünde görüşler de bulunmaktadır.¹⁶²

Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçları, VUK 359/c'de yer alan "*bilerek kullanma*" fiili hariç olmak üzere, doğrudan veya olası kastla ve genel saikle işlenebilen suçlar arasında yer almaktadır. VUK 359/c bilerek kullanma fiili ise kanun koyucunun düzenlemesi gereği yalnızca doğrudan kast ve özel saikle işlenen suçlardan biri olarak kabul edilmektedir.¹⁶³

1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Özel Görünüş Biçimleri

Türk Ceza Hukuku sistematigi içerisinde, soyut suç kavramı belirli bir sistematik düzene göre belirlenmiştir. Söz konusu düzende genellikle, tek bir kişi tarafından tek bir fiille, tek bir suçun işlenmesi sonucunda tek bir neticenin meydana gelmesi ve tek bir hukuki değerin ihlal edilmesi yer alır. Kural bu olmakla birlikte, kanun koyucu suçların farklı bir görünüş biçimlerinin olacağını öngörerek kanununda belli başlı düzenlemeler yapmıştır.

¹⁶¹ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 136.

¹⁶² Şenyüz, *Vergi Ceza*, 464.

¹⁶³ Bayraklı, "4369 Sayılı Kanunla", 156.

Bu düzenlemeler ise teşebbüs, iştirak ve içtima kurumları olarak kanundaki yerini almıştır.

Yukarıdaki paragrafta da açıklandığı üzere suçların farklı görünüş biçimleri olması nedeniyle bu başlık altında vergi kaçakçılığı suçlarının, TCK'nın genel hükümler başlığında yer alan ve suçta özel görünüş biçimleri olarak adlandırılan teşebbüs, iştirak ve içtima kurumları açısından incelemesi yapılacaktır.

1.3.1. Teşebbüs

Teşebbüs kavramı TCK'nın 35'inci maddesinde hükme bağlanmıştır. Maddede, failin icrai hareketlerine elverişli bir şekilde başladığı fiilin, elinde olmayan nedenlerden dolayı icrai hareketlerini tamamlayamaması veya icrai hareketleri tamamlamış olsa bile fiilin sonunda öngörülen neticenin meydana gelmemesi olarak açıklanmıştır.¹⁶⁴ Türk Ceza Hukuku sistematığına göre suçun icrai hareketlerinden önce yer alan ve icrai hareketlere hazırlık niteliği taşıyan hazırlık hareketleri teşebbüs kavramı içerisinde değerlendirilmemektedir.¹⁶⁵ Yani fail, fiilin icrasına yönelik hazırlık hareketleri içerisindeyken yakalanırsa, o fiile yönelik teşebbüsten dolayı sorumlu tutulamayacaktır.¹⁶⁶

Neticeli suçlar ve sırf hareket suçları teşebbüs kavramının ortaya çıkması açısından önem arz etmektedir. Sırf hareket suçları hareketin icra edilmesi ile fiilin oluştuğu yani suçun meydana geldiği suçlar olduğu için bu suçlar üzerinde teşebbüs hükümlerinin uygulanması kural olarak mümkün değildir.¹⁶⁷ Ancak icrai hareketlerin bölünebildiği durumlarda sırf hareket suçları açısından da teşebbüs hükümlerinin uygulanabilmesi mümkündür.¹⁶⁸

VUK'ta 4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce 358'inci maddede teşebbüse ilişkin özel hüküm bulunmaktaydı. Söz konusu değişiklikle 358'inci maddedeki teşebbüs hükümleri kaldırıldı ve TCK 35'inci maddesindeki genel hükümlerin uygulanmasına

¹⁶⁴ Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 501.; Özgenç, *Ceza Hukuku*, 557.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 468.; Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 415.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 658.

¹⁶⁵ Devrim Aydın, "Suça Teşebbüs", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 55/1 (2006): 92.; Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 422.; Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 509.

¹⁶⁶ Özgenç, *Ceza Hukuku*, 557.; Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 422.

¹⁶⁷ Aydın, "Suça Teşebbüs", 110.; Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 532.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 721.

¹⁶⁸ Aydın, "Suça Teşebbüs", 110.; Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 533.

karar verildi.¹⁶⁹ Bu değişiklik sonrası vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin öğretide herhangi bir uzlaşa sağlanamamıştır. Bu durumun temel sebebi olarak vergi kaçakçılığı suçlarının sırf hareket suçu olarak düzenlenmiş olması gösterilmektedir. Her ne kadar vergi kaçakçılığı suçları bu şekilde düzenlenmiş olsa da fiillerin parçalara bölünebildiği durumlarda teşebbüsün mümkün olacağı görüşü de bulunmaktadır. Teşebbüs kavramının uygulanabilmesinin mümkün olup olmadığı tartışmasının çözümü için vergi kaçakçılığına ilişkin fiillerin tek tek incelenmesinde yarar bulunmaktadır.

Hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunda teşebbüsün mümkün olduğuna ilişkin görüş ağır basmaktadır.¹⁷⁰ Hileli işlem sonucuna sebep olacak bilgisayar programının çalıştırılmasına rağmen elektriklerin kesilmesi durumunda icrai hareketlerin yarıda kalması, öğretide suçun teşebbüs aşamasına örnek olarak gösterilmektedir.¹⁷¹

Gerçek olmayan veya kayda konu muamelelerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma suçunda da hesap açma işlemleri bölünebilir olmasından ötürü teşebbüse elverişli olduğu kabul edilmektedir.¹⁷² Öğretide, hesabı açan muhasebecinin elinde olmayan nedenlerden dolayı yazılması planlanan rakamları yazamaması durumu, suçun teşebbüs aşamasında kalmasına örnek olarak verilmektedir.¹⁷³

Çift defter tutma suçuna ilişkin fiilde ise, öğretide yer alan görüşlerden birine göre, kanundaki vergi matrahının azalması kavramının bahse konu suçun neticesi olduğu, bu nedenle suçun neticeli suç olduğu savunulmaktadır.¹⁷⁴ Yapılan açıklamadan hareketle neticeli suçlardan olan çift defter tutma suçunda, hareket ve neticenin birbirinden ayrılmasının mümkün olmasından ötürü teşebbüs hükümlerinin uygulanması da mümkündür.¹⁷⁵ Belgesiz bir alım-satım işleminin şirket çalışanınca özel bir deftere

¹⁶⁹ Akbulut, “Sahte Belge Düzenlemek”, 678.

¹⁷⁰ Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 143.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 511.; Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Teşebbüs”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 37, (Ocak 2019): 16

¹⁷¹ Özcan, *Vergi Suçları*, 239.

¹⁷² Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 143.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 451.; Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı”, 16.

¹⁷³ Özcan, *Vergi Suçları*, 239.

¹⁷⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 449.

¹⁷⁵ Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı”, 17.; Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 144.

yazılması esnasında, şirket çalışanının elinde olmayan nedenlerden yazım işleminin yarıda kalması durumunda teşebbüs hali meydana gelecektir.¹⁷⁶

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçunda da fiil kısımlara bölünebildiğinden dolayı teşebbüsün mümkün olduğu kabul edilmektedir.¹⁷⁷ Faturadaki rakamların kalemle değiştirilmesi esnasında failin yakalanması durumu teşebbüse ilişkin örnek olarak gösterilmektedir.

Defter ve belgeleri gizleme suçunda ise, öğretideki baskın görüşe göre fiilin saf ihmal fiil olmasından dolayı teşebbüse elverişli olmadığı kabul edilmektedir.¹⁷⁸

Sahte veya yanıltıcı belge düzenleme durumunda ise VUK 227'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca teşebbüs kurumunun gündeme gelmesi mümkün değildir. Anılan madde yakından irdelendiğinde, belgelerin zorunlu unsurları taşımaması halinde vergi kanunlarına göre hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle henüz tam olarak düzenlenmemiş bir belgenin yok hükmünde sayılacağı kanunen belirlendiği için sahte veya yanıltıcı belgeyi tamamlayamayan failin teşebbüsten dolayı sorumlu tutulamayacağının kabulü gerekmektedir.¹⁷⁹

Sahte veya yanıltıcı belgeyi kullanma suçunda ise teşebbüs durumunun uygulanabilmesi mümkündür.¹⁸⁰ Öğretide sahte veya yanıltıcı belgenin posta aracılığıyla alıcıya yollanırken yakalanması durumunda teşebbüs halinin oluşacağı kabul edilmektedir.¹⁸¹ Keza sahte belgenin fail tarafından beyannameye eklenerek vergi dairesine verilmek üzere yakalanması halinde teşebbüs durumunun oluşacağı kabul edilmektedir.¹⁸²

¹⁷⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 241.

¹⁷⁷ Özcan, *Vergi Suçları*, 241.; Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı”, 17.

¹⁷⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 513.; Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 145.; Özcan, *Vergi Suçları*, 242.; Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı”, 17.

¹⁷⁹ Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı”, 18.

¹⁸⁰ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 147.; Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı”, 18.

¹⁸¹ Özcan, *Vergi Suçları*, 245.

¹⁸² Akbulut, “Sahte Belge Düzenlemek”, 678.

Defter ve belgeleri yok etme suçunda failin belgeyi yok etmesi suçun tamamlanması için yeterlidir, fail defter veya belgeyi yok ederken elinde olmayan engellerden dolayı fiili gerçekleştirememesi durumunda teşebbüsün mümkün olduğu kabul edilmektedir.¹⁸³

Defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfa koymak veya hiç koymamak suçu bakımından teşebbüsün mümkün olduğu öğreti tarafından kabul edilmektedir.¹⁸⁴ Fail tarafından defterdeki sayfaların yok edilerek yerine yeni sayfaların yapıştırılması esnasında yakalanması durumunda teşebbüs hükümleri gündeme gelecektir.¹⁸⁵

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadan belge basılması veya basılan belgenin kullanılması suçunda ise, belge basım işi parçalara bölünebilmesinden dolayı teşebbüse mümkün olduğu kabul edilmektedir.¹⁸⁶ Baskı makinesine gerekli komutun verilmesinden sonra baskı işlemi tamamlanamadan makinenin arızalanması durumunda teşebbüs hükümleri uygulanacaktır.¹⁸⁷ Keza kullanma fiilinde de yukarıda değinildiği üzere teşebbüs hükümlerinin uygulanması mümkündür. Bu duruma öğretide, Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan izin alınmadan basıldığını bildiği belgeyi deftere kaydedecekken yakalanan fail, örnek olarak verilmektedir.¹⁸⁸

VUK 359/ç bendinde yer alan fillerin sırf hareket suçu niteliğinde olduğu yukarıdaki başlıklarda açıklanmıştı. Sırf hareket suçlarında icrai hareketin kısımlara bölünebildiği durumlarda teşebbüsün mümkün olduğu kabul edilmektedir. Bu açıklamalar ışığında VUK 359/ç bendinde yer alan fillerin icrai hareketlerinin kısımlara bölünebilmesi mümkün olduğundan teşebbüs hükümlerinin uygulanabileceği kabul edilmektedir.¹⁸⁹ Failin mührü ortadan kaldırmak amacıyla bahse konu mührü eritirken yakalanması halinde suçun teşebbüs aşamasında kaldığı kabul edilmektedir.¹⁹⁰

¹⁸³ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 143.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 511.; Bayraklı, "Vergi Kaçakçılığı", 18-19.

¹⁸⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 244.; Bayraklı, "Vergi Kaçakçılığı", 19.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 511.

¹⁸⁵ Özcan, *Vergi Suçları*, 244.

¹⁸⁶ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 147.; Bayraklı, "Vergi Kaçakçılığı", 20.

¹⁸⁷ Özcan, *Vergi Suçları*, 246.

¹⁸⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 512.

¹⁸⁹ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 148.

¹⁹⁰ Özcan Çelik, "Ödeme Kaydedici Cihazlar Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m.359/ç)", (Yüksek Lisans Tezi, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2023), 128.

VUK 359/d bendinde suç olarak sayılan fiiller, ürün izleme sistemleri üzerinde yapılan işlemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi gereken bilgi, belge ve verilerin bakanlığa iletilmesinin engellenmesine veya gerçeğe uygun olmayan biçimde gönderilmesine neden olunması olarak düzenlenmiştir. Söz konusu fiiller neticesinde herhangi bir zarar unsuru aranmıyor olmasından dolayı VUK 359/d bendinin sırf hareket suçu olduğunu kabul etmek mümkündür. Değindiği üzere sırf hareket suçlarında kısımlara ayrılabilen hareketler mevcut ise teşebbüs hükümlerinin uygulanması mümkündür. Yapılan açıklamadan hareketle VUK 359/d bendindeki fiiller kısımlara bölünebildiği için teşebbüs hükümlerinin uygulanması olası görünmektedir. Failin sisteme fiziki veya bilişsel yoldan erişip bilgileri gerçeğe uygun olmayan şekilde iletmesini sağlayacak iken yakalanması durumunda, failin eyleminin teşebbüs aşamasında kalacağı kabul edilmektedir.

1.3.2. İştirak

İştirak kavramı, tek failli suçlarda failin dışında bulunan bir kişinin icrai hareketiyle suçun asli unsurlarını icra etmesi veya failin asli unsurları gerçekleştirmesinde yardımcı olması olarak tanımlanırken, çok failli suçlarda ise fail dışında kalan kişinin suçun asli unsurlarını icra etmeden, failin asli unsurları gerçekleştirmesine yardımcı olması şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁹¹

Türk Ceza Hukuku sistematığı içerisinde iştirak kavramı faillik ve şeriklik olmak üzere ikili bir açıdan incelenmektedir.¹⁹² Şeriklik kavramı ise, azmettirme ve yardım etme olarak ikiye ayrılmaktadır.

TCK'nın 37'nci maddesinde faillik kavramı, suçun kanuni tanımında bulunan asli unsurları icra eden şahıs şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁹³ Maddenin ikinci fıkrasında ise dolaylı faillik kavramı düzenlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca, suçun işlenmesinde başka bir kişinin vasıta olarak kullanılması halinde, vasıta olarak kullanan kişi işlenen suç nedeniyle dolaylı faillikten sorumlu olacaktır.¹⁹⁴

¹⁹¹ Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 448.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 737.; Özbek vd., *Türk Ceza*, 544.

¹⁹² Özgenç, *Ceza Hukuku*, 597.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 740.; Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 450.

¹⁹³ Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 453.;

¹⁹⁴ Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 555.

TCK'nın 38'inci maddesinde azmettirme kavramı düzenlenmiştir. Azmettirmede, azmettiren ve azmettirilen olmak üzere birden fazla kişi bulunmaktadır. Azmettiren kişi zihninde suç işleme düşüncesi bulunmayan azmettirilen kişiye, suçu işlemesi amacıyla karar aldırılmaktadır.¹⁹⁵ Karar sonucunda azmettirilen kişi suça ilişkin fiili icra ederse kanun gereği azmettiren kişi işlenen suçun cezasından sorumlu olacaktır.¹⁹⁶

TCK'nın 39'uncu maddesinde yardım etme kavramı hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddede yardım eden kavramı, failin kasten işlemiş olduğu bir suça, maddi veya manevi hareketlerle katılarak faile yardımcı olması şeklinde tanımlanmıştır. Yardım etme fiilinde asli faillikten farklı olarak yardım edenin suçun kanuni tanımında bulunan unsurları icra etmesi aranmamaktadır.¹⁹⁷ Suçun işlenmesi amacıyla teşvik etmek, suçun işlenmesine ilişkin kararı güçlendirmek, eylemin icra edilmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek, suçun işlenmesi amacıyla araçları sağlamak, suçun işlenmesi hususunda yol göstermek, suçun icrasını kolaylaştırmak amacıyla yardım etmek; kanun metninde sayılan yardım etme fiillerindendir.

VUK'un 360'ıncı maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarına özel bir iştirak hükmü düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden şerikin suç nedeni ile herhangi bir menfaat elde edip etmemesine göre cezadan indirim sebebi öngörülmüştür. Bahse konu suç nedeni ile şerik herhangi bir menfaat elde etmiyorsa TCK'nın iştirake ilişkin hükümleri uyarınca belirlenecek olan cezadan yarı oranında indirim yapılacaktır.¹⁹⁸ Maddede belirtilen hüküm vergi kaçakçılığı suçlarında yer alan tüm fiiller açısından geçerli olup herhangi bir ayrıma tabi tutulmamıştır.¹⁹⁹

Menfaat kavramından ne anlaşılması gerektiği öğretide tartışmalıdır. 5728 sayılı Kanun²⁰⁰ ile yapılan değişiklikten önce madde metninde açıkça “maddi menfaat” kavramı

¹⁹⁵ Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 564.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 546.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 776.

¹⁹⁶ Dülger, *Ceza Hukuku*, 776.; Özgenç, *Ceza Hukuku*, 630.

¹⁹⁷ Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 567.; Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza*, 507.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 790.

¹⁹⁸ Emin Burak Onat, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 137 (2018): 330.; Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 148-149.; Ufuk Gencel, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7/3 (2014): 82.

¹⁹⁹ Özcan, *Vergi Suçları*, 255.; Adnan Gerçek ve Fulya Mercimek, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 14 (2013): 214.

²⁰⁰ 08/02/2008 tarihli ve 26781 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

düzenlenmiş iken, değişiklik ile “maddi” ifadesi madde metninden çıkartılmıştır. Bu değişiklik nedeni ile öğretide manevi unsurların da menfaat olarak değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin fikirler ortaya atılmıştır.²⁰¹

Şenyüz’e göre menfaat kavramı içerisinde manevi unsurların da bulunması gerektiği savunulmaktadır. Keza menfaat unsurunun meydana gelmesinin gerekli olmadığı hatta menfaat beklentisinin oluşturulmasının yeterli olduğu belirtilmektedir.²⁰² Ayrıca Özcan’a göre de kanun koyucunun söz konusu değişikliği bilinçli olarak yaptığı, bu nedenle de maddi ve manevi menfaatlerin dikkate alınması gerektiği vurgulanmaktadır.²⁰³ Kanaatimizce de kanun koyucunun abesle iştigal etmeyeceği kabul olunduğundan madde metninden çıkarılan “maddi” ifadesi sonrası, menfaatlerin maddi ve manevi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bahse konu menfaat unsurunu, şerikin kendi özgür iradesi ile istemesi gerekmektedir. Bu nedenle dış dünyadan gelen bir baskı veya tehdit ile alınan menfaatler indirimin uygulanmasını engellemeyecektir. Mükellefin muhasebe elamanından vergi kaçakçılığı için yardım istemesi ve yardım etmemesi halinde işten kovulacağını beyan etmesi karşısında, muhasebecinin ilgili işi yapması ve işten kovulmaması şeklinde meydana gelen olayda, menfaat unsuru dış dünyadan gelen bir baskı veya tehdit ile oluşmasından dolayı muhasebecinin iştirak etmiş olduğu eylemi açısından kanunda öngörülen indirimden yararlanması gerekmektedir.²⁰⁴

Sonuç olarak işlenen suçta, şerikin özgür iradesi ile herhangi bir menfaat elde etmemesi halinde, VUK 360’ıncı maddesi gereğince cezasından yarı oranında indirim yapılacaktır.

1.3.3. İçtima

Türk Ceza Hukuku sistematığı içerisinde gerçek içtima kuralı benimsenmiştir. Bahse konu kuralda fiil kadar suçun oluşacağı ve suç kadar da cezanın oluşacağı anlayışı egemendir. Kural bu olsa da kanun koyucu tarafından istisnalar öngörülmüştür. Söz

²⁰¹ Özcan, *Vergi Suçları*, 255.; Onat, *Vergi Kaçakçılığı*, 332.; Mercimek ve Gerçek, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak”, 216.; Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 375.

²⁰² Şenyüz, *Vergi Ceza*, 503.; Onat, “Vergi Kaçakçılığı”, 332.

²⁰³ Özcan, *Vergi Suçları*, 256.

²⁰⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 258.

konusu istisnalar; bileşik suç (m.42), zincirleme suç (m.43) ve fikri içtima (m.44) şeklinde kanun metnine dercedilmiştir.

TCK'nın 42'nci maddesinde öngörülen bileşik suçun özünde, kanunda bağımsız olarak tanımlanan bir suçun fiilinin başka bir suçun ana ögesini veya daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hallerini oluşturması yer almaktadır.²⁰⁵ Suçun ögesini veya nitelikli bir hükmünü oluşturan fiilden ötürü ayrıca cezaya hükmolunmaz.²⁰⁶ Bu durumun en temel örneklerinden birini ise yağma suçu oluşturmaktadır. Yağma suçunun unsurunu oluşturan tehdit veya cebir fiilinden dolayı ayrıca ceza verilmemesi bileşik suç teorisinin gerçek içtima kuralına getirmiş olduğu bir istisnadır. Söz konusu içtima kavramında fail tarafından icra edilen fiiller aslında birden fazla hukuk değerini ihlal etmekteyken kanun koyucunun iradesi gereği söz konusu fiillerin tamamı tek fiil sayılarak tek bir suç tanımı içerisinde birleştirilmektedir.²⁰⁷

TCK'nın 43'üncü maddesinde zincirleme suç kavramı öngörülmüştür. Söz konusu madde uyarınca, failin bir suç işleme kararı kapsamında değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçu işlemesi halinde tek ceza verileceği hüküm altına alınmıştır.²⁰⁸ Mağduru belirlenemeyen özellikle toplumun tamamının mağdur olduğu suçlarda da zincirleme suç hükümlerinin uygulama alanı bulacağı maddede belirtilmiştir.²⁰⁹ Maddenin ikinci fıkrasında ise, fail tarafından aynı suçun tek bir eylem ile birden fazla kişiye karşı icra edilmesi halinde de yine zincirleme suça ilişkin içtima hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.²¹⁰

TCK'nın 44'üncü maddesinde ise fikri içtima kuralı düzenlenmiştir. Maddeye göre fikri içtima, failin işlemiş olduğu bir fiille kanunda tanımlanmış olan birden fazla suçu (aynı ya da farklı tipte) ihlal etmesi durumunda oluşmaktadır.²¹¹ Söz konusu suçlardan hangisinin yaptırımını daha ağır ise o suçun yaptırımının uygulanacağı maddede

²⁰⁵ Koca ve Üzülmmez, *Türk Ceza*, 564.; Özgenç, *Ceza Hukuku*, 673.; Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 584.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 737.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 567.

²⁰⁶ Özgenç, *Ceza Hukuku*, 674.

²⁰⁷ Koca ve Üzülmmez, *Türk Ceza*, 565.

²⁰⁸ Koca ve Üzülmmez, *Türk Ceza*, 530.; Özgenç, *Ceza Hukuku*, 678.; Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 587.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 831.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 570.

²⁰⁹ Koca ve Üzülmmez, *Türk Ceza*, 539.

²¹⁰ Özgenç, *Ceza Hukuku*, 702.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 580.

²¹¹ Koca ve Üzülmmez, *Türk Ceza*, 543.; Özgenç, *Ceza Hukuku*, 712.; Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 594.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 812.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 583.

belirtilmiştir.²¹² Fikri içtima hükümlerinin uygulanabilmesi için ise failin aynı kastına bağlı olarak tek bir hareketi ile kanunun değişik hükümlerini ihlal etmesi aranmaktadır.²¹³

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında Vergi kaçakçılığı suçları açısından suçun özel görünüş biçimlerinin ele alınmasında fayda bulunmaktadır. VUK'ta herhangi bir düzenleme bulunmadığından dolayı TCK'da yer alan hükümler uygulama alanı bulacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında, unsurunu veya ağırlaştırıcı nedeni oluşturan fiiller bulunmadığından dolayı bileşik suçun oluşmayacağı öğretide genel görüş mahiyetinde kabul edilmektedir.²¹⁴

Vergi kaçakçılığı suçlarını zincirleme suç bağlamında ele aldığımızda, 7394 sayılı Kanunun²¹⁵ 4'üncü maddesiyle özel bir zincirleme suç hükmü getirilmiştir.²¹⁶ Hükme göre, VUK 359'uncu maddesi içerisinde bulunan suçların birden çok takvim yılı veya vergilendirme dönemi içerisinde aynı suç işleme kararı ile işlenmesi halinde zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Bahse konu değişiklikten önce ise, TCK 5'inci maddesi uyarınca TCK 43'üncü maddesi uygulanmaktaydı. Bu nedenle, değişiklik öncesi dönemde klasik zincirleme suça ilişkin hükümler ile Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun (CGK) 2002 tarihli kararındaki²¹⁷ içtihadına göre yargılama yapılmaktaydı.²¹⁸

Söz konusu içtihatla, takvim yılı bir hukuki kesinti sayılarak aynı takvim senesi içerisinde işlenen suçlar nedeni ile zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı, farklı takvim senesine ait olan suçlar açısından hukuki kesinti gerçekleştiği öne sürülerek gerçek içtima hükümlerinin uygulanacağı belirtilmişti.²¹⁹ Bu durum öğretide yoğun eleştirilere maruz kalmıştır. VUK 359'uncu maddesine eklenen fıkra ile, kanun koyucu takvim senesinin

²¹² Özgenç, *Ceza Hukuku*, 715.

²¹³ Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 598.

²¹⁴ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 157.; Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 30 (2017): 11.

²¹⁵ 15/04/2022 tarihli ve 31810 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7394 Sayılı Kanun.

²¹⁶ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 368.; Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme", 12.

²¹⁷ Yargıtay CGK, 05.03.2002, E. 2002/11-28, K. 2002/179, karar sayılı kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T. 12/03/2024.

²¹⁸ Ersan Şen ve Cem Serdar, 7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri, <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>, E.T. 02/04/2024.

²¹⁹ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 161

veya vergilendirme döneminin hukuki kesinti oluşturmayacağını, birden fazla takvim yılı içerisinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında icra edilen eylemlerin zincirleme suç ele alınarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Fikri içtima açısından vergi kaçakçılığı suçları ele alındığında ise, işlenen eylem nedeni ile hem vergi kaçakçılığı suçu hem de başka bir suçun ihlal edilmiş olması aranmaktadır.

Öğretide tartışılan ilk hususlardan biri, VUK 359'uncu maddesinde yer alan eylemlerin aynı anda işlenmesi halinde fikri içtima hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağına ilişkindir. Yargıtay'ın da kabul ettiği görüşe göre, belgelerin bir kısmının sahte olarak düzenlenmesine karşın diğer bir kısmının muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir şekilde düzenlenmesi halinde, bu durumda ağır olan VUK 359/b'den hüküm kurulması gerektiği ifade edilmektedir. Bahse konu kararda²²⁰, ele geçirilen belgelerin bir kısmının sahte bir kısmının da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suretinde olması halinde, TCK'nın 44'üncü maddesi gereği daha ağır olan VUK 359/b-1'inci maddesinde bulunan sahte belge düzenleme suçunun oluşacağı vurgulanmıştır.

Öğretide yer alan bir başka tartışma hususu ise TCK'nın 207'nci maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu ile VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu arasında fikri içtimanın uygulanıp uygulanmayacağına ilişkindir. Bahsedilen düzenlemede vergi kaçakçılığı suçları, özel belgede sahtecilik suçundan daha ağır cezayı içeriyor olsa da hukukun temel ilkelerinden olan özel yasa-genel yasa ilkesi gereğince özel yasa olan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir.²²¹ Açıklanan nedenlerden ötürü TCK 207 ve VUK 359 arasında her ne kadar fikri içtima hükümlerinin uygulanması mümkün olsa da özel yasa-genel yasa ilkesi gereği özel yasa olan VUK hükümleri vergi kaçakçılığı fiillerinde evleviyetle uygulama alanı bulacaktır.

1.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yaptırım

Türk Ceza Hukuku sistemi içerisinde kanun koyucu tarafından belirlenen yükümlülöklere ve kurallara uyulmaması sonucunda ortaya çıkan neticeye karşı

²²⁰ Yargıtay. 11. Ceza Dairesi, 01/06/2017 E. 2016/4460, K. 2017/4129, karar sayılı kararı, <https://www.kazanci.com.tr/>, E.T. 12/03/2024.

²²¹ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 164.; Özcan, *Vergi Suçları*, 270.

uygulanan ceza ve güvenlik tedbirlerine yaptırım adı verilmektedir.²²² Alman Hukukunda da belirtildiği üzere Türk Ceza Hukukunda yaptırımlar “iki izlilik” şeklinde ifade edilmektedir.²²³ Söz konusu ifadeye göre yaptırımlar, cezalar ve güvenlik tedbirleri olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmektedir.²²⁴ Kanun koyucu suçun ağırlığına göre yaptırımın niteliğine karar vermektedir. Cezalar veya güvenlik tedbirleri suçun tek başına yaptırımı olabileceği gibi her ikisinin de suçun yaptırımı olabileceğine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarına karşı düzenlenen yaptırımlar ise VUK 359’uncu maddesinde ayrı fıkralarda düzenlenen fiiller için ayrı cezalar şeklinde hüküm altına alınmıştır. (a) fıkrasında bulunan fiiller için on sekiz aydan beş yıla kadar hürriyeti bağlayıcı hapis cezası, (b), (ç) ve (d) fıkrasında bulunan fiiller için üç yıldan sekiz yıla kadar hürriyeti bağlayıcı hapis cezası, (c) fıkrasında bulunan fiiller için iki yıldan sekiz yıla kadar hürriyeti bağlayıcı hapis cezası öngörülmüştür.

1.4.1. Pişmanlık ve Islah Durumunda Yaptırım

Vergi kaçakçılığı suçlarında pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulanabilmesi kanunun 359’uncu maddesindeki düzenlemeye dayanmaktadır. Söz konusu düzenlemede, pişmanlığa ilişkin şartların yerine getirilmesi dahilinde kişi hakkında vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Pişmanlık ve ıslaha ilişkin genel düzenleme ise aynı kanunun 371’inci maddesinde hükme bağlanmıştır. Özünde pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi ziyayı kabahatini veya vergi kaçakçılık suçlarını işleyen ya da vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden yükümlülerin belirli şartları sağlaması halinde işlediği eyleme ilişkin cezalardan kurtulmasına imkan veren bir müessesedir.²²⁵

371’inci maddede vergi kaçakçılığı suçları açısından vergi ziyayının bulunması veya bulunmamasına göre bir ayrıma gidilmiştir. Vergi ziyayının bulunduğu kaçakçılık

²²² Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 569.; Özgenç, *Ceza Hukuku*, 785.; Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 615.; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, 599.

²²³ Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 569.; Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 615.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 885.

²²⁴ Demirbaş, *Ceza Hukuku*, 615.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 887.

²²⁵ Ahmet Ak ve Şebnem Eryılmaz, “Türk Vergi Hukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 8/2 (2016): 3.

suçlarında olumlu ve olumsuz şartlar olmak üzere belli başlı birkaç şart öngörülmüştür. Öncelikli olarak ilgili, pişmanlığına ilişkin bir başvuru yapması gerekmektedir. Akabinde hangi vergi türüne ilişkin bir kayıp nedeniyle pişmanlık başvurusunda bulunmuşsa 15 gün içinde o vergi türüne ilişkin olmak üzere bir beyanname vermek zorundadır. Kişi aynı zamanda kaçakçılık suçu sonucunda ortaya çıkan vergi ziyasına isabet eden vergi ve pişmanlık zammını da ödemesi gerekmektedir. Bu işlemlerin yanı sıra kişi hakkında; ihbar, vergi incelemesi veya dosyasının ilgili takdir komisyonuna gönderilmiş olması gibi hususların da bulunmaması gerekmektedir. Bu şartların sağlanması sonucunda ilgili, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilecektir.

Vergi ziyasının bulunmadığı kaçakçılık suçlarında da olumlu ve olumsuz şartlar olmak üzere belli başlı birkaç şart öngörülmüştür. Olumlu şartlardaki ilk husus, suça konu fiilin kendiliğinden bildirilmiş olması aranmaktadır. Bir başka ifadeyle, suçlunun kendi suçunu itiraf etmesidir.²²⁶ Bu nedenle bir vergi incelemesi sonrası veyahut hakkında yürütülen soruşturmanın öğrenilmesinden sonra yapılacak bildirim bu kapsamda değerlendirilemeyecektir.²²⁷ Bir diğer şart ise, pişmanlığın bir dilekçe ile yapılması gerekmektedir. Her ne kadar dilekçe aranıyor olsa da kolluğa yapılacak sözlü bildirimlerin tutanağa bağlanması da pişmanlık müracaatı olarak kabul edilebilecektir.²²⁸

Olumsuz şartlar ise, kanunda da bahsedildiği üzere yetkili mercilerin vergi incelemesi veya suç soruşturması gibi bir yola başvurmamış olması gerekmektedir. Bu olumsuz şart, temelinde pişmanlık müessesesinin gereklerini içerisinde barındırmaktadır. Bu nedenle pişman olduğunu öne süren kişi, herhangi bir inceleme veya soruşturma başlatılmadan ilgili mercilere kendi hakkında ihbarda bulunarak Kanunun 371’inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak istediğini öne sürmelidir.²²⁹

Yukarıdaki paragraflar ışığında ilgili gerekli koşulları sağladığı takdirde, VUK’un 359’uncu maddesi gereğince ilgili hakkında cezaya hükmolunmayacaktır.

²²⁶ Şerafettin Aksoy, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve ıslah Müessesesi”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S. 33 (2012): 42.

²²⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Pişmanlık ve ıslah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 31 (2017): 60.

²²⁸ Bayraklı, “Pişmanlık ve ıslah”, 61.

²²⁹ Bayraklı, “Pişmanlık ve ıslah”, 61.

1.4.2. Etkin Pişmanlık Durumunda Yaptırım

TCK’da öngörülen tipik fiilin, fail tarafından neticeye erdirilerek meydana getirilmesinden sonra, failin pişmanlık duyarak ortaya çıkan sonucun etkilerinin ortadan kaldırılması amacıyla yapmış olduğu davranışlara etkin pişmanlık adı verilmektedir.²³⁰ Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık müessesesi 7394 sayılı Kanun ile VUK 359’uncu²³¹ maddesine eklenen hükümde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemenin yeri de dikkate alındığında yalnızca vergi kaçakçılığı suçları açısından uygulama alanı bulacaktır.²³²

Kanuna eklenen madde metni irdelendiğinde failin etkin pişmanlıktan yararlanabilmesi için belirli şartların yerine getirilmesi gerektiği görülmektedir. Fail öncelikle tarh edilen vergiyi, gecikme faizini ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını ödemesi gerekmektedir. Fail için öngörülen bir başka şart ise; vergi mahkemelerinde dava açmamış olması, açmışsa feragat etmesi, kanun yollarına başvurmaması ve başvurmuşsa vazgeçilmesi idi.²³³ Belirtilen bu son şart öğretide yoğun eleştirilere maruz kalmıştır. Öncelikli olarak hukuk devleti ilkesine zarar verdiği, adil yargılanma ilkesini ihlal ettiği, hak arama hürriyetini zedelediği, mahkemeye erişim hakkını ortadan kaldırdığına ilişkin eleştiriler getirilmiştir.²³⁴

Bahse konu hak arama hürriyetini ihlal eden ikinci şartı içeren hüküm Anayasa Mahkemesi’nin 13/09/2023 tarihli kararı ile iptal edilmiştir. Kararda²³⁵, Anayasa’nın 40’ıncı maddesine uygun bir başvuru yolunun öngörülmediğine ve verilecek beraat

²³⁰ Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza*, 446.; Özgenç, *Ceza Hukuku*, 799.; Dülger, *Ceza Hukuku*, 878.

²³¹ “Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.”

²³² Gülten Şişman ve Şenel Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 30/3 (2022): 1597.

²³³ Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 185.

²³⁴ Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 187.; Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı”, 1607.; Elif Yılmaz Furtuna ve Arzu Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5/2 (2022): 358-367.; Ahmet Bumin Doğrusöz, “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlığın Geriye Dönük Uygulaması”, (E.T. 15/02/2025), <https://www.bumindogruso.com/article/verg-suclarinda-etkn-psmanligin-gerye-donuk-uygulamasi>

²³⁵ Anayasa Mahkemesi, 13/09/2023, E. 2022/81, K. 2023/153, karar sayılı kararı, <https://Normkararlarbilgibankasi.Anayasa.Gov.Tr/>, E.T. 13/03/2024.

kararının kamu makamları tarafından dikkate alınmamasının da masumiyet karinesini ihlal edeceğine ilişkin gerekçeye dayanılarak ilgili kural Anayasa'ya aykırı bulunmuştur

Failin etkin pişmanlığa ilişkin şartları soruşturma aşamasında yerine getirmesi halinde hükmolunacak cezanın ½'si, kovuşturma aşamasında yerine getirmesi halinde ise hükmolunacak cezanın 1/3'ü indirilecektir. VUK'un geçici 34'üncü maddesinde işlediği suçun infazı aşamasındaki hükümlünün etkin pişmanlık kurumu da düzenlenmiştir. Bu durumda hükümlü 7934 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren 1 yıl içerisinde tarh edilen vergiyi, gecikme faizini ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını hazineye ödemesi halinde hükmolunan cezanın ½'si indirilecektir. Kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere etkin pişmanlığın uygulanabilmesi için hâkime herhangi bir takdir yetkisi tanınmamıştır.²³⁶

1.4.3. Vergi Ziyayı Bulunmaması Durumunda Yaptırım

Vergi ziyasına ilişkin hükümler VUK'un 341'inci²³⁷ maddesinde hüküm altına alınmıştır. Vergi ziyasına karşılık olarak mükellefe veya sorumluya uygulanacak olan yaptırım VUK 344'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Maddede, ziyaa uğratılan tutarın bir katı miktarında vergi ziyayı cezası, vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyanının bir arada bulunması halinde ise ziyaa uğratılan tutarın üç katı miktarında vergi ziyayı cezası kesileceği belirtilmiştir. Her ne kadar kanun hükmü cezadan bahsediyor olsa da uygulayan makamın vergi idaresi olması nedeni ile kesilecek cezanın niteliği idari yaptırımdır.²³⁸

7394 sayılı kanun ile VUK 359'uncu maddesine eklenen fıkra uyarınca, tarh edilen vergi ve vergiye bağlı cezanın olmaması halinde faile hükmolunacak cezanın ½'sinin indirileceği düzenlenmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere, her ne kadar vergi kaçakçılığı suçları zarar suçu olmasa da mükellef veya sorumlunun vergi kaçakçılığı suçunu işlerken herhangi bir vergi ziyasına sebebiyet vermediği, yani fiil nedeni ile

²³⁶ Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 186.

²³⁷ "Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder."

²³⁸ Hakan Arslaner, *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, (Bursa: Ekin Yayınevi, 2017), 37.

hazinenin herhangi bir kaybının bulunmadığı takdirde faile verilecek cezanın ½'si indirilerek hüküm kurulacaktır.²³⁹

1.4.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunun İştirak Halinde İşlenmesinde Yaptırım

Yukarıdaki başlıklarda vergi kaçakçılığı suçunda iştirak konusunun detayları belirtildiğinden dolayı burada kısaca iştirak halinde uygulanacak yaptırıma ilişkin genel bir bilgi verilecektir.

TCK'nın genel hükümleri içerisinde bulunan iştirak düzenlemesi haricinde, vergi kaçakçılığı suçunda iştirak kavramına ilişkin özel bir düzenleme bulunmaktadır. Söz konusu hüküm VUK'un 360'ıncı maddesine dercedilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarına özel olarak getirilmiş olan bir cezadan indirim sebebi olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁴⁰ Maddeye göre, VUK 359'uncu maddesindeki fiillerin işlenişine iştirak eden şerikin, herhangi bir menfaatinin bulunmaması durumunda TCK'nın genel hükümlerindeki iştirak müessesesi uyarınca belirlenecek olan cezanın yarısına hükmedilecektir.²⁴¹ Söz konusu cezadan indirim sağlayan hüküm yalnızca vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak uygulanacak, diğer vergi suçlarına indirim sebebi olarak uygulanmayacaktır.²⁴²

Sonuç olarak, asli failin vergi kaçakçılığına ilişkin fiillerine herhangi bir menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere TCK'nın genel hükümlerine göre öngörülen cezanın yarısı indirilerek hükmolunacakken, diğer vergi suçlarındaki şerikin herhangi bir menfaat unsuru bulunmasa bile yalnızca TCK'nın genel hükümlerine göre tayin edilecek ve sonuç ceza bu şekilde belirlenecektir.²⁴³

²³⁹ Şişman ve Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı”, 1604.; Furtuna ve Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı”, 354.

²⁴⁰ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 372.

²⁴¹ Gencel, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 82.; Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 148.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 503.

²⁴² Gerçek ve Mercimek, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak”, 214.

²⁴³ Gerçek ve Mercimek, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak”, 214.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 503.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA SORUŞTURMA USULÜ

Türk Ceza Hukuku'nda soruşturma usulü, öğrenilen bir suç şüphesi nedeni ile Cumhuriyet savcısı tarafından şüpheli hakkında delillerin ikame edilmesi ve gerçeğin meydana çıkarılması amacıyla yürütülen işleme verilen addır. Kanun koyucu tarafından suçların soruşturulması maksadıyla genel bir soruşturma usulü CMK'da öngörülmüştür. Her ne kadar kanun koyucu tarafından genel bir soruşturma usulü düzenlenmiş olsa da bazı suç tipleri için özel soruşturma usulleri de öngörülmüştür. İşte bu suç tiplerinden biri de VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarıdır. Söz konusu suça ilişkin soruşturma usulü ise VUK'un 367'nci maddesinde hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki paragrafta da açıklandığı üzere çalışma kapsamında soruşturma usullerine değinilmesinde fayda bulunmaktadır. Bu nedenle de bölümde öncelikle ceza muhakemesindeki genel soruşturma usulüne değinilecek, ardından yukarıda unsurlarından geniş çaplı bahsedilen vergi kaçakçılığı suçları için özel olarak işletilen soruşturma usulünün genel soruşturma usulünden farklılık içeren noktaları anlatılacak, akabinde soruşturmayı yürütmeye yetkili Cumhuriyet savcısının iddianameyi düzenlemeden önce temin etmesi gereken mütalaanın niteliğinin ayrıntılı bir incelemesi yapılacaktır.

2.1. Ceza Muhakemesinde Genel Soruşturma Usulü

Türk Ceza Hukuku sistemi içerisinde genel soruşturma usulü, CMK'nın 157'nci maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Hüküm altına alınan maddelere göz atıldığında; soruşturmaya tabi bir suçun öğrenilmesine, soruşturma aşamasındaki ana yetkilinin Cumhuriyet savcısı olduğuna, Cumhuriyet savcısının görev ve yetkilerine, soruşturma evresinin gizli olduğuna, adli kolluğun görev ve yetkilerine, kamu davasının açılabilmesi

için elzem olan iddianamenin düzenlenmesine ve içeriğine, kovuşturmaya yer olmadığına dair karara ve iddianamenin iadesine ilişkin içeriklerden oluştuğu görülecektir.

Bu başlık altında öncelikle, soruşturma evresindeki görevli ve yetkili merci olan Cumhuriyet savcısı ve kolluk görevlilerine değinilecek; akabinde soruşturma evresinin başlamasına, işleyişine ve sona ermesine ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

2.1.1. Soruşturma Evresinde Görevli ve Yetkili Merciler

2.1.1.1. Cumhuriyet Savcısının Soruşturma Evresindeki Rolü

Cumhuriyet savcısı, kanunda soruşturma evresindeki gerekli işlemleri ve araştırmaları yapmakla ve soruşturma aşamasını nizami şekilde yürütmekle görevlendirilmiş olup bu yetkisi ve görevi nedeni ile soruşturma evresinin imparatoru (kralı) şeklinde ifade edilmektedir.²⁴⁴ Bu yetkilendirme ve görevlendirmeden de anlaşılacağı üzere CMK'nın, Cumhuriyet savcısını soruşturma evresi üzerinde gerçek idareci olarak tayin etmek istediği açıktır.²⁴⁵

Cumhuriyet savcısının yetkileri ve görevlerinin ne zaman başlayacağına ilişkin CMK'nın 160'ıncı maddesinde bir düzenleme bulunmaktadır. Söz konusu düzenleme uyarınca, Cumhuriyet savcısı bir suçun işlendiği izlenimini gösteren bir durumu öğrendiğinde maddi gerçeği ortaya çıkarmak amacıyla hemen araştırma yapmaya başlamakla yükümlüdür. Bu itibarla Cumhuriyet savcısı suçun işlendiği izlenimini öğrenince derhal araştırma yapmakla görevlidir. Cumhuriyet savcısına tanınan araştırma yetkisi ve görevi soruşturma evresinde yer alan araştırma ilkesi mecburiyetinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu araştırma yetkisi ile Cumhuriyet savcısı, şüphelinin yararına olsun veya olmasın tüm delilleri toplamalı, gerektiği takdirde şüpheli hakkında koruma tedbirlerine başvurmalı, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amacı ile hareket etmelidir. Söz konusu araştırmaları doğrudan kendisi yapabileceği gibi adli kolluk marifetiyle araştırma

²⁴⁴ Hakan Karakehya ve Murat Arabacı, “Cumhuriyet Savcısının Hukuki Statüsü, Muhakemedeki Taraf Pozisyonu ve İspat Yükünün Bulunması Üzerine”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65/4 (2016): 2062.

²⁴⁵ Metin Feyzioğlu, “5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Hakkında Bazı Tespit ve Değerlendirmeler”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 62 (2006): 28.

yapabilme yetkisine de sahiptir. Maddi gerçeğe ulaşmak adına diğer kamu görevlilerinden de CMK 332'nci maddesi gereğince bilgi ve belge talep etme yetkisine sahiptir.²⁴⁶

Yaptığı araştırmalar sonucunda yeterli şüpheye ulaştığına takdir eden Cumhuriyet savcısı CMK'nın 170'inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca kamu davası açmakla yükümlüdür.²⁴⁷ Ancak CMK'nın 171'inci maddesinde belirtilen unsurların varlığı durumunda mecburiyet hali ortadan kalkmakta, kamu davasının açılmasının ertelenmesi kararı verilebilmektedir.²⁴⁸ Cumhuriyet savcısının kamu davasını açma amacı ile düzenlemiş olduğu iddianamede CMK'nın 170'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtilen hususların eksiksiz bir biçimde yer alması gerekmektedir.²⁴⁹ Fıkra da yer alan unsurlardan birinin eksikliği halinde, dava açılan mahkeme tarafından iddianamenin iadesine CMK'nın 174'üncü maddesi uyarınca karar verilmesi gerekmektedir.²⁵⁰

Cumhuriyet savcısı yaptığı araştırmalar sonucunda şüphelinin soruşturmaya konu edilen suçu işlediğine dair yeterli şüpheye ulaşamadığına kanaat getirdiği takdirde ise soruşturmayı sona erdirmeye yetkisine sahiptir.²⁵¹ Söz konusu yetki CMK'nın 172'nci maddesinde kovuşturmaya yer olmadığına dair karar (KYOK) başlığı adı altında düzenlenmiştir.

2.1.1.2. Kolluk Görevlilerinin Soruşturma Evresindeki Rolü

Kolluk, kanunların vermiş olduğu yetki dahilinde, toplumsal düzeni koruyan, toplumsal düzen bozulduğunda ise düzeni normal haline getirmeye çalışan, toplumda suçun işlenmesini önleyen, suçun işlenmesinden sonra ise faillerin tespit edilmesi ve yakalanması için çalışan kamu görevlilerinin bütününe verilen addır.²⁵² Tanımdan da anlaşılacağı üzere kolluk görevlilerinin kamu düzenini koruma görevi olduğu gibi, suçtan

²⁴⁶ Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 172.

²⁴⁷ Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 734.; Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 468-469.

²⁴⁸ Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 735.

²⁴⁹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 471-472.

²⁵⁰ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 477.; İbrahim Keskin, "Uygulamada ve Öğretide İddianamenin İadesi", *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10/1 (2022): 14.

²⁵¹ Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 725-726.

²⁵² Yusuf Ziya Polater, "Adli Kolluk-Savcı İlişkisi ve Soruşturmalara Etkisi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 120 (2015): 292.; Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 176-177.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 182.

sonra adli vakaları araştırmak gibi bir mesuliyeti olduğu da açıktır.²⁵³ Bu nedenle Türk Hukukunda, kolluğun yerine getirmiş olduğu faaliyet itibariyle ayırım yapılırken idari kolluk ve adli kolluk şeklinde ikili bir ayırım yapılmaktadır.²⁵⁴ Konunun devamında, ceza kanunları açısından adli kolluk önem arz ettiğinden dolayı adli kolluk üzerinden açıklamalar yapılacaktır.

Adli kolluğun tanımı ve görevlerine ilişkin CMK'nın 164'üncü maddesinde genel bir düzenleme yer almaktadır.²⁵⁵ Söz konusu maddeye göre, adli kolluk personeli Cumhuriyet savcısının emir ve talimatı kapsamında verilen görevleri yerine getirmekle yükümlüdür. Kanun koyucu; adli kolluğun kimlerden oluşacağını, çalışma esaslarını, görev yetkilerinin detaylarına ilişkin düzenlemeyi ise Adli Kolluk Yönetmeliği'ne (AKY)²⁵⁶ bırakmıştır.

Söz konusu düzenlemeler bir bütün olarak ele alındığında, adli kolluğun görevi bir suçun işlenmesiyle başlayacaktır. AKY 6'ncı maddesinde yer alan görev ve yetki düzenlenmesinde genel olarak, suçun işlenmesinden sonra Cumhuriyet savcısının emir ve talimatı ile, fail hakkında araştırma yaparak faili tespit etmek, delillerin usulüne uygun olarak toplanmasını sağlamak, yapılan araştırmalar sonucunda faili yakalayarak adli makamlara teslim etmek görevlerinin başında yer almaktadır. Tüm bu yetki ve görevler, CMK'nın 161'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince ancak ve ancak Cumhuriyet savcısının emir ve talimatı ile kullanılabilecektir.²⁵⁷ Bir başka anlatımla kolluk görevlileri emir ve talimat almadan, kendiliğinden soruşturma işlemlerine başlayamayacaktır.²⁵⁸

Yukarıda anlatılanlar ışığında, kolluk görevlilerinin adli kolluk görevi; suçun işlenmesi ile başlayacak olup Cumhuriyet savcısının suça ilişkin olarak vereceği emri ve talimatı ile görev ve yetkilerini kullanabileceklerdir.

²⁵³ Haluk Çolak, “Kolluk Teşkilatı ve Adli Kolluk”, *Sayıştay Dergisi*, S. 28 (1998): 1.

²⁵⁴ Murat Volkan Dülger ve Şaban Cankat Taşkın, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 289.

²⁵⁵ Cumhur Şahin ve Neslihan Göktürk, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 148.

²⁵⁶ 01/06/2005 tarihli ve 25832 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Adli Kolluk Yönetmeliği.

²⁵⁷ Nur Centel, “Yeni Ceza Muhakemesi Yasası’na Göre Hazırlık Soruşturmasının Başlaması ve Yürütülmesi”, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4/1 (2005): 141.

²⁵⁸ Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 180.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 190.

2.1.2. Soruşturma Evresinin Başlaması, İşleyişi ve Sona Ermesi

Bu başlık altında ceza muhakemesinde soruşturma evresinin başlamasına, başlaması için gereken şüpheyne, şüphe elde edilebilmesi için toplanan delillere ve delillerin değerlendirilmesine, akabinde delillerin sonucunda yeterli şüpheyne ulaşılmasına binaen düzenlenecek olan iddianameye, iddianamenin kabulü ve iadesi müessesesine, yeterli şüphenin oluşmaması halinde ise soruşturma evresini sonlandıran KYOK'a değinilecektir.

2.1.2.1. Soruşturma Evresinin Başlaması

Türk Ceza Hukukunda, fail hakkında soruşturma işlemlerine başlanabilmesi için suçun işlendiğine dair bir izlenimin yetkili makamlar tarafından öğrenilmesi gerekmektedir.²⁵⁹ CMK'nın 158'inci maddesinde bahse konu yetkili makamlara değinilmiştir. Söz konusu maddeye göre yetkili makamlar Cumhuriyet savcılığı ve kolluk makamları olarak belirlenmiş olup devamındaki fıkrada ise valilik, kaymakamlık ya da mahkemelere yapılan başvuruların soruşturmaya yetkili organ olan Cumhuriyet savcılığına derhal iletileceği düzenlenmiştir.²⁶⁰ Bu itibarla valilik, kaymakamlık veya mahkemeler tarafından bir suçun işlendiği öğrenildiğinde soruşturma işlemleri başlamış olmayacak, söz konusu suçun Cumhuriyet savcılıklarına iletilmesine müteakip yetkili makamın öğrenmesi ile soruşturma evresinin başlayacağı kabul edilmektedir.²⁶¹

Bir suçun işlendiği dair izlenimin öğrenilmesi ise CMK'nın 160'ıncı maddesinin 1'inci fıkrası gereğince ihbar veya başka bir şekilde gerçekleşebilmektedir. İhbar, şikâyet, araştırma yapılarak kendiliğinden öğrenme ve talep gibi müesseseler ile bir suçun işlendiğine dair izlenim elde edilebilmektedir.

CMK'nın 2'nci maddesinin 1'nci fıkrasının (e) bendinde soruşturma evresinin başlaması, *"Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evre"* şeklinde açıklanmıştır. Yukarıdaki açıklamalar ile CMK'nın 2/1-e fıkrası birlikte değerlendirildiğinde, işlem ve eylem yapmaya yetkili Cumhuriyet savcılığı

²⁵⁹ Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 619.

²⁶⁰ Recep Gülşen, "Adli Soruşturmanın Başlaması", *Fasikül Hukuk Dergisi*, 3/21 (2011): 31.

²⁶¹ Centel, "Yeni Ceza Muhakemesi Yasası'na Göre", 134-135.; Gülşen, "Adli Soruşturmanın", 31.

ve kolluk makamı tarafından, ihbar veya herhangi bir suretle suçun işlendiğine dair bir izlenimin öğrenilmesinden itibaren soruşturma evresinin başlayacağı kabul edilmektedir.

Yargıtay CGK'nın 2020 tarihli bir kararında²⁶² da CMK'nın 2'nci maddesinin 1'nci fıkrasının (e) bendi uyarınca ve aynı kanunun 158'inci maddesi gereğince, Cumhuriyet savcılığına veya emir ve talimat ilişkisi altında çalışan adli kolluğa ihbar veya şikayet aracılığıyla yapılan bildirimler sonucunda soruşturmanın başlayacağı belirtilmiştir.

2.1.2.2. Soruşturma Evresinde Şüphe

Şüphe kavramı, TDK tarafından kuşku olarak tanımlanmakta iken, kuşku kavramı ise bir kimse veya olay hakkında yeteri kadar bilgiye sahip olmamakla birlikte, bazı belirtiler nedeni ile duyulan olumsuz düşünce olarak tanımlanmıştır.²⁶³ Türk Ceza Hukukunda şüphe kavramı failin soruşturulması, koruma tedbirlerinin uygulanması ve kovuşturulması açısından büyük önem arz etmektedir. Açıklanan nedenle şüphe kavramının uygulanma alanının çok olmasından ötürü, ceza kanunlarında birden fazla şüphe düzeyi öngörülmüştür. Öğretide şüphe kavramı; basit, makul, yeterli ve kuvvetli şüphe şeklinde dörde ayrılarak incelenmektedir. Bu ayrım hukuka uygun olarak elde edilmiş deliller sonucunda fail üzerinde uyanan şüpheyeye göre belirlenmiştir.²⁶⁴

Basit şüphe, CMK'nın 2/1-e maddesi uyarınca soruşturma evresinin başlaması için aranan şüphedir. Basit şüphe, fail tarafından işlenen fiilin suç olduğuna ve soruşturulabilir nitelikte olduğuna ilişkin olup öğretide başlangıç şüphesi olarak da adlandırılmaktadır.²⁶⁵ Basit şüphe dayandığı belirtiler itibarıyla tam olarak ispat gücü olmayan, yetersiz olarak değerlendirilmektedir.²⁶⁶

Makul Şüphe, AKY'nin 6'ncı maddesinde tanımı yapılmıştır. Söz konusu tanıma göre hayatın olağan akışında somut olaylar üzerinde duyulan şüpheyeye verilen addır. CMK kapsamında basit şüphe ile başlatılan soruşturma evresinde, Cumhuriyet savcısının fiili aydınlatmak maksadı ile belirli koruma tedbirlerine başvurması gerekmektedir. CMK'nın

²⁶² Yargıtay CGK, 30/06/2020, E. 2019/388, K. 2020/332, karar sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 19/04/2024.

²⁶³ <https://sozluk.gov.tr/>, E.T. 20/04/2024.

²⁶⁴ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 351.

²⁶⁵ Özkan Gültekin, "Ceza Muhakemesi Hukukunda Şüphe Kavramı", *Terazi Hukuk Dergisi*, 5/46 (2010): 124.

²⁶⁶ Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 29.

116'ncı maddesinde fail ile ilgili arama kararı verilebilmesi için makul şüphe şartı aranmaktadır.²⁶⁷ Makul şüphe kavramının oluşabilmesi için, ihbar ve şikâyeti destekleyen emarelerin yanı sıra somut olguların da bulunması gerekmektedir.²⁶⁸

Yeterli şüphe; CMK'nın 170/2'nci maddesi uyarınca iddianame düzenlenebilmesi için aranan şüphedir. Mevcut deliller itibariyle dosya kapsamında yer alan failin işlediği iddia edilen suç açısından mahkûmiyet kararı çıkmasının muhtemel olduğu hallerde yeterli şüpheden bahsedilmektedir.²⁶⁹ Cumhuriyet savcısı; fail hakkında suç işlediği iddiasıyla yürüttüğü soruşturmada topladığı deliller, izler ve emareler ile kamu davasının açılmasını gerektirecek nitelikte ve yeterli düzeyde şüpheye ulaşırsa iddianame düzenleyerek kamu davası açmaktadır.²⁷⁰ Söz konusu delillerin yeterli şüpheye ulaştığına ilişkin takdir yetkisi Cumhuriyet savcısına aittir. Yeterli şüphe düzeyinde Cumhuriyet savcısının açacağı dava ile şüphelinin mahkûm olma olasılığının beraat etme olasılığından fazla olduğu kabul edilmektedir.²⁷¹

Kuvvetli şüphe, suç soruşturması kapsamında elde edilen deliller uyarınca yapılacak yargılama sonucunda failin mahkûm olacağına dair kuvvetle muhtemel olan şüpheyi ifade etmektedir.²⁷² Bir başka anlatımla suçun işlendiğine dair kuvvetli ihtimal oluşturan delil ve emarelerin bulunmasını ifade etmektedir.²⁷³ Kuvvetli şüphe iddianame tanzimi için aranan yeterli şüphe kavramından daha yoğun bir şüpheyi içermektedir.²⁷⁴ CMK kapsamında, kişinin temel hak ve hürriyetlerini etkileyen bazı koruma tedbirlerine başvurulabilmesi için, fail hakkında kuvvetli şüphenin bulunması gerektiği düzenlenmiştir. Bunların da başında tutuklama; taşınmaz, hak ve alacaklara el koyma; iletişimin dinlenmesi, tespiti ve kayda alınması; gizli soruşturmacı görevlendirilmesi ve teknik araçlarla izleme gibi koruma tedbirleri gelmektedir. Hak ihlali yaşanma ihtimalinin

²⁶⁷ Harun Bodur, “Şüphe, Makul Şüphe ve Arama Hukuku”, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5/1 (2006): 35.

²⁶⁸ Gültekin, “Ceza Muhakemesi Hukukunda”, 125.; Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 352.

²⁶⁹ Murat Balcı, “Delillerin Suçun İşlendiği Hususunda Yeterli Şüphe Sebebi Oluşturması (CMK m. 170/2)”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 7/72 (2012): 12.

²⁷⁰ Gültekin, “Ceza Muhakemesi Hukukunda”, 127.; Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 352.; Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 123.; Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 337.

²⁷¹ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 352.

²⁷² Gültekin, “Ceza Muhakemesi Hukukunda”, 132.; Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 352.

²⁷³ Mehmet Yayla, *Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 130.

²⁷⁴ Gültekin, “Ceza Muhakemesi Hukukunda”, 132.

yüksek olmasına binaen kanun koyucu fail hakkında kuvvetli şüphenin bulunması halinde sayılan koruma tedbirlerine başvurulabileceğini vurgulamıştır.²⁷⁵

Tüm bu anlatılanlar ışığında, soruşturma evresinin başlangıcı için basit şüphenin varlığı yeterli görülmekte, soruşturmanın daha ciddi ve esaslı bir şekilde yürütülebilmesi için başvuru koruma tedbirlerinden arama kararında makul şüphenin varlığı yeterli olurken, temel hak ve hürriyetleri ihlal etme ihtimalinin fazla olduğu tutuklama gibi koruma tedbirlerinde ise kuvvetli şüphenin varlığı aranmaktadır. Soruşturma evresini sona erdiren iddianamenin düzenlenerek kamu davasının açılabilmesi için ise, kanun koyucu tarafından yeterli şüphenin varlığı asgari şart olarak belirlenmiştir.

2.1.2.3. Delillerin Toplanması ve Değerlendirilmesi

Delil kavramı TDK tarafından, insanı gerçeğe ulaştırabilecek iz, kanıt olarak tanımlanmıştır.²⁷⁶ Ceza muhakemesi hukuku kapsamında ise delil, fail hakkında isnat edilen suça konu olayın belirlenmesine, ortaya çıkartılmasına ve aynı zamanda ispat edilmesine yarayan araçlar olarak tanımlanmaktadır.²⁷⁷ Bir başka anlatımla deliller, fail tarafından işlendiği iddia olunan olaya ilişkin maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına yarayan vasıtalarlardır.²⁷⁸

CMK'nın 160'ıncı maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca bir suç şüphesinin varlığını öğrenen Cumhuriyet savcısı soruşturma işlemlerine başladığında; maddi gerçeği ortaya çıkarmak, kanunun ifadesi ile işin gerçeğini ortaya çıkarmak amacıyla şüphelinin lehine veya aleyhine fark etmeksizin tüm delilleri toplamakla yükümlüdür.²⁷⁹ Bu durumdan da anlaşılacağı üzere Cumhuriyet savcısı tarafsız bir şekilde failin lehine veya aleyhine olan maddi gerçeği ortaya çıkarmakla görevlidir.²⁸⁰

²⁷⁵ Yayla, *Ceza Muhakemesi Hukukunda*, 131.

²⁷⁶ <https://sozluk.gov.tr/>, E.T. 21/04/2024.

²⁷⁷ Mahmut Koca, "Ceza Muhakemesi Hukukunda Deliller", *Ceza Hukuku Dergisi*, 1/2 (2006): 208.

²⁷⁸ Fatih Özkul, "Ceza Yargılamasında Hukuka Aykırı Şekilde Elde Edilen Delillerin Değerlendirilmesi Sorunu", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 9 (2017): 401.

²⁷⁹ Hasan Tahsin Gökcan, "Cumhuriyet Savcısının Delilleri Değerlendirme Yetkisi ve Yargıtay Uygulaması", *Ankara Barosu Dergisi*, S. 1 (2012): 195.; Fatih Birtok, "Cumhuriyet Savcısı'nın Delilleri ve Fiili Takdir Yetkisi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19/2 (2013): 954.

²⁸⁰ Koca, "Ceza Muhakemesi", 210.

Cumhuriyet savcısı, maddi gerçeği ortaya çıkarmak için, CMK'nın 160/1'inci ve 161/2'nci maddeleri uyarınca doğrudan/kendiliğinden araştırma yapabileceği gibi, emrindeki kolluk kuvvetleri aracılığıyla da araştırma yapabilmektedir.²⁸¹ AKY'nin 6'ncı maddesinde Cumhuriyet savcısından emir ve talimat alan kolluk görevlilerinin toplayacağı delillerin kanunlara uygun olması zorunluluğu getirilmiş, akabinde hukuka aykırı delil elde edildiğinde ise bahse konu delilin de fezlekedede belirtilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bu durumdan da anlaşılabacağı üzere, kolluk görevlilerine hukuka aykırı delile ilişkin takdir yetkisi verilmemiş, kolluk görevlilerinin elde ettiği hukuka aykırı delillerin Cumhuriyet savcısı tarafından değerlendirileceği belirlenmiştir.²⁸²

Cumhuriyet savcısının doğrudan veya kolluk aracılığıyla toplamış olduğu deliller üzerinde değerlendirme yapılırken, delillerin hukuka uygun olarak elde edilip edilmediği sorunu hayati önem taşımaktadır. CMK'nın 217/2'nci maddesi ve Anayasanın 38/6'ncı maddesi uyarınca, söz konusu araştırma sonucunda elde edilen delillerin hukuka uygun bir biçimde ele geçirilmesi gerekmektedir.²⁸³ Zira herhangi bir şekilde hukuka aykırı delil elde edildiği tespit edilirse, soruşturma ve yargılama makamları tarafından dikkate alınmamalıdır.²⁸⁴

Yukarıda bahsedilenler ışığında soruşturma evresinde toplanan deliller üzerinde delil değerlendirme serbestisi ilkesi gereğince Cumhuriyet savcısının takdir yetkisi bulunmaktadır.²⁸⁵ Söz konusu takdir yetkisi; akla ve mantığa yatkın, maddi gerçeği ortaya çıkaran ve hukuka uygun olan deliller dikkate alınarak kullanılmalıdır.²⁸⁶ Açıklanan sebeple, Cumhuriyet savcısı hukuka uygun olmayan suretle elde edilen delilleri yok sayarak hukuka uygun, maddi gerçeği ortaya çıkaran ve akla yatkın deliller üzerinden hareket etmeli; düzenlemiş olduğu iddianamede veya KYOK'ta hukuka aykırı delillerin neden esas alınmadığına ilişkin bir açıklama yaparak delillerin hukuka aykırı olduğundan dolayı karara esas teşkil etmediğini göstermiş olması gerekmektedir.²⁸⁷

²⁸¹ Birtok, "Cumhuriyet Savcısı'nın Delilleri", 961.

²⁸² Erdiç Avşar, "Cumhuriyet Savcısının Delil Değerlendirmesi", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 46 (2021): 132.; Koca, "Ceza Muhakemesi", 222.

²⁸³ Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 548.

²⁸⁴ Birtok, "Cumhuriyet Savcısı'nın Delilleri", 972.; Koca, "Ceza Muhakemesi", 222.; Avşar, "Cumhuriyet Savcısının", 133.

²⁸⁵ Koca, "Ceza Muhakemesi", 222.; Birtok, "Cumhuriyet Savcısı'nın Delilleri", 964.

²⁸⁶ Koca, "Ceza Muhakemesi", 222.; Birtok, "Cumhuriyet Savcısı'nın Delilleri", 965.

²⁸⁷ Gökcan, "Cumhuriyet Savcısının Delilleri", 200.

Açıklanan şekilde Cumhuriyet savcısı delilleri değerlendirirken kamu davasının açılmasına ilişkin yeterli şüpheye ulaşırsa fail hakkında iddianame düzenleyecek, yeterli şüpheye ulaşamaz ise fail hakkında KYOK düzenleyerek soruşturma evresini sonlandıracaktır.²⁸⁸

2.1.2.4. İddianamenin Düzenlenmesi, Kabulü ve İadesi Kararı

Öğretide iddianame, şüphelinin cezalandırılması istemi ile görevli ve yetkili mahkemeye hitaben tanzim edilen ve kamu davasının açılmasına vesile olan belge şeklinde tanımlanmaktadır.²⁸⁹

Soruşturma evresinin sonuna gelen Cumhuriyet savcısı, soruşturma evresinde elde ettiği hukuka uygun ve maddi gerçeği ortaya çıkarmaya yarayan deliller üzerinde değerlendirme yapacak; söz konusu değerlendirmede, fail hakkında iddia olunan suçun işlediğine dair yeterli şüpheye kanaat getirirse CMK 170/2'nci maddesi uyarınca kamu davasını açacaktır.²⁹⁰ CMK 170/2'nci maddesinde belirtildiği üzere kamu davası Cumhuriyet savcısı tarafından yeterli şüphenin varlığı halinde mecburilik ilkesi gereği iddianame düzenlenerek açılmaktadır.²⁹¹

Cumhuriyet savcısının düzenleyeceği iddianamenin belli başlı unsurları içermesi gerekmektedir. Söz konusu unsurlar, CMK'nın 170/3'üncü maddesinde sayılmış olup eksikliği halinde görevli ve yetkili mahkeme iddianameyi iade etme hakkına sahiptir. CMK'nın 170/4'üncü maddesinde ise soruşturma evresinde elde edilen deliller ile fail üzerinde iddia olunan olaylar arasında ilişki kurularak bu hususların iddianamede anlatılacağı belirtilmiştir.²⁹² Ayrıca iddianamede failin lehine ve aleyhine olan hususların ileri sürülmesi de gerekmektedir.²⁹³ Açıklanan hususlar birlikte değerlendirildiğinde, son tahlilde Cumhuriyet savcısı iddianamede açık, kesin, net ve kuşkuyla mahal vermeyecek

²⁸⁸ Avşar, "Cumhuriyet Savcısının", 136.

²⁸⁹ Özkan Gültekin, "İddianamenin İadesi", *Terazi Hukuk Dergisi*, 1/3 (2006): 49.

²⁹⁰ Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 733.; Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 680.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 468.; Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 128.

²⁹¹ Metin Feyzioğlu, "Ceza Muhakemesi Kanununa Göre İddianamenin Hazırlanmasına ve Kabulüne İlişkin Bazı Düşünceler", *Ceza Hukuku Dergisi*, 1/1 (2006): 33.; Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 734.

²⁹² Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 472.

²⁹³ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 472.; Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 681.

nitelikte bir açıklama yaparak fail hakkında lehe ve aleyhe delilleri göstererek bir suç isnadında bulunmalıdır.²⁹⁴

Cumhuriyet savcısı tanzim ettiği iddianameyi yetkili ve görevli mahkemeye sunduktan sonra, mahkeme iddianamenin eksiklik içerip içermediğini denetleme yetkisine sahiptir.²⁹⁵ Söz konusu denetleme yetkisi CMK'nın 174'üncü maddesi uyarınca on beş gün ile sınırlandırılmıştır.²⁹⁶ On beş gün içerisinde mahkemenin aynı madde uyarınca iddianame üzerinde inceleme işlemi yapması gerekmektedir. Denetleme işlemi süresinde yapılmadığı takdirde aynı maddenin üçüncü fıkrası uyarınca iddianame, mahkeme tarafından kabul edilmiş sayılır.²⁹⁷

Söz konusu incelemede iddianamenin içeriğinde CMK'nın 170'inci maddesi açısından herhangi bir hukuka aykırılık mahkeme tarafından tespit edilemezse, ayrıyeten herhangi bir muhakeme şartının eksikliği de bulunmuyorsa iddianamenin kabulüne karar verilmesi gerekmektedir.²⁹⁸ İddianamenin kabul edilmesiyle soruşturma evresi sonlanmakta ve kovuşturma evresi başlamaktadır.

Yetkili ve görevli mahkeme tarafından yapılan incelemede, iddianamede CMK'nın 174'üncü maddesinde tahdidi şekilde sıralanan hususlardan birine aykırılık teşkil eden unsur tespit edilirse, iddianamenin Cumhuriyet savcılığına iadesine karar verilir.²⁹⁹ Söz konusu tahdidi nedenler maddede aşağıdaki şekillerde sayılarak hüküm altına alınmıştır.

CMK'nın 170'inci maddesine aykırı olarak düzenlenen iddianameler, suçun sübutuna doğrudan etki edecek delilin toplanmadan düzenlenen iddianameler, önödeme veya uzlaştırma ya da seri muhakemeye tabi soruşturmaların uygulanmadan düzenlenen iddianameler, soruşturma veya kovuşturma açısından izin ve talep gereken suçlar açısından izin veya talep alınmadan düzenlenen iddianamelerin Cumhuriyet Başsavcılığına iadesine karar verilir.

²⁹⁴ Arif Gümüştay, *Ceza Muhakemesi Hukukunda İddianamenin İadesi Kurumu*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2023), 65.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 472.; Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 681.

²⁹⁵ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 682.;

²⁹⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 475.; Gümüştay, *Ceza Muhakemesi*, 102.

²⁹⁷ Gümüştay, *Ceza Muhakemesi*, 102.; Rezan Epözdemir, "İddianamenin İadesi", *Terazi Hukuk Dergisi*, 13/138 (2018): 23.

²⁹⁸ Gültekin, *İddianamenin İadesi*, 53.; Gümüştay, *Ceza Muhakemesi*, 165.

²⁹⁹ Birsan Elmas, "Yargıtay Kararları Işığında İddianamenin İadesi", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 28 (2016): 208.

2.1.2.5. Kovuşturmayaya Yer Olmadığına Dair Karar (Takipsizlik Kararı)

Yürütülen soruşturma neticesinde, CMK'nın 172'nci maddesi gereğince şüpheli hakkında dava açılabilir kadar yeterli şüphe oluşmazsa veya kovuşturma olanağının bulunmaması halleri var ise Cumhuriyet savcısı şüpheli hakkında KYOK düzenleyecektir.³⁰⁰ Söz konusu karar ile soruşturma aşaması sona ermekte ve failin üzerindeki şüpheli sıfatı ortadan kalkmaktadır.

Cumhuriyet savcısının soruşturmayı nihayete erdiren KYOK şeklindeki kararları, yargısal olmayıp adli-idari nitelikte kararlarındandır.³⁰¹ Bu nedenle kararlar kesin nitelikte kararlardan değildir. Gerekğinde KYOK ile sona eren soruşturma evresi belirli şartların varlığı halinde aynı kişi ve aynı eylem açısından yeniden ele alınıp başlatılabilir.³⁰² Ancak bu durum şüphelinin haklarını ihlal edecek nitelikte ve düzeyde olmaması gerekmektedir.

Kanun koyucu KYOK sonrası soruşturmanın yeniden başlatılabilmesi için CMK'nın 172/2'nci maddesinde belli başlı şartlar belirlemiştir. İlk olarak soruşturma yürütülürken elde olmayan yeni bir delilin KYOK sonrasında ele geçmiş olması gerekmekte ve akabinde sulh ceza hakimliğince kamu davasının açılabilmesi yönünde karar verilmesi gerekmektedir.³⁰³ Bu şartlar kümülatif olarak sağlandığı takdirde Cumhuriyet savcısı KYOK verdiği soruşturma dosyası kapsamında kamu davası açabilecektir. Böylelikle kanun koyucu tarafından KYOK'un keyfi bir biçimde ortadan kaldırılmasının ve kişilerin hak ve hürriyetlerinin ihlal edilmesinin önüne geçilmeye çalışılmış, kişilerin dava zamanaşımı süresince soruşturma ve kovuşturma tehdidi ile karşı karşıya kalmaları önlenmek istenmiştir.³⁰⁴

³⁰⁰ Yenisey ve Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi*, 725.; Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 679.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 501.; Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 142.

³⁰¹ Fahri Gökçen Taner, "Kovuşturmayaya Yer Olmadığı Kararına Karşı Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru: Dar, Sarp ve Kısmen Açık Bir Yol", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 30/135 (2018): 120; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 504.

³⁰² Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 504.

³⁰³ Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 145.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 505.;

³⁰⁴ Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 144.; Nurullah Kantarcı, "Kovuşturmayaya Yer Olmadığı Kararından Sonra Aynı Fiil Nedeniyle Kamu Davası Açılabilmesinin Şartları ve Özellikle Sulh Ceza Hakimliğinden Karar Alınması Zorunluluğu", *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10/1 (2020): 169.

Cumhuriyet Savcısı tarafından verilen KYOK, suçtan zarar görene ve ifadesi alınmış veya sorguya çekilmiş şüpheliye bildirilecektir.³⁰⁵ Suçtan zarar görene yapılan bildirimde, Cumhuriyet savcısının yargı çevresi içerisinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine iki hafta içerisinde itiraz edebileceği yer almaktadır. Açıklanan nedenle suçtan zarar gören, KYOK'un tebliğinden başlayarak iki hafta içerisinde sulh ceza hakimliğinde karara itiraz edebilecektir.³⁰⁶ İtiraza ilişkin dilekçede kamu davasının açılabilmesine vesile olacak olayların ve delillerin gösterilmesi zorunludur.

KYOK'a ilişkin itiraz sonucunda sulh ceza hakimliğince istem yerinde görülmezse gerekçeli olarak itirazın reddine karar verilecek, ret kararı sonucunda KYOK kesinleşmiş olacaktır.³⁰⁷ İtiraz kabul edilirse, Cumhuriyet savcısı KYOK düzenlemiş olduğu dosya kapsamında CMK'nın 173/4'üncü maddesi uyarınca şüpheli için iddianame düzenlemek zorundadır.³⁰⁸ Söz konusu iddianame ile soruşturma evresi sona erecektir. İtiraz üzerine sulh ceza hâkimi, kararını verebilmek için soruşturmanın genişletilmesi gerektiğine karar verirse, ilgili dosyayı Cumhuriyet savcılığına gönderir.³⁰⁹ İlgili Cumhuriyet savcısı soruşturma işlemlerine devam ederek soruşturmayı nihayete erdirir. Nihayete eren soruşturma sonucunda sulh ceza hakimliği itiraz dilekçesi hakkında kabul veya ret kararı verecektir. Bahse konu kabul veya ret kararına göre Cumhuriyet savcısı, yukarıdaki paragraflarda bahsedilen hususlar ışığında hareket edecektir.

2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü

Kanun koyucu, vergi kaçakçılığı suçları için genel ceza muhakemesi hukukundan farklılık oluşturan bir soruşturma usulü öngörmüştür. Söz konusu soruşturma usulü VUK'un 367'nci maddesinde düzenlenmiştir. Maddede vergi kaçakçılığı suçlarının öğrenilmesi ikiye ayrılarak vergi incelemesi sırasında vergi incelemeye yetkili

³⁰⁵ Vesile Sonay Evik, "Kovuşturmaya Yer Olmadığı Kararı ve Denetimi", *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11/147-148 (2016): 18.

³⁰⁶ Evik, "Kovuşturmaya Yer Olmadığı Kararı", 26.

³⁰⁷ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 508.

³⁰⁸ Evik, "Kovuşturmaya Yer Olmadığı Kararı", 29.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 508.; Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 147.

³⁰⁹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 509.; Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 147.

memurlarca öğrenilmesi ve Cumhuriyet savcısınca sair suretlerle suçun işlendiğinin öğrenilmesi şeklinde düzenlenmiştir.

Bu özel soruşturma usulü nedeniyle bu bölümün başlığı altında; vergi kaçakçılığı suçunun öğrenilmesine ve soruşturulmasına, soruşturma evresinin başlamasına, vergi idaresi tarafından suçun öğrenilmesine, vergi denetim yollarına, vergi incelemesi sonucunda tanzim edilecek raporlara, vergi idaresi tarafından suçun öğrenilmesinden sonra yapılacak işlemlere, suçun Cumhuriyet savcısı tarafından sair suretlerle öğrenilmesine, VUK 359 (ç) ve (d) bentleri açısından vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan soruşturma usulünden farklılık içeren noktalara değinilecektir.

2.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Öğrenilmesi ve Soruşturma Evresinin Başlaması

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak kanun koyucu tarafından özel bir soruşturma usulü getirilmiştir. Söz konusu soruşturma usulü VUK'un 367'nci³¹⁰ maddesinde düzenlenmiştir. Kanun metni dikkatle incelendiğinde vergi kaçakçılığı suçunun öğrenilmesinin iki şekilde meydana gelebileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçunun tespitine ilişkin ilk hâl, vergi incelemeye yetkili memurlarca vergi incelemesi sırasında suçun işlendiğinin tespit edilmesidir. Bu hâl de kendi içinde ikiye ayrılmıştır. Ayrımın önemindeki temel nokta, tespitin sonucunda raporun doğrudan

³¹⁰ Madde 367 – (Değişik: 23/1/2008-5728/280 md.) (Değişik birinci fıkra: 23/7/2010-6009/13 md.) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

³⁵⁹ uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. (Ek dördüncü fıkra:29/4/2021-7318/5 md.) 359 uncu maddenin (ç) ve (d) fıkralarında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz. (Ek beşinci fıkra:8/4/2022-7394/5 md.) 359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaya konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. (İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi'nin 4/11/2021 tarihli ve E.: 2019/4, K.: 2021/78 sayılı Kararı ile.)

mı yoksa vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık vasıtasıyla mı Cumhuriyet savcılığına gönderileceğine ilişkindir. Vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcıları tarafından suçun işlendiği öğrenildiğinde tanzim edilecek rapor, rapor değerlendirme komisyonun mütalaası alınarak doğrudan Cumhuriyet savcılıklarına iletilecektir. Vergi incelemeye yetkili diğer memurlar, yaptıkları inceleme sonucunda suçun işlendiğini tespit ederlerse, yetkili memurlarca tanzim edilen rapora binaen rapor değerlendirme komisyonunca hazırlanan mütalaa ile tanzim edilen rapor vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık vasıtasıyla Cumhuriyet savcılıklarına gönderilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçunun tespitine ilişkin ikinci hâl ise, direkt Cumhuriyet savcısı tarafından suçun sair suretlerle öğrenilmesi halidir. Cumhuriyet savcısı vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini öğrendikten sonra vergi dairelerine derhal bilgi vererek ilgili mükellef hakkında inceleme yapılmasını talep edecektir. Söz konusu inceleme bitene kadar Cumhuriyet savcısı kamu davasının açılmasını ertelemelidir. Söz konusu erteleme emredici hüküm olup Cumhuriyet savcısının kamu davası açmasına ilişkin takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun tespitine ilişkin genel bir girişin ardından aşağıdaki başlıklarda; vergi kaçakçılığı suçunun öğrenilmesine, vergi denetimlerine, özellikle vergi kaçakçılığı suçu açısından önem arz eden vergi incelemesi ile aramalı vergi incelemesi kavramlarına değinilecek, devamında vergi kaçakçılığı suçunun tespitine ve sonuçlarına ilişkin ayrıntılı bilgi verilecektir.

2.2.1.1. Vergi Denetim Yolları

Vergi idaresi, verginin doğruluğunu sağlamak maksadı ile vergi denetim yolları ile mükellefleri denetleme imkanına sahiptir. Söz konusu denetim imkânı vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti açısından da önem arz etmektedir. Bu nedenle, konunun daha iyi anlaşılabilmesi maksadı ile öncelikle vergi idaresinin denetim yolları üzerinde durulacak, akabinde idarenin vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunu tespit etmesi ve tespitin sonucunda tanzim edilecek raporlara değinilecektir.

2.2.1.1.1. Yoklama

Vergi hukukunda yoklama, vergi mükelleflerinin veya vergi sorumluların vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediğini denetlenmenin en basit yollarından birisidir.³¹¹ VUK'un 127'nci maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Yoklamanın hedefi VUK'un 127'nci maddesinde, bizzat mükellefleri ve mükellefiyet ile ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek şeklinde açıklanmıştır. Maddenin açıklamasından da anlaşılacağı üzere, yoklama usulüne ilişkin denetim yolu, mükellefiyet tesis ettirmemiş kişilerin veya vergilendirilmeyen olayların araştırılması ve tespiti açısından önem arz etmektedir.³¹² Bir anlamda denetim eksikliğinin önüne geçilmesi amaçlanarak devletin vergi gelirlerinin kaybının önlenmesi amaçlanmaktadır.³¹³

Yoklama denetimini icra etmeye yetkililer VUK'un 128'inci hükmünde sayılmıştır. Maddeye göre; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yoklama işlemi yapılacaktır.

Yoklama denetimi, yoklama işlemi yapmaya yetkili kişilerce VUK'un 130'uncu maddesi uyarınca herhangi bir zamanda yapılabilir. Yine yoklamanın yapılacağı zaman ilgiliye bildirilmez. Yoklama işleminin yapılacağının ilgiliye bildirilmemesi ile amaçlanan husus, yoklama ile hedeflenen unsurlara ulaşılmasıdır.³¹⁴ Diğer bir anlatımla suça konu delillerin ortadan kaldırılmasının engellenmesi amaçlanmaktadır. Yoklama işlemi kural olarak ilgili iş yerinde yapılmaktadır. İşin gereğini oluşturan hallerde yoklama iş yerinde dışında da icra edilebilir.³¹⁵ Ancak ilgilinin konutu, yazlığı gibi yerlerde yapılmak istenen yoklama işlemi özel hayatın gizliliği ilkesi gereği hâkim kararı olmadıkça yapılamaz.³¹⁶

Yoklama sonucunda elde edilen verilerin hukuken anlam ifade edebilmesi için, VUK'un 131'inci hükmü gereğince, tutanak mahiyetindeki yoklama fişine geçirilmesi gerekmektedir.³¹⁷ Yoklama fişi; maddi olayların, ifadelerin ve istemlerin tespitini içeren bir resmî belge olup bu nedenle aksi ispat edinceye kadar tutanaktaki bilgilerin doğru

³¹¹ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2023), 121.

³¹² Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 136.

³¹³ Harun Yeniçeri, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, (Bursa: Ekin Yayınevi, 2014), 15.

³¹⁴ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 140.; Yeniçeri, *Türk Vergi*, 87.

³¹⁵ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 140

³¹⁶ Yeniçeri, *Türk Vergi*, 87.

³¹⁷ Yeniçeri, *Türk Vergi*, 91.

olduğu karinesi geçerlidir.³¹⁸ Söz konusu yoklama fişi iki örnek halinde düzenlenerek yoklama yapılanın veya yetkili kişinin orada bulunması halinde kendisine imza ettirilir. Bulunmazlarsa veya imzadan imtina ederlerse, durum yoklama fişinde belirtilerek polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Söz konusu nüshalardan biri yoklama yapılabilecek veya yetkili kişisine bırakılır. Bu kişiler yoklama yapılan yerde bulunmazsa ilgili adrese yedi günlük sürede posta ile gönderilir.

VUK'un 132/A maddesinde elektronik yoklama fişine ilişkin düzenleme mevcuttur. Maddeye göre yoklamanın neticeleri, yoklama fişi ile denk mahiyetteki elektronik ortamda tutulan yoklama fişi ile kaydedilebileceği hükme bağlanmıştır. Mobil cihazlar üzerinden, yoklama yapmaya yetkili memurlarca tanzim edilmektedir.³¹⁹

Yoklama müessesesine ilişkin yukarıda anlatılanlar haricinde kanun koyucu, VUK'un 127'nci maddesinde beş bent halinde yoklamaya yetkili memurların yoklama işlemlerinden ayrıca denetim yapabilecekleri düzenlemiştir. Öğretide bu beş bentlik kısım yaygın ve yoğun vergi denetimi şeklinde adlandırılmaktadır.³²⁰ Söz konusu bentlerde, günlük hasılatı tespit etmek; ödeme kaydedici cihazların kullanımını denetlemek; defter, levha ve belge kontrolü yapmak ve nakil vasıtalarını durdurarak belge kontrolü yapmak fiilleri sayılmış olup bahsedilen fiiller yaygın ve yoğun denetiminin kapsamını oluşturmaktadır.³²¹

Yaygın ve yoğun denetime ilişkin fiiller arasında bulunan VUK 127/1-c maddesi, öğretide ceza muhakemesi kanunu kapsamında "el koyma" işlemi olarak tanımlanmıştır.³²² Söz konusu maddede, yoklama işlemini yapmaya yetkili memurun kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu hakkında üzerinde şüphe bulunan defter, belge ve delilleri tespit etme ve söz konusu defter, belge ve delilleri alma yetkisine sahip olduğu düzenlenmiştir. Alma ifadesi ile CMK kapsamında yer alan el koyma eyleminin

³¹⁸ Zeliha Alpsay, "Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16/2 (2021): 589.

³¹⁹ Alpsay, "Türk Vergi Hukukunda", 575

³²⁰ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 147.; Yeniçeri, *Türk Vergi*, 81.; Ahmet Somuncu, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 43 (2014): 151.; Alpsay, "Türk Vergi Hukukunda", 575.

³²¹ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 148.

³²² Yeniçeri, *Türk Vergi*, 75.; Ercan Sarıcaoğlu, "Vergi Usul Kanunu 127/1-c ile Yoklama Esnasında Vergi İdaresine Tanınan El Koyma Yetkisine Dair Anayasaya Aykırılık Sorunu", *Terazi Hukuk Dergisi*, 6/61 (2011): 62.

kastedildiği anlaşılmaktadır.³²³ Yoklama memurlarının hâkim kararı olmaksızın alma fiili ile icra ettiği el koyma işlemi, Anayasanın 20'nci maddesi ile CMK'nın 127'nci maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

2.2.1.1.2. Vergi İncelemesi

VUK'un 134 ila 141'inci maddelerinde düzenlenen vergi incelemesi müessesesi esasında vergi denetim yollarından birisidir. Kanunda, ödenmesi elzem olan vergilerin doğruluğunun araştırılması, saptanması ve sağlanması şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşılması gereken, ilgilinin ödemesi gereken bir verginin bulunup bulunmadığı, şayet ödemesi gereken vergi tespit edilmişse defter, kayıt ve belgelere uygunluğunun tespiti ile verginin ilgili tarafından ödenmesinin sağlanmasıdır.³²⁴ Vergi incelemesinin amaçları arasında; ödenmesi elzem olan verginin tespiti, ödenmesinin sağlanması ile vergi kaçakçılığının önlenmesi yer almaktadır.³²⁵

VUK'un 135'inci maddesinde vergi incelemesi konusunda yetkisi bulunan şahıslar bahsedilmiştir. Söz konusu maddeye göre; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri vergi incelemesini yapmaya yetkili kişilerdir. Maddenin ikinci fıkrasında ise Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür olarak görevli kişilerin de her hâl ve takdirde inceleme yapmaya yetkili oldukları düzenlenmiştir. Madde metninde sayılan şahıslar tahdidi olarak bahsedilmiş olup bu kişiler dışında kalan vergi denetim elemanlarının inceleme yapma yetkisi bulunmamaktadır.³²⁶

VUK'un 137'nci maddesinde ise, vergi incelemesine tabi kişiler düzenlenmiştir. Düzenlemede, VUK'a ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutma, evrak ve vesikaları ibraz etme mesuliyetinde bulunanların vergi incelemesine tabi olacağı belirtilmiştir. Defter tutma zorunluluğu olan gerçek ve tüzel kişiler VUK'un 172'nci maddesinde, evrak muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olanlar VUK'un 253 ve 256'ncı maddelerinde hüküm altına alınmıştır.³²⁷

³²³ Yeniçeri, *Türk Vergi*, 74.

³²⁴ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 250.; Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 174.

³²⁵ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 176.

³²⁶ Adil Nas, *Vergi Denetimi*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 80.

³²⁷ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 177.

Vergi incelemesinin yapılacağı zaman ise VUK'un 138'inci maddesinde düzenlenmiştir. Maddede, vergi incelemesinin yapılacağına dair bir haberin verilmesinin zorunlu olmadığı belirtilmiştir. Bu düzenleme ile mükelleflerin hileli yollara başvurmaları, kaçması, belgeyi veya evrakı gizlemesi, malları kaçırmaları gibi ihtimaller ortadan kaldırılmak istenmiştir.³²⁸ Kısaca suç delillerinin ortadan kaldırılarak vergi incelemesi kurumunun sonuçsuz kalması engellenmeye çalışılmıştır.³²⁹

Vergi incelemesi; neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımının sonuna kadar yapılabilecektir. Tarh zamanaşımına ilişkin düzenleme VUK'un 114'üncü maddesinde belirtilmiş olup söz konusu düzenlemeye göre tarh zamanaşımı vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başından başlayarak beş yıllık süre ile sınırlandırılmıştır. Beş senelik sürede tarh yapılmayan ve mükellefine tebliğ edilmeyen vergiler, zamanaşımına uğrayacağından bu süre sona erdikten sonra vergi incelemesi yapılamayacaktır.³³⁰ Zamanaşımı geçtikten sonra vergi incelemesi yapılsa bile mükellef hakkında herhangi bir hukuki sonuç doğurmayacaktır.³³¹

Vergi incelemesinin yapılacağı yer VUK'un 139'uncu hükmünde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede 7338 sayılı Kanun'un³³² 17'nci maddesi ile 14/10/2021 tarihinde değişiklik yapılmıştır. Değişiklikten önce kural, mükellefin iş yerinde incelemenin yapılması olup zaruri sebeplerin varlığı halinde veya ilgilinin istemesi halinde vergi dairesinde yapılması şeklindeydi.³³³ Değişiklikle birlikte kural, vergi incelemesinin vergi dairesinde uygulanması olup belirli hallerin varlığında ilgilinin işyerinde inceleme ve tespit yapılabilecektir.³³⁴ Değişikliğe ilişkin kanunun gerekçesinde kısaca, teknolojinin gelişmesi ile iş yeri kavramının değiştiğine, vergi incelemesine tabi olan defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda tutulmaya başlandığına, incelemelerin daha çok dijital ekipmanlar ile yapıldığına değinilmiş, bu nedenle daire kavramının iş yeri ibaresine tercih

³²⁸ Akdoğan, *Vergi Hukuku*, 126.; Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 195.

³²⁹ Nas, *Vergi Denetimi*, 85.

³³⁰ Nas, *Vergi Denetimi*, 86.

³³¹ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 177.

³³² 26/10/2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı kanun.

³³³ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 196.

³³⁴ Nas, *Vergi Denetimi*, 87.

edilerek, vergi incelemelerinde hızlılığın, etkinliğin ve verimliliğin artırılmasının amaçlandığı belirtilmiştir.³³⁵

VUK'un 140'ıncı maddesine göre vergi incelemesinin başlaması ile şahsında inceleme yapılan kişiye, vergi incelemesinin konusu ile incelenmeye başlanıldığı hususu bildirilir. Söz konusu bildirim yazılı olarak yapılmaktadır. İncelemeye başlanılmasından itibaren tam inceleme yapılıyorsa en çok bir sene içinde, sınırlı inceleme yapılıyorsa en çok altı ay içinde, katma değer vergi iadesi incelemesinde ise en çok üç ay içerisinde incelemenin tamamlanması gerekmektedir.

Vergi incelemesinin hukuken sonuç ifade edebilmesi için, inceleme raporları ile belgelenmesi gerekmekte olup söz konusu rapor her iki taraf için de bağlayıcıdır.³³⁶ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik³³⁷ 21'inci maddesine göre incelemenin sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilmektedir.

Aşağıdaki başlıklarda detaylı bir şekilde üzerinde durulacağı üzere, vergi incelemesi sonucunda mükellef hakkında vergi incelemesi raporu ile gerek duyulması halinde vergi tekniği ve vergi suçu raporu da düzenlenebilmektedir.

2.2.1.1.3. Aramalı Vergi İncelemesi

Vergi denetleme yollarından biri olan aramalı inceleme VUK'un 142'nci maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Söz konusu maddelerde vergisel aramaya ilişkin herhangi bir tanım yapılmamış olmakla birlikte, aramaya ilişkin koşullardan hareketle öğretilde tanımlamalar yapılmıştır. Öğretildeki bir tanıma göre vergisel arama, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili şahıs veya kuruluşların vergi kaçırdığına dair delil oluşturan her türlü bilgi veya belgeye el konulması amacıyla icra edilen arama

³³⁵ <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-3854.pdf>, E.T. 01/05/2024.

³³⁶ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 201.

³³⁷ 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

işlemidir.³³⁸ Öğretideki diğer bir tanıma göre ise, yükümlünün vergi kaçırdığına dair iz ve emarelerin bulunması durumunda, vergi kaçakçılığı suçunu gün yüzüne çıkaracak defter, kayıt ve belgelerin ele geçirilebilmesi için, yükümlü veya vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunan kişiler üzerinde vergi inceleme elemanlarının talebi ve sulh ceza hakiminin kararı ile icra edilen inceleme işlemidir.³³⁹

Aramalı vergi incelemesinin amacı, mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işlediğine dair diğer delil elde etme yöntemleri ile elde edilemeyen delillerin tespiti ve temini şeklinde özetlenebilmektedir.³⁴⁰

Aramalı vergi incelemesinin hukuki niteliği değerlendirildiğinde, ceza muhakemesi kapsamında koruma tedbirlerinin niteliklerini bünyesinde barındıran, bunun yanı sıra idari nitelikteki işlemleri de bünyesinde bulunduran, karma nitelikli kendine has bir denetleme yolu olduğu anlaşılmaktadır.³⁴¹ Soruşturma evresi başlamadan başvuru bir denetim yolu olması, adli kolluk kuvvetlerinin yerine vergi inceleme elemanlarınca denetleme işleminin icra ediliyor olması, yalnızca delil elde etme maksadı ile hareket edilmesi ve istisnai, olağan dışı bir denetim yolu olması nedenleri ceza muhakemesi kapsamındaki kolluk tedbirlerinden ve arama işleminden ayrılmaktadır.³⁴² Bu durum Yargıtay kararında³⁴³, vergi hukukundaki arama müessesesinin ceza muhakemesindeki arama müessesesine nazaran daha istisnai ve olağandışı bir denetim yolu olduğuna, vergisel aramanın niteliği itibarıyla adli arama olsa bile genel suç kolluğu yerine vergi inceleme elemanları tarafından yerine getirildiğine, amacının ise vergi kaçırıldığını meydana çıkaracak belge ve kayıtların bulunması olduğuna değinilmiştir.

Kanun metninde aramaya muhatap olan kişiler, mükellefler ve vergi kaçakçılığı ile ilgisi bulunan kişiler olarak belirlenmiştir. Vergi kaçakçılığı ile ilgisi bulunan kişinin kim olduğuna, ne olduğuna ve bu kişinin tespitine ilişkin takdir yetkisi, vergi inceleme

³³⁸ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 227.

³³⁹ Burak Pınar ve Yıldırım Taylar, “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, *Ceza Hukuku Dergisi*, 8/21 (2013): 142.

³⁴⁰ Ömer Çelen, “Ceza Muhakemesi Kapsamında Vergisel Arama”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S.1 (2023): 51.

³⁴¹ Pınar ve Taylar, *Türk Vergi Hukukunda*, 146.

³⁴² Pınar ve Taylar, *Türk Vergi Hukukunda*, 146-147.; Hüsamettin Uğur, “Vergi Usul Kanununa Göre Adli Arama”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 9/92 (2014): 51-52.

³⁴³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 12/02/2018, E. 2016/6510, K. 2018/1091, karar sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 10/05/2024.

elemanının vereceği yazı hakkında karar verme yetkisi bulunan sulh ceza hakimine bırakılmıştır.³⁴⁴

Aramalı vergi incelemesinin icra edilebilmesi için kanunda üç şart öngörülmüştür. Bu şartlardan ilkinde ihbar ya da icra edilen inceleme vesilesiyle, bir mükellefin vergi kaçırdığına dair emarelerin bulunması, ikinci şartta ise vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerin aramaya ilişkin lüzum gösterecek gerekçeli yazı ile sulh ceza hakimliğinden aramaya ilişkin karar talep etmesi, üçüncü şartta ise sulh ceza yargıcı tarafından arama kararının verilmesi yer almaktadır.

İlk şart ele alındığında, aramalı vergi incelemesi kanun koyucunun iradesi gereği yalnızca vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin bir soruşturma veya kovuşturma yapılması ihtimalini ortaya çıkaran emarelerin bulunması halinde uygulanacaktır.³⁴⁵ Bir başka ifade ile vergi kaçakçılığı dışında kalan vergi suçlarında aramalı vergi incelemesi denetimi uygulanamayacaktır.³⁴⁶ Kanunda yer alan emare ibaresinden, vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığına dair kuvvetli bir şüphenin oluşmasının gerekmediği, vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığına dair bir kanaatin oluşmasının yeterli olduğu anlaşılmaktadır.³⁴⁷

Arama müessesesine ilişkin ikinci şartta, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin elde edilen emarelerin gerekçeli şekilde açıklanarak bir yazı vasıtası ile sulh ceza hakimliğine aramalı vergi incelemesi kararı için başvurulması gerekmektedir. Talepte bulunabilecek kişiler VUK'un 135'inci maddesinde sayılan vergi incelemesini yerine getirmeye yetkili kişiler olup maddede sayılanlar dışında kimsenin arama kararı talep etmesi mümkün değildir.³⁴⁸ İhbara dayalı olarak yürütülen aramalarda, ihbarın asılsız çıkması halinde mükellef veya ilgili kişi, ihbar edenin adını VUK 142/son uyarınca vergi dairesinden isteme hakkında sahiptir. Vergi dairesi kanunun emredici hükmü nedeni ile ilgilinin talebi doğrultusunda muhbirin adını talepte bulunan ilgili kişiye bildirmesi gerekmektedir. Kanunun bu düzenlemesi ile, mükellefin asılsız ihbarlardan korunması amaçlanmış ve

³⁴⁴ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 229.

³⁴⁵ Nas, *Vergi Denetimi*, 104.

³⁴⁶ Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5/2 (2003): 167.; Pınar ve Taylar, "Türk Vergi Hukukunda", 148.; Uğur, "Vergi Usul Kanununa", 54.; Çelen, "Ceza Muhakemesi Kapsamında", 51.

³⁴⁷ Selen Evirgen, "Vergi Hukukunda Arama Müessesesi ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile İlişkisi", *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2/2 (2017): 140.

³⁴⁸ Nas, *Vergi Denetimi*, 105.

mükellefin TCK 267’de düzenlenen iftira suçu gibi hukuki yollara başvurması güvence altına alınmıştır.³⁴⁹ Mükellefin, muhbirin adını öğrenmeye yönelik herhangi bir talebi bulunmuyorsa, vergi idaresinin kendiliğinden bildirim zorunluluğu yoktur.³⁵⁰ Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak yapılan ihbarın aslı var ise, bu halde muhbirin adı gizli tutulmak zorundadır.

Üçüncü şartta ise, sulh ceza hakiminin arama kararına onay vermesi gerekmektedir. Söz konusu arama kararı, kişinin hak ve hürriyetini kısıtlayan bir işlem olması nedeniyle arama kararının sınırı çok iyi bir şekilde çizilmelidir. Bu nedenle arama kararında; kişi, aranılacak yer, aramanın yapılacağı zaman, aramada kapsamına giren defter ve belgelerin belirlenmesi ve yapılacak aramanın sayısının tam olarak tespit edilmesi ve kararda gösterilmesi gerekmektedir.³⁵¹ VUK’un 142’nci maddesi gereğince, çeşitli kişiler nezdinde ve yerlerde yapılması gereken aramalarda, bu kişiler veya yerlerden biri hakkında karar vermeye yetkili olan sulh ceza hakiminin, diğer kişiler veya yerler başka sulh ceza hakiminin yargı çevresinde kalsa dahi, yetki sorunu yaşamadan diğerleri hakkında da karar verme yetkisi bulunmaktadır. Böylelikle aramanın gizliliği, aciliyeti ve önemi dikkate alınarak sulh ceza hakimleri arasında yetki sorununun ortaya çıkması engellenmek istenmiştir.³⁵²

Alınan arama kararı üzerine, VUK’un 144’üncü maddesi gereğince, aramalı vergi incelemesi her işten önce ve çabuk bitirilmesi gerekmektedir. Arama sonucunda elde edilen defter ve belgelerin müfredatlı olarak tutanağa kaydedilmesi gerekmektedir. Müfredatlı tespit edilmesi, aramanın hukuki olarak uygun yapıp yapılmadığını ortaya koyması açısından önem arz etmektedir.³⁵³ Arama tutanakları vergi kaçakçılığına ilişkin delil olabilecek şeylerin tespitini sağladıklarından “dolaylı delil” niteliğinde oldukları kabul edilmektedir.³⁵⁴ VUK’ta her ne kadar el koyma ibaresinden bahsedilmiyorsa da kanunun 143 ve 145’inci maddelerinden çıkarılan anlam gereğince, arama sonucunda el

³⁴⁹ Evirgen, “Vergi Hukukunda Arama”, 141.; Uğur, “Vergi Usul Kanununa”, 53.; Taşdelen, “Vergisel Arama”, 183.

³⁵⁰ Taşdelen, “Vergisel Arama”, 183.

³⁵¹ Taşdelen, “Vergisel Arama”, 171.; Uğur, “Vergi Usul Kanununa”, 53.; Nas, *Vergi Denetimi*, 107.

³⁵² Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 231.

³⁵³ Nas, *Vergi Denetimi*, 110.

³⁵⁴ Taşdelen, “Vergisel Arama”, 176.

konulan defter ile vesikaların en geç üç aylık süre içerisinde malikine bir tutanakla iade edilmesi gerekmektedir.³⁵⁵

VUK'un 147'nci maddesinde, aramalı vergi incelemesine ilişkin VUK'ta herhangi bir düzenlemenin bulunmaması halinde CMK'da yer alan arama müessesesine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Özellikle gecikmesinde sakınca bulunan hallerde, VUK'ta herhangi bir düzenleme bulunmaması nedeni ile VUK'un 147'nci maddesi uyarınca CMK'nın arama müessesesine ilişkin genel hükümler uygulanacaktır. CMK'nın 119'uncu hükmü uyarınca, gecikmesinde sakınca olan durumlarda savcılık arama kararı verebilme yetkisine sahiptir. Bu durumda vergi inceleme elemanı, savcılık makamından gecikmesinde sakınca bulunan hal kapsamında arama kararı talep edilebilecektir.³⁵⁶

Keza Yargıtay da gecikmesinde sakınca bulunan halin ispatının mümkün olması şartıyla Cumhuriyet savcısı tarafından CMK hükümlerine göre verilen arama kararının hukuka uygun olduğunu kabul etmiştir. Yargıtay kararında³⁵⁷, gecikmesinde sakınca bulunan hallerin ortaya koyulması suretiyle CMK hükümlerine göre yürütülen arama işlemi sonucunda vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin elde edilen delillerin hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

2.2.1.1.4. Bilgi Toplama

Vergi denetim yollarından biri olan bilgi toplama VUK'un 148'inci maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre, kamu idare ve kurumları ile mükellefler ya da mükellef ile iş ilişkisi kuran diğer gerçek ya da tüzel kişilerin, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yürütmeye yetkili kişilerin talep ettiği bilgileri vermesi mecburidir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere, bilgi istenilen kişi yalnızca mükellef ile sınırlandırılmamış, mükellef ile iş ilişkisine giren kişilerin de bilgi vermesine ilişkin zorunluluk getirilmiştir.³⁵⁸

Madde metni bilgi alma kavramını bu şekilde tanımlamakla birlikte öğretideki bir görüşe göre, vergiyi doğuran olay ve bu olayla alakalı muamelelerin gerçek mahiyetinin gün

³⁵⁵ Taşdelen, "Vergisel Arama", 177.; Uğur, "Vergi Usul Kanununa", 54.

³⁵⁶ Taşdelen, "Vergisel Arama", 163.; Çelen, "Ceza Muhakemesi Kapsamında", 59.

³⁵⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 18/02/2019, E. 2017/425, K. 2019/1536, karar sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 12/05/2024.

³⁵⁸ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 108.

yüzüne çıkarılabilmesi maksadıyla her türlü delil ve belgenin yasal sınırlamalar kapsamında toplanması bilgi toplama denilmektedir.³⁵⁹

Bilgi toplamaya yetkili olan kurum ve kişiler maddede, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi incelemeye yetkili kişiler olarak sayılmıştır. Vergi inceleme elemanlarının detaylarına yukarıdaki başlıklarda bahsedildiğinden VUK'un 135'inci maddesine atıf yapılmakla yetinilecektir.

İstenen bilgileri vermek zorunda olanlar ise; kamu idareleri ve kurumları, mükellefler ve mükelleflerle işlem yapan gerçek ve tüzel kişiler olarak sayılmıştır. Mükellef dışındaki kişilerin de bilgi toplama kurumunun muhatabı olarak gösterilmesi VUK kapsamında delil niteliği taşıyacak bilgilerin sağlanması açısından önemlidir.³⁶⁰

Bilgi toplamada usulün nasıl olacağı VUK 148'inci maddesinde düzenlenmiştir. Görevliler ilgiliden yazılı veya sözlü olarak bilgilerin verilmesini isteme hakkına sahiptir. Sözlü olarak istenilen bilgiler ilgili tarafından verilmediği takdirde, yazılı olarak tekit edilir ve bilgiyi vermesi için uygun süre verilir. Her ne kadar sözlü olarak da bilgi toplama işlemi yapılabileceği kanun metninde yer alsa da yazılı tekit yükümlülüğü bulunduğu, kural yazılı bilgi isteme ve cevap vermedir.³⁶¹

Bilgi verme yükümlülüğüne riayet etmeyenler için VUK'un mükerrer 355'inci maddesi gereğince, özel usulsüzlük yaptırımı uygulanacaktır. Söz konusu kesilen ceza sonrası, ilgiliye bilgi verme işlemini yerine getirmesi için süre verilerek tebligat yapılır. Tebligat sonucunda ilgili, bilgi verme mecburiyetini yerine getirmezse özel usulsüzlük cezası bir kat fazla uygulanarak kesilir.³⁶²

2.2.1.2. Vergi İdaresi Tarafından Suçun Öğrenilmesi

Vergi kaçakçılığı suçu kapsamında yürütülen soruşturma usulü VUK'un 367'nci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun koyucu söz konusu kanun metniyle, vergi kaçakçılığı suçları için özel bir soruşturma usulü öngörmüştür. Konu başlığında da vurgulanan vergi idaresi tarafından vergi kaçakçılığına ilişkin suçun öğrenilmesi ise maddenin birinci

³⁵⁹ Nas, *Vergi Denetimi*, 140.

³⁶⁰ Nas, *Vergi Denetimi*, 143.

³⁶¹ Nas, *Vergi Denetimi*, 149.

³⁶² Nas, *Vergi Denetimi*, 151.

fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu fıkraya göre vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ile vergi incelemesine yetkili diğer kişiler, yaptıkları vergi incelemesinde vergi kaçakçılığına ilişkin suçu tespit edebilirler. Kanun koyucu burada, suçu tespit etmeye yetkili olanları iki gruba ayırmıştır. Ayırımın temelinde ise, grupların tespit etmiş oldukları vergi kaçakçılığı suçlarını doğrudan Cumhuriyet savcılıklarına iletebilme yetkisinin bulunup bulunmadığı yer almaktadır.

Vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcılarınca bir vergi kaçakçılığı suçu tespit edildiği takdirde, bahse konu yetkililerin hazırlamış oldukları vergi inceleme ve vergi suçu raporları, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası temin edilerek doğrudan Cumhuriyet savcılıklarına iletilir. Vergi müfettişlerinin ve vergi müfettiş yardımcılarının aldıkları mütalaa ile doğrudan doğruya suç duyurusunda bulunabilmeleri, mesleki süreçte kazanmış oldukları uzmanlıkların etkisinden kaynaklanmaktadır.³⁶³

Vergi müfettişleri dışında kalan vergi inceleme denetimini icra etmeye ehil olan kişiler VUK'un 135'inci maddesinde bahsedilmiştir. VUK'un 135'inci maddesinde sayılan kişilere yukarıdaki başlıklarda değinildiğinden dolayı tekrara düşmemek adına burada ayrıntılara girilmeyecektir. Bahse konu yetkililer vergi kaçakçılığına ilişkin suçun işlendiğini tespit ettiklerinde, tespiti ilişkin raporları direkt olarak Cumhuriyet savcılıklarına gönderemeyeceklerdir. Hazırlamış oldukları vergi inceleme ve vergi suçu raporu ile rapor değerlendirme komisyonundan almış oldukları mütalaa'yı vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa göndereceklerdir. Bu durum öğretide, vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa gönderilecek raporlar hakkında, siyasi etki altında karar verilmesine yol açabileceği gerekçesiyle eleştirilmektedir.³⁶⁴ Bu makamlar Cumhuriyet savcılığına ilgili belgeleri ileterek suç duyurusunda bulunacaklardır.

Vergi kaçakçılığı suçunu tespit etmeye yetkili olan kişilerin, suçu nasıl, ne zaman ve hangi denetim yolları vasıtası ile saptayacakları önem taşımaktadır. Kanunun maddesi irdelendiğinde, suçu saptamaya yetkili kişilerin yaptıkları inceleme sırasında suçu tespitinin düzenlendiği görülecektir. Söz konusu inceleme ibaresinden vergi incelemesi

³⁶³ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 403.

³⁶⁴ Ahmet Bumin Doğrusöz, "Mütalaa'nın Anayasaya Aykırılığı", (E.T. 17/02/2025), <https://www.bumindogrusoaz.com/article/mutalaanin-anayasaya-aykirligi>

ve aramalı vergi incelemesi kurumu kast edilmektedir.³⁶⁵ Bu nedenle herhangi bir yoklama memuru, yaptığı rutin bir yoklama denetiminde mükellefin vergi kaçırdığını tespit etse dahi, VUK'un 367/1 maddesi gereğince vergi incelemesi sırasında vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından tespit yapılmadığından, yoklama memurunun Cumhuriyet savcılığına yapmış olduğu bildirim üzerine kamu davası açılmayacaktır.³⁶⁶ Bu bildirim ancak ve ancak Cumhuriyet savcısının vergi kaçakçılığı suçunu sair suretlerle öğrenmesi olarak addedilebilecektir.

Keza vergi kaçakçılığı suçunun ancak ve ancak öncesinde usulüne uygun olarak yapılmış vergi incelemesi ile tespit edilebileceğine ilişkin bir Anayasa Mahkemesi kararı bulunmaktadır. Bahse konu karara³⁶⁷ göre, ne şekilde tespit edildiği veya öğrenildiği önem arz etmeksizin vergi kaçakçılığı suçunun takibatı için öncesinde vergi incelemesi yapılmalıdır. İnceleme sonunda düzenlenecek rapor ve mütalaa ile Cumhuriyet savcılıklarına bildirim yapılması gerekmektedir.

Yukarıdaki paragraflarda anlatılanlar ışığında, VUK 367/1 uyarınca bir vergi kaçakçılığı suçunun tespiti için vergi incelemesi gerektiğinden, aşağıdaki başlıklarda vergi denetim yollarından vergi incelemesi ve aramalı vergi incelemesine ve bu incelemelerin sonucunda tanzim edilecek raporlara değinilecektir.

2.2.1.2.1. Vergi İncelemesi Sırasında Suçun Öğrenilmesi

Vergi incelemesi ve aramalı vergi incelemesi, yukarıdaki başlıklarda da anlatıldığı üzere esasında bir vergi denetim yoludur. Vergi kaçakçılığı suçunun tespit edilebilmesi için kanuna ve hukuka uygun bir vergi incelemesinin yürütülmesi ön koşuldur. Söz konusu inceleme sonucunda mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işlediğine dair bir bulgu elde edilirse; mükellef hakkında vergi inceleme, vergi tekniği ve vergi suçu raporu

³⁶⁵ Özcan, *Vergi Suçları*, 511.; Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 199.; Güngör, “*Vergi Kaçakçılığı*”, 297.; Türker, “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında*”, 8.; Didem Türker, “*Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturamalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi*”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27/1 (2023): 329.; Tuğçe Karaçoban Güneş, “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı*”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 5/48 (2010): 106.

³⁶⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 511.

³⁶⁷ AYM, K. 2021/78.

düzenlenebilmektedir. Söz konusu raporlar, suçu ortaya koymaları bakımından önem arz ettiğinden ayrıca ele alınmasında fayda bulunmaktadır.

2.2.1.2.1.1. Vergi İncelemesi Sonucunda Tanzim Edilecek Raporlar

2.2.1.2.1.1.1. Vergi İnceleme Raporu

Hukuka uygun olarak yerine getirilen vergi incelemesi sonucunda, incelemeye yetkili olan kişiler mükellef hakkında vergi inceleme raporu hazırlamakla görevlidir. Söz konusu vergi inceleme raporunun tanımı ilgili Yönetmeliğin³⁶⁸ 3/1-(ğ) bendinde ve diğer ilgili Yönetmeliğin³⁶⁹ 53'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu yönetmeliklerde yer alan tanımlar bir arada değerlendirildiğinde, vergi usul kanunları ve diğer kanunlar uyarınca icra edilen incelemelerin neticesinde saptanan hususların düzenlendiği raporlara verilen addır.

İnceleme raporlarının; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi olmak üzere ayrı ayrı ve yeteri kadar hazırlanması gerekmektedir.³⁷⁰ Yönetmelik ve VUK'un 140'ıncı maddesine göre düzenlenen inceleme raporlarının, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere uymayacak şekilde düzenlenemeyeceği hükme bağlanmıştır. Ancak bu düzenlemelerin vergi kanunları açısından bir aykırılık teşkil ettiği kanaatine varılırsa, bu durum bağlı oldukları birimler vasıtasıyla Gelir İdaresi Başkanlığına, düzenleyecekleri bir rapor ile bildirim mecburiyeti bulunmaktadır.³⁷¹

İlgili yönetmeliğe göre tarhiyat ve/veya ceza önerisi içeren vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşması gerekmektedir. Mükellefin inceleme sırasında öne sürdüğü hususların raporun "eleştirilen hususlar" başlığı altında belirtilmesi gerekmektedir. Mükellef hakkında tavsiye edilen vergi ve ceza miktarları, sonuç bölümünde tereddüt uyandırmayacak vaziyette belirtilmelidir.

³⁶⁸ 31/10/2011 tarihli 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

³⁶⁹ 07/04/2021 tarihli 31447 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği.

³⁷⁰ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 266.

³⁷¹ Nas, *Vergi Denetimi*, 96.

VUK'un 140'ıncı maddesi uyarınca vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarınca tanzim edilen raporların, işleme konulması amacıyla vergi dairesine gönderilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç vergi müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu düzenleme ile vergi inceleme raporlarının işleme konulmasından önce tekrardan yetkili komisyonlar aracılığı ile incelemesi yapılarak vergi mevzuatlarına uygunluğunun sağlanması amaçlanmıştır.³⁷²

2.2.1.2.1.1.2. Vergi Tekniği Raporu

Vergi denetim kurulu yönetmeliğinin 53'üncü maddesinde vergi tekniği raporu tanımlanmıştır. Söz konusu tanımlamaya göre, y r t len bir vergi incelemesine binaen, birden fazla vergi mükellefinin veya vergi türünün ya da aynı mükellefin birden çok vergilendirme dönemini içeren ve eleştiri konusu yapılacak hususların tespiti durumunda, konunun tek raporda gösterilmesi maksadıyla vergi tekniği raporu düzenlenebilecektir. Bahse konu raporlar, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacaktır.

Maddenin devamında ise, sahte belge düzenleme vesilesi ile hazırlanan vergi tekniği raporunda diğer bir ilgilinin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler bulunması halinde, söz konusu rapor sahte belge kullanan ilgili için tanzim edilecek inceleme raporuna ek yapılamayacağı belirtilmiştir. Ancak sahte belge kullanan kişi için hazırlanacak vergi inceleme raporunda, sahte belge düzenleme fiilini icra eden kişi hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere detaylı bir şekilde yer verilmesi gerekmektedir.

Uygulamada vergi daireleri, vergi tekniği raporlarını diğer mükelleflere ait bilgilerin raporların içerisinde yer alması nedeniyle ilgili mükellefe tebliğ etmemekte, bunun gerekçesi olarak da vergi mahremiyeti ilkesini göstermektedir.³⁷³

³⁷² Nas, *Vergi Denetimi*, 96.

³⁷³ Turgut Candan, "Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İ barnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır?", (E.T. 23/05/2024), <https://turgutcandan.com/2021/01/28/vergi-teknigi-raporunun-vergi-ceza-ihbarnamesine-eklenmemesinin-hukuki-sonuclari-nedir-ne-olmalidir/>; Türker, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında", 39.

Danıştay ilk dönemlerde vermiş olduğu bir kararda, vergi inceleme raporu ile vergi tekniği raporunun vergi/ceza ihbarnamelerine eklenmemesinin davacıların savunma hakkını tam olarak kullanamamasına neden olacağını gerekçe göstererek söz konusu durumun esasa müessir şekilde hata oluşturduğundan davaya konu olan işlemlerde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle iptal edilmesini oy çokluğuyla onamıştır.³⁷⁴

Danıştay son dönemlerde vermiş olduğu kararlarda³⁷⁵ ise, ilgili raporların vergi dairesi tarafından mükellefe tebliğ edilmemesi halinde, görevli ve yetkili ilk derece mahkemesi tarafından ara karar ile istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacı mükellefe anılan rapor tebliğ edilerek davacı mükellefe haklılığını öne sürmek adına imkan verilmesi suretiyle, eksikliğin yargılama aşamasında giderilebileceği belirtilmiştir. Keza yine anılan karara göre eksikliğin bu şekilde giderilmesi halinde, savunma hakkının kısıtlanmasından da bahsedilemeyecektir.

Anayasa Mahkemesi de bir kararında³⁷⁶ özet olarak, ilgili şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun başvurucuya tebliği yapılmamış olsa da rapor içerisinde yer alan bilgilerin mahkeme kararında işlenmesiyle başvuru raporun içeriğinden haberdar olmuştur. Keza raporda yer alan sahteciliğe ilişkin tüm hususlar mahkemenin gerekçeli kararında belirtilmiş olması nedeniyle, başvurucunun bu karara karşı istinafa gidebilme hak ve yetkisine sahip olması savunma hakkında meydana gelen kısıtlamayı telafi edici bir husus olarak değerlendirilmiştir. Sonuç olarak, vergi tekniği raporunun bir bütün olarak başvurucuya tebliğ edilmemiş olması nedeniyle yargılamanın hakkaniyetinin zedelenmediğine karar verilmiştir.

Her ne kadar Anayasa Mahkemesi, ilgilinin istinaf yolunun açık olduğunu ve bu aşamada haklarını ileri sürebileceğini belirtmiş ise de istinaf yolu açık olmayan davalarda Anayasa Mahkemesi'nin nasıl bir karar vereceği soru işareti oluşturmaktadır. Bu nedenle adil

³⁷⁴ Danıştay 7. Daire, 30/03/2016, E. 2013/4184, K. 2016/3549, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=7d-2013-4184.htm&kw='vergi/ceza'+ihbarnamelerinin+ekinde+vergi+tekni%C4%9Fi+raporunun+tebli%C4%9F+edilmemesi&cr=danistay#fm>, E.T. 25/05/2024.

³⁷⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 03/07/2023 E. 2019/559, K. 2019/437, karar sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, E.T. 25/05/2024.

³⁷⁶ Anayasa Mahkemesi, 09/06/2020, Başvuru Numarası 2016/12198, karar sayılı kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/12198>, E.T. 25/05/2024.

yargılanma ilkesinin her yargılama aşamasında ayrı ayrı ele alınarak değerlendirilmesinde fayda bulunmaktadır.³⁷⁷

Sonuç olarak, dava açılmadan önce mükelleflere vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmesi ile, ilgili mükellef gerek dava dışı hukuki çözüm yollarını değerlendirme hakkına gerekse de dava sırasında ilk derece mahkemesi nezdindeki yargılamada savunma hakkını etkin bir şekilde kullanabilme hakkına sahip olacak, ilgili mükellef çelişmeli yargılama ilkesinin gereği olarak adil yargılanma hakkı kapsamında savunmasını hazırlayabilecektir.³⁷⁸ Bu kapsamda, ilgili vergi tekniği raporları, raporda bahsedilen diğer mükelleflerin vergi mahremiyetlerini ihlal etmeyecek şekilde, hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen mükellefe savunma hakkını etkin bir biçimde kullanabilmesi açısından tebliğ edilmesi gerekmektedir.³⁷⁹

2.2.1.2.1.1.3. Vergi Suçu Raporu

İlgili mükellef hakkında yürütülen vergi incelemesi sonucunda, VUK 359'uncu maddesinde tanımlanan suçlardan birinin işlendiği tespit edilirse, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 54'üncü hükmü gereğince, yetkili kimselerce vergi inceleme raporunun haricinde vergi suçu raporu düzenlenmektedir.³⁸⁰ İlgili mükellef hakkında düzenlenen vergi suçu raporunda; suç teşkil eden olayların tespiti, suçun işlendiği zamanı, işlendiği yeri ve işleniş şeklini, suçu işlediği düşünülen faillerin adları ve suç olarak değerlendirilen eylemler ile aralarındaki bağları ve kısaca ilgili mevzuatın bahsedilmesi gerekmektedir.³⁸¹

Vergi suçu raporu ilgili mükellef hakkında suç isnat edici özelliğe sahiptir. Bu özelliği nedeniyle, vergi suçu raporlarının içerisinde soyut ve dayanaktan yoksun bir isnat olmamalı, soruşturma ve kovuşturma evresindeki organları aydınlatacak düzeyde,

³⁷⁷ Ece Fatma Aslan, “Vergi/Ceza İhbarnamelerine Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının Eklenmemesinin İyi İdare ve Dosyaya Giriş Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, 6/1 (2021): 122.

³⁷⁸ Yasemin Cangüloğlu, “Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, *Fasikül Hukuk Dergisi*, 10/106 (2018): 25.; İsa Aydemir, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 4/7 (2016): 205.

³⁷⁹ Aydemir, “Vergi Tekniği”, 205.

³⁸⁰ Serkan Ağar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbrar Etmeme Suçu*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016), 338.

³⁸¹ Bekir Baykara, “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, (E.T. 25/05/2024), http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucu_Raporu_Vergi_Ceza_Mahkemesindeki_Yeri_1219.pdf.

inceleme tutanakları ile tespit edilen deliller raporda mutlaka gösterilmelidir. Mütalaanın temelini oluşturacak olmasından dolayı, tüm bu unsurlar vergi suçu raporunda bulunmalı, tespit edilen vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiilin raporda doğru bir biçimde gösterilmesi gerekmektedir. Keza vergi suçu raporu ile mütalaa arasında bir uyum bulunmalı, bu uyumun iddianame ve hüküm açısından da sürdürülmesi gerekmektedir.³⁸²

Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi'nin 9. Ceza Dairesi tarafından verilen bir kararda³⁸³, mahkemece öncelikli olarak vergi suçu raporları ile mütalaa arasındaki çelişkilerin giderilmesi maksadıyla ilgili idareden bu hususun sorulması, gerekirse de vergi suçu raporları ile uyumlu yeni mütalaanın alınması gerektiği belirtilmiştir.

Keza Yargıtay da bir kararında³⁸⁴, vergi suçu raporlarının sahte fatura kullanmak suçuna ilişkin olarak hazırlandığı, buna karşın mütalaanın ise sahte fatura düzenlemek suçuna ilişkin hazırlandığı, bu nedenle de vergi suçu raporunda düzenlenen sahte fatura kullanmak suçuna uygun mütalaanın bulunmaması nedeni ile dava şartının sağlanamadığına karar vermiştir.

Kanaatimizce de vergi kaçakçılığı suçunun tespitini oluşturan vergi suçu raporu, akabinde ilgili makamdan alınan mütalaa, soruşturma evresinde Cumhuriyet Savcısının düzenlendiği iddianame ile kovuşturma evresinde hâkimin kurduğu hükümdeki suçun fiilinin aynı olması gerekmektedir.

2.2.1.2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Öğrenilmesinden Sonra Vergi İdaresi Tarafından Yapılacak İşlemler

2.2.1.2.2.1. Mütalaa Verilmesi

Vergi incelemesi sonucunda herhangi bir vergi kaçakçılığı suçunun tespiti halinde, düzenlenen vergi inceleme raporu ile vergi suçu raporu, mütalaa alınması amacıyla ilgili rapor değerlendirme komisyonuna gönderilir. Söz konusu mütalaa kavramına ilişkin

³⁸² Ağar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında*, 341.; Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş”, *İzmir Barosu Dergisi*, Yıl:81 S.2 (2016): 43.

³⁸³ Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi 9. Ceza Dairesi, 07/03/2019, E. 2018/510, K. 2019/430 karar sayılı kararı, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-adliye-mahkemesi/gaziantep-bam9-cd-e-2018-510-k-2019-430-t-7-3-2019>, E.T. 25/05/2024.

³⁸⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 22/05/2014, E. 2014/7024, K. 2014/9932, karar sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 25/05/2024.

bilgiler aşağıdaki başlıklarda ayrıntısıyla anlatılacağından bu başlık altında kısa bilgi vermekle yetinilmiştir.

2.2.1.2.2.2. Vergi Ziyai Cezasının Kesilmesi ve Non Bis İn İdem İlkesi Sorunu

Tespit edilen vergi kaçakçılığının yanı sıra mükellefin eylemleri sonucunda ortaya çıkan herhangi bir vergi ziyayı da tespit edilirse, VUK'un 344'üncü maddesi uyarınca ilgili mükellef hakkında üç kat vergi ziyayı cezası kesilecektir. İştirakçilere ise bir kat vergi ziyayı cezası kesilecektir. Vergi idaresi tarafından mükellefe kesilen vergi ziyayı cezalarıyla VUK'un 367 ve 359'uncu maddeleri uyarınca vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak mahkemeler tarafından kurulan mahkûmiyet hükümleri arasında gerçek içtima hükümleri uygulanacaktır. Anlatılanlar sonucunda mükellef, vergi kaçakçılığına ilişkin fiilleri icra ederken bir vergi ziyayı da meydana getirirse vergi ziyayı cezası uygulanacak ve ayrıca vergi kaçakçılığından dolayı da hapis cezası ile cezalandırılma yoluna gidilecektir.

Öğretide söz konusu durum üzerinde bir fiilden iki ceza çıkmaz (non bis in idem) ilkesi gereği tartışma bulunmaktadır.³⁸⁵ Eleştirinin kaynağı olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'in 7 Numaralı Ek Protokol'ün 4'üncü maddesi temel olarak gösterilmektedir. Adı anılan protokol, 08/04/2016 tarihinde 29678 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Yayımlı neticesinde, 01/08/2016 tarihinden itibaren Anayasanın 90/5'inci maddesi gereği ülkemizde kanunlar gibi uygulama alanı bulacaktır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), Glantz/Finlandiya kararı³⁸⁶ ile konuya ilişkin görüşlerini belirtmiştir. Söz konusu kararda özetle; başvuru hakkında, hem ek vergi tarh edilmiş ve verginin katları olarak uygulanan para cezası kesilmiş hem de savcılık tarafından yolsuzluk ve gelirini eksik belirttiği gerekçesiyle vergi kaçakçılığı suçundan kamu davası başlatılmış ve davanın sonucunda 2 yıl 8 ay hapis cezasına mahkum edilmiştir. Mahkeme, her iki davanın temelde aynı olaya dayandığı, cezai ve idari

385 Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 204.; Denizhan Horozgil, “AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında “Non Bis İn Idem” İlkesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2021/157 (2021): 261.; Barış Bahçeci, “İHAM İçtihadı Açısından Türkiye’de Vergi ve Ceza Yargılamalarının Etkileşimi Sorunu”, *Journal of Penal Law and Criminology*, 10/2 (2022): 310.; Vakkas Yurtlu ve Burçin Bozdoğan, “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi”, *International Journal of Public Finance*, 7/1 (2022): 74.

386 AİHM, Başvuru Numarası: 37394/11, 20/08/2014 T. sayılı kararı,
([https://hudoc.echr.coe.int/tur/%22itemid%22:\[%22001-162497%22\]](https://hudoc.echr.coe.int/tur/%22itemid%22:[%22001-162497%22])), E.T. 27/05/2024.

yaptırımların farklı otoritelerce verildiği, merciiler arasında herhangi bir iletişimin bulunmadığı, her iki kararın birbirinden bağımsız olarak kesinleştiği, EK 7 Numaralı Protokolün 4’üncü maddesinin “nihai” karar ile bitirilmiş olan ceza soruşturma ve kovuşturmalarının tekrarlanmasını önlediği, mahkeme önünde görülen mevcut davanın aynı olaya ve iki ayrı davaya ilişkin olduğu, bu davalardan ilkinin 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleşmiş; ikincisinin ise 15 Aralık 2008 tarihinde başlatıldığı, ilk dava sonuçlanıp kesinleştikten sonra ikinci davanın düşürülmediği ve 18 Mayıs 2011 tarihli nihai karara kadar devam ettiği için başvuranın, sırası ile 11 Ocak 2010 ve 18 Mayıs 2011 tarihlerinde kesinleşen iki davada aynı suçtan iki kez mahkûm edildiği gerekçesiyle EK 7 Numaralı Protokolün 4’üncü hükmünün ihlal edildiğine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi ise VUK 367/4 ve VUK 359/son fıkralarının iptalinin istemi ile önüne gelen davada³⁸⁷ 58’inci paragraftaki gerekçe ile iptalin istemini reddetmiştir. Söz konusu paragrafta, bağlantılı şekilde yürütülen davaların non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayaacağı belirtilerek iptal isteminin reddine karar verilmiştir.

İtiraz konusu kurallarla esas olarak kaçakçılık suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmanın vergi kabahatleri için idari para cezası ile cezalandırılmaya engel olmayacağı, bu cezaların içtima hükümlerine göre birleştirilmeyeceği hüküm altına alınmakta dolayısıyla aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesi hususları düzenlenmektedir. “Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama” ilkesi belirli şartların sağlanması hâlinde ikili bir yargılama/cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamamaktadır. Süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması hâlinde birden fazla cezanın uygulanması kanun koyucunun takdir yetkisindedir. Buna göre, cezalandırmaya ilişkin süreçlerin bağlantılı yürütülmesini dışlamayıp sadece birden fazla cezanın uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmemesini öngören kuralların aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.

2.2.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Sair Suretlerle Öğrenilmesi

Cumhuriyet savcısının, vergi dairesi aracılığı haricinde başka bir şekilde vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair bir ihbar alması hali VUK’un 367/2’nci maddesinde hüküm

³⁸⁷ AYM, K. 2021/78.

altına alınmıştır. Kanun metninde bahsedilen öğrenmenin; basında çıkan haberler, herhangi bir vatandaşın suç duyurusunda bulunması veya ihbar gibi suretlerle meydana gelmesi mümkündür.³⁸⁸

Söz konusu suretlerle vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini öğrenen Cumhuriyet savcısı, kanunun lafzı gereği hemen vergi dairesine haber vererek inceleme yapılmasını istemesi gerekmektedir. Bu durum öğretide bazı yazarlarca, gerekli incelemelerin vergi inceleme elemanlarınca yerine getirilmesinden önce Cumhuriyet savcısının hiçbir soruşturma işlemi yapamayacağı şeklinde yorumlanmıştır.³⁸⁹ Ancak Özcan ve Şenyüz’e göre, Cumhuriyet savcısı ve kolluk soruşturma işlemlerine başlayarak ilgili mükellef hakkında olaya ilişkin olarak bilgi ve delilleri toplayabilme ve gerektiğinde koruma tedbirlerine de başvurma yetkisini haizdir.³⁹⁰ Cumhuriyet savcısı tarafından suça ilişkin deliller soruşturma evresi boyunca toplandıktan sonra, vergi dairesince ilgili mükellef hakkında hazırlanan mütalaa ile dava açılabilir. Kanaatimizce de Cumhuriyet savcısının soruşturma evresinin tek yetkilisi olması ve delillerin yok olma veya delillere gerektiği gibi ulaşılamama riskinin bulunması nedeni ile, vergi memurlarınca yürütülen incelemenin sonucu beklenmeden Cumhuriyet savcılığınca soruşturmaya ilişkin işlemlerin yapılmasında herhangi bir beis bulunmamaktadır.

Öğretide bir başka tartışma konusu ise madde metninde yer alan “inceleme” ifadesinin neyi kastettiği üzerinedir. Özcan ve Şenyüz’e göre, aynı maddenin birinci fıkrasında yer alan “vergi incelemesinden” farklı bir anlam taşıdığı, vergi incelemesinin sadece tarh zamanaşımı süresi içerisinde ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen takvim yılından başlayarak 5 senelik süre içerisinde yapılabileceği, bu nedenle tarh zamanaşımı süresi dolan fiiller için vergi incelemesinin yapılamayacağının açık olduğu hasebiyle mütalaa da verilemeyeceğinden soruşturulabilir durumda bulunan suçun soruşturulamaz hale getirilmesine neden olacağı savunulmaktadır.³⁹¹ Kaldı ki TCK

³⁸⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 405.

³⁸⁹ Baykara, “Vergi Suçu Raporu” S. 15 (E.T. 29/05/2024), Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Açıklamalı – İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002), 20-21.; Uğur Yiğit, *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, (İstanbul: Beta Yayıncılık, 2004), 173.

³⁹⁰ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı”, 29.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 405.; Özcan, *Vergi Suçları*, 507.

³⁹¹ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı”, 29.; Özcan, *Vergi Suçları*, 509.

66'ncı maddesi gereğince vergi kaçakçılığı suçlarının dava zamanaşımı sürelerinin 8 ve 15 yıl şeklinde olduğu, dava zamanaşımının geçmediği bir durum varken, tarh zamanaşımı süresinin dolduğu gerekçesiyle vergi incelemesinin yapılamaması ve mütalaanın alınamaması nedeni ile suç soruşturulamaz duruma gelmektedir. Bu nedenle yazarlara göre, VUK 367/2'nci maddesinde belirlenen “inceleme” ifadesi ile kastedilen vergi incelemesi değil, soruşturma kapsamında yürütülen ayrı bir inceleme olarak yorumlanması gerekmektedir.

Diğer görüşteki yazarlara göre ise, mükellef hakkında vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak VUK 367'nci maddesi uyarınca yürütülen incelemelerin temeli vergi incelemesine dayanmaktadır.³⁹² Vergi suçu raporu ile mütalaanın düzenlenebilmesi için temelinde kanuna ve hukuka uygun olarak sonuçlandırılmış bir vergi incelemesi bulunması gerekmektedir.

Keza vergi idaresi tarafından suçun öğrenilmesi başlığında değinildiği üzere Anayasa Mahkemesi de bir kararında³⁹³ bu hususu ele almıştır. Kararda, her ne suretle olursa olsun öğrenilen vergi kaçakçılığı suçlarının tahkikatı için vergi incelemesinin gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Kanaatimizce de kanun maddesinin getiriliş amacı ve mükelleflerin mali emniyetinin korunması gibi hususlar göz önünde bulundurulduğunda, VUK 367/2'nci maddesinde belirtilen inceleme kelimesinin, vergi incelemesi olarak anlaşılması gerekmektedir. Vergi incelemesini yapmaya yetkili memurlarca hukuka ve usulüne uygun olarak yapılan bir vergi incelemesi sonucunda düzenlenen mütalaa ile Cumhuriyet savcısının dava açma yetkisi gündeme gelmelidir. Aksi takdirde, vergi incelemesi yürütülmeden düzenlenen mütalaa veya görüş ile dava açılması halinde, mükelleflerin mali emniyetleri ihlal edilmiş olacak ve kanunun ruhuna aykırı hareket edilmiş olacaktır.

2.2.1.4. VUK 359/(ç) ve (d) Fıkraları Uyarınca Suçun Öğrenilmesi ve Soruşturmanın Yürütülmesi

³⁹² Güngör, “*Vergi Kaçakçılığı*”, 281.; Türker, “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında*”, 45.; Yağız Yavuz, “*Ceza Muhakemesi Şartı Olarak Mütalaa*”, *Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi*, 10/23 (2018): 134.

³⁹³ AYM, K. 2021/78.

VUK'un 359'uncu maddesine 7318 sayılı Kanun ile eklenen (ç) fıkrası ile, 7423 sayılı Kanunla eklenen (d) fıkrası için kanun koyucu, vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanan özel soruşturma usulünden daha farklı bir soruşturma usulü öngörmüştür. Söz konusu soruşturma usulü ise, VUK'un 367/4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bahse konu madde ile getirilen ayrık usulün nedeni olarak suç bazında ayrıntılı incelemenin yapılmasının gerekmediği, kayıtların açık ve net olduğu, kayıtlar üzerinde yapılan işlemlerin kolay bir şekilde tespit edilebileceği, bu nedenle incelemenin tamamlanmasının beklenmesinin zaman kaybına yol açacak olması gösterilmektedir.³⁹⁴

Değinilen maddeye göre, mükellef hakkında yürütülen bir vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçlarından VUK 359/(ç) veya (d) fıkrasına giren bir fiil tespit edilirse, vergi incelemesinin sonuçları beklenmeden rapor hazırlanacak ve hazırlanan rapor, rapor değerlendirme komisyonuna bildirilecektir. Söz konusu rapora binaen hazırlanan mütalaa ise rapor değerlendirme komisyonu tarafından Cumhuriyet Savcılığına bildirilerek suç duyurusunda bulunulacaktır.³⁹⁵

Fıkranın devamında VUK 359/(ç) veya (d) kapsamında kalan bir fiilin sair suretlerle öğrenilmesi halinde yapılacak işlemlere yer verilmiştir. Cumhuriyet savcısı tarafından sair suretlerle öğrenilen VUK 359/(ç) veya (d) kapsamındaki vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak ise ilgili vergi dairesi haberdar edilerek vergi incelemesine başlanmadan suça ilişkin rapor düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır.³⁹⁶ Söz konusu rapor, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla Cumhuriyet savcılığına iletilecektir.

Bu nedenle VUK 359/(ç) veya (d) kapsamındaki vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak işlenen fiillerde mütalaa şartı aynen devam etmektedir. Ömercioğlu'na göre, kanun koyucu tarafından diğer vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu üzere, incelemenin neticeye erdirilmesi kamu davasının açılması için aranan bir şart olarak öngörülmemekte, bu nedenle inceleme yapılsın veya yapılsın mükellef hakkında düzenlenen mütalaa kamu davasının açılabilmesi için yeterli olacaktır.³⁹⁷ Türker'e göre ise, Cumhuriyet savcısının VUK 359/(ç) veya (d) fıkralarındaki fiillerin icra edildiğini sair suretlerle öğrenmesi

³⁹⁴ Hanne Özgenç Yılmaz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Usulü Olarak Mütalaa Şartı", içinde *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, ed. İzzet Özgenç, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024), 723.

³⁹⁵ Ömercioğlu, "7318 Sayılı Kanun", 187.; Yılmaz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda", 722.

³⁹⁶ Ömercioğlu, "7318 Sayılı Kanun", 187.

³⁹⁷ Ömercioğlu, "7318 Sayılı Kanun", 188.

halinde, inceleme ve mütalaa şartına dayanmadan doğrudan kamu davası açabileceğini belirtmektedir.³⁹⁸

Kanımızca da vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak mütalaa şartının getiriliş nedeni dikkate alındığında, mükelleflerin mali emniyetlerinin korunmasının ön planda tutulması nedeniyle VUK 367/4 kapsamında suç her ne suretle öğrenilirse öğrenilsin kamu davasının açılabilmesi için mütalaa şartının aranması gerekmektedir.

2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa

Kanun koyucu tarafından vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulması için özel bir soruşturma usulü getirilmiştir. Söz konusu usulün en önemli parçalarından birini de mütalaa oluşturmaktadır. Mütalaanın soruşturmayı sona erdiren iddianamenin düzenlenebilmesi için gereken şartlardan biri olması nedeniyle çalışmanın bu bölümünde detaylı bir açıklaması yapılacaktır.

Bu başlık altında, mütalaa kavramının tanımına, kanun koyucu tarafından düzenlenmesinin gerekçesine, hukuki niteliğine, özellikleri ve içeriğine, mütalaayı vermeye yetkili makama, mütalaa şartının soruşturma veya kovuşturma aşamasında sağlanamamasının hukuki sonuçlarına, mütalaa şartının anayasaya aykırılık teşkil edip etmediği tartışmasına ve son olarak yargı mensuplarının mütalaa ile bağlı olup olmayacağına değinilecektir.

2.3.1. Mütalaa Kavramının Tanımı, Gerekçesi ve Getiriliş Amacı

Mütalaa kavramı TDK’de, herhangi bir konu üzerinde detaylı ve uzun düşünme sonucunda ortaya çıkan görüş veya yorum olarak ifade edilmiştir.³⁹⁹

Vergi ceza hukuku bağlamında ise mütalaa kavramı, vergi incelemesine yetkili olan kişilerin hukuka ve usule uygun olarak yürüttükleri vergi incelemesi sonucunda VUK’un 359’uncu hükmünde yazılı olan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin eylemlerden birinin işlendiğinin tespitine müteakip düzenlenen vergi suçu raporu temel alınarak rapor değerlendirme komisyonunca hazırlanan, kamu davasının yürütülebilmesi için

³⁹⁸ Türker, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 47.

³⁹⁹ <https://sozluk.gov.tr/>, E.T. 05/06/2024.

Cumhuriyet savcılığına ilgili makamlar tarafından iletilmesi gereken zorunlu bir rapordur. Kısaca rapor değerlendirme komisyonunca, vergi suçu raporuna istinaden düzenlenen raporlara mütalaa adı verilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin mütalaa kavramı VUK'un 367'nci maddesinde hükme bağlanmıştır. Düzenlemenin gerekçesinde, mükelleflerin yersiz soruşturmalar ve kovuşturmalarla karşı karşıya kalmasının önlenmesi ile soruşturma ve kovuşturmaların daha dikkatli yürütülerek vatandaşların mali emniyetlerinin korunması yer almaktadır.⁴⁰⁰ Bahse konu maddenin düzenlediği mütalaa kavramının temeli ise, 5815 sayılı Kanun⁴⁰¹ ile değişik 5432 sayılı Kanun'un ek 4'üncü maddesinde "*hileli vergi suçlarının cezalandırılmasında usul*" başlığı altında düzenlenmiş idi. 5815 sayılı Kanun değişikliği ile getirilen mütalaa kavramının gerekçesi, temel olarak vatandaşların mali emniyetlerinin korunması şeklinde ifade edilmiştir.

Görüldüğü üzere, 5432 sayılı Kanun'da ve 213 sayılı Kanun'da da bulunan mütalaa kavramının gerekçesinde herhangi bir değişiklik gündeme gelmemiş, her iki dönemde de vatandaşın mali güvenliğinin korunması amaçlanmıştır. Ancak söz konusu mali emniyet ifadesi ile tam olarak ne ifade edildiği, kanun koyucu tarafından net bir şekilde ortaya konulmamıştır. Bu nedenle öğretide mali emniyet ifadesi ile, mütalaanın iki amaca birden hizmet ettiği savunulmaktadır. Bunlardan ilki mütalaanın mükellef için bir teminat amacı taşıdığı, diğeri ise yargı mensuplarına uzmanlık gerektiren bir konuda yardımcı olma amacı taşıdığı olarak ifade edilmektedir.⁴⁰²

Mütalaanın getiriliş amaçlardan ilki ele alındığında, kişilerin asılsız suç isnadıyla karşılaşmalarının önlenmesi ve vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin düzenlemiş olduğu raporların, rapor değerlendirme komisyonu tarafından tekrardan gözden geçirilerek kişilerin haksız soruşturma ve kovuşturmaya maruz kalmasının önüne geçilmesinin hedeflendiği görülecektir.⁴⁰³ Bir başka ifadeyle, vergi inceleme elemanı ile mükellef arasında var olma ihtimali bulunan olumsuz ilişkilere binaen düzenlenen raporlara karşı süzgeç görevi görerek hukuka ve hakkaniyete aykırı olarak düzenlenen

⁴⁰⁰ GÜNGÖR, "*Vergi Kaçakçılığı*", 277.; ŞENYÜZ, "*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı*", 19.

⁴⁰¹ 24/07/1951 tarihli ve 7866 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5815 sayılı kanun.

⁴⁰² TÜRKER, "*Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturamalarında*", 335.; HÜSAMETTİN UĞUR, "*Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)*", *Terazi Hukuk Dergisi*, 8/88 (2013): 36.

⁴⁰³ TÜRKER, "*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında*", 49.; GÜNGÖR, "*Vergi Kaçakçılığı*", 278.

rapora dayalı soruşturma ve kovuşturma tehlikesi ile karşı karşıya kalınmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.⁴⁰⁴ Böylelikle hem hukuka ve hakkaniyete aykırı raporlar baz alınarak soruşturma evresi başlamayacak hem de hukuka ve hakkaniyete uygun raporların tekrardan gözden geçirilmesi ile olası hataların da giderilebilmesi mümkün hale gelecektir.

Mütalaanın getiriliş amaçlardan ikincisi ise, uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren vergi kaçakçılığı suçları için, soruşturma ve kovuşturma evresinde görev alan yargı mensuplarına aydınlatıcı bir kılavuz niteliğinde olmasıdır.⁴⁰⁵ İstanbul 11’inci Asliye Ceza Mahkemesi VUK 367’nci maddesinin ilgili fıkralarının iptali istemiyle somut norm denetimi yoluna başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi ise ilgili başvuruya ilişkin olarak bir karar⁴⁰⁶ vermiştir. Söz konusu kararda, vergi kaçakçılığı suçunun uzmanlık ve teknik bir bilgi gerektirmesi nedeniyle alanında uzman ve yetkili kişiler tarafından verilen mütalaanın soruşturma ve kovuşturma makamlarının karar vermesinde yardımcı olacak bir müessese olduğu belirtilmiştir. Yine teknik ve idari bilgiler içeren mütalaanın soruşturma ve kovuşturma makamları tarafından değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olmasından dolayı, hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyeceğine hükmetmiştir. Görüldüğü üzere Yüksek Mahkemece mütalaa müessesesi, vergi kaçakçılığı suçunun teknik bilgiler içermesi nedeni ile yargı mensuplarına teknik bilgiler konusunda yardımcı olan bir kılavuz olarak açıklanmıştır.

Sonuç olarak kanun koyucu mali emniyet ifadesi ile, hem mükellefin haksız yere soruşturma ve kovuşturma makamları önünde bulunmasının önüne geçmek hem de yargı mensuplarına vergi kaçakçılığı gibi teknik bir suçta aydınlatıcı bir yol göstermek maksatları ile mütalaa müessesesini düzenlemiştir.

2.3.2. Mütalaanın Hukuki Niteliği

⁴⁰⁴ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı”, 19.; Güngör, “*Vergi Kaçakçılığı*”, 278.

⁴⁰⁵ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı”, 20.; Türker, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 49.

⁴⁰⁶ Anayasa Mahkemesi, 10/02/2011, E. 2009/89, K. 2011/40, karar sayılı kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/40?EsasNo=2009%2F89&KararNo=2011%2F40>, E.T. 06/06/2024.

Bir hukuki kurumun niteliğini tespit etmek, bir bakıma o müessesenin hukuk dünyası üzerinde ortaya çıkaracağı hukuki sonuçları da tespit etmek demektir. Bu nedenle mütalaa müessesesinin hukuki niteliğinin tespiti ile hukuk dünyasında doğuracağı sonuçların tespiti mümkün olacaktır. Dolayısıyla bu başlık altında mütalaa kavramının hukuki niteliğine değinildikten sonra, aşağıdaki başlıklarda ayrıca mütalaa kavramının hukuki sonuçlarına da değinilecektir.

VUK'un 367'nci maddesinde öngörülen mütalaa kavramının hukuki niteliği için, öğretide "hileli vergi suçlarının takibinde hususi usul", "vergi kaçakçılığı suçunda kovuşturma şartı", "takip şartı", "kaçakçılık koşulların cezalandırılmasında usul", ve "mütalaa şartı" ifadeleri kullanılarak adlandırılmaktadır.⁴⁰⁷

Bu nedenle takip şartı, muhakeme şartı veya kovuşturma şartı terimlerinin ceza muhakemesi hukukuna ilişkin bilgilerinin verilmesi, mütalaanın hukuki niteliğini ortaya koymak açısından önem arz etmektedir.

Yukarıdaki başlıklarda da değinildiği üzere, bir suçun işlendiğini öğrenen Cumhuriyet savcısı, toplamış olduğu deliller üzerine yeterli şüpheye ulaşması dahilinde "dava açma mecburiyeti ilkesi" gereği olarak kamu davası açması gerekmektedir. Kural bu olmakla birlikte, kanun koyucu belirli şartların varlığı dahilinde Cumhuriyet savcısının "dava açma mecburiyeti ilkesine" istisnalar getirmiştir. Söz konusu istisnalar ise öğretide; takip şartı, muhakeme şartı veya kovuşturma şartı şeklinde anılmaktadır. İşte, kanun koyucunun getirmiş olduğu istisnalardan biri de vergi kaçakçılığı suçları içindir. VUK'un 367'nci maddesi uyarınca mütalaa müessesesi vergi kaçakçılığı suçları açısından, yalnızca elde edilen delillere dayanılarak dava açılmasının önüne geçmektedir. Bu nedenle de mütalaa müessesesi, vergi kaçakçılığı suçları için bir muhakeme şartı olarak kanunda yerini almıştır.

Öğretide muhakeme şartı olan mütalaanın ceza muhakemesi evrelerinden hangilerinin üzerinde etkili olacağına ilişkin bir tartışma mevcuttur. Bir kısım yazarlara göre, mütalaa şartı sağlanmadan Cumhuriyet savcısının soruşturma işlemlerine başlayamayacağı, bu nedenle ilgili mükellef-şüpheli hakkında delilleri elde edemeyeceği, koruma tedbirlerine

⁴⁰⁷ Yiğit, *Vergi Usul Kanununda*, 173.

başvuramayacağı savunulmaktadır.⁴⁰⁸ Diğer yazarlara göre ise, vergi kaçakçılığı suçları için aranan mütalaa şartı bir kovuşturma-dava şartı⁴⁰⁹ diğer adıyla ceza muhakemesi şartı olup bu durumda suçun işlendiğini öğrenen Cumhuriyet savcısı, ilgili mükellef-şüpheli hakkında soruşturma işlemlerine başlayacak, elde edilmesi gereken delilleri toplayacak ve gerekirse koruma tedbirlerine başvurma yetkisini kullanabilecektir.⁴¹⁰ Bahse konu yazarlara göre, mütalaa şartı kovuşturma aşamasına geçilmesi için aranan bir şarttır.⁴¹¹

Yargıtay 11. Ceza Dairesi bir kararında⁴¹², mütalaa müessesesinin bir dava (kovuşturma) şartı olduğunu vurgulamıştır.

Keza söz konusu durum Yargıtay Ceza Genel Kurulunun bir kararında⁴¹³ belirtilmiştir. Söz konusu kararda mütalaa müessesesinin, vergi kaçakçılığı suçları açısından bir dava şartı olduğu ve şartın gerçekleşmemesi halinde kovuşturma aşamasına geçilemeyeceği özellikle vurgulanmıştır.

Yukarıdaki paragraflarda anlatılanlar ışığında; soruşturma aşamasında mütalaa şartının sağlanamaması halinde Cumhuriyet savcısı tarafından ilgili dosya hakkında KYOK düzenlemesi gerekmektedir, kovuşturma aşamasında muhakeme şartı olan mütalaanın sağlanamadığı görülürse ilgili mahkeme tarafından mütalaa şartının yerine getirilmesi için öncelikle durma kararı verilir.⁴¹⁴ Ancak idare tarafından mütalaanın düzenlenmesi mümkün değilse, ilgili mahkeme muhakeme şartı eksikliği nedeni ile düşme kararı vermesi gerekmektedir. Mütalaa şartının sağlanamamasına ilişkin sonuçlar aşağıdaki başlıklarda detayları anlatılacağından, burada üzerinde kısaca durulmakla yetinilmiştir.

⁴⁰⁸ Güngör, "Vergi Kaçakçılığı", 290.; Ok ve Gündel, *Açıklamalı – İctihatlı Ceza Mahkemelerinin*, 20-21.; Yiğit, *Vergi Usul Kanununda*, 172.

⁴⁰⁹ Özcan, *Vergi Suçları*, 504.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 407.

⁴¹⁰ Mehmet Taştan, *Açıklamalı-İctihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2014), 19.; Şükrü Kızılot ve Zuhale Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011), 605.; Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı", 14.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 407.

⁴¹¹ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı", 14.

⁴¹² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 06/06/2014, E. 2012/26477, K. 2014/11196, karar sayılı kararı, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-ceza-dairesi-e-2012-26477-k-2014-11196-t-06-06-2014>, E.T. 08/06/2024.

⁴¹³ Yargıtay CGK, 08/10/2002, E. 2002/248, K. 2002/351, karar sayılı kararı, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/ceza-genel-kurulu-e-2002-11-248-k-2002-351-t-08-10-2002>, E.T. 08/06/2024.

⁴¹⁴ "Mütalaa'nın Anayasaya Aykırılığı".

2.3.3. Mütalaanın Şekli, Özellikleri ve İçeriği

Mütalaanın hazırlanabilmesi için kanundan ve yönetmelikten doğan birtakım şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

Mütalaanın en temel ve birinci şartı, yetkili makamlarca usulüne uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.⁴¹⁵ Yetkili makam VUK'un 367'nci maddesinde de belirtildiği üzere rapor değerlendirme komisyonudur. Söz konusu komisyonun oluşturulması, çalışma usul ve esasları ilgili Yönetmelik'te⁴¹⁶ düzenlenmiştir.

Mütalaanın ikinci temel şartı ise, rapor değerlendirme komisyonu tarafından ilgili yargı makamına yazılı olarak verilmesi gerektiğidir. Her ne kadar kanunda ve yönetmelikte, mütalaanın yazılı olarak verilmesi gerektiğine yönelik bir ibare bulunmasa da yerleşik içtihatlar ve öğreti tarafından mütalaanın yazılı olarak verilmesi aranan bir şarttır.⁴¹⁷ Keza öğreti ve yerleşik içtihatlar gereğince de yazılı olarak verilmeyen mütalaanın yerine, ilgili görevlinin çağırılarak sözlü olarak dinlenmesi mütalaa şartının yerine getirildiği anlamına gelmeyecektir. Yargıtay da bir kararında⁴¹⁸, ilgili kurumca mütalaanın yazılı olarak verilmesi gerektiğine, bu nedenle ilgili görevlinin duruşmada dinlenilerek mütalaaya ilişkin şartın yerine getirilmiş sayılamayacağına hükmetmiştir.

Mütalaa da aranan diğer bir şart ise, isnat edilen vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturan fiile ilişkin aydınlatıcı ve detaylı bir rapor olarak düzenlenmesi gerektiğidir. Fail hakkında düzenlenen mütalaada, fail ve fiil arasındaki ilişkiyi nedensellik bağı içerisinde açıklamalı ve somut değerlendirmeyi içerisinde barındırmalıdır.⁴¹⁹ Bu nedenle hazırlanan mütalaada; hangi fiil nedeniyle, hangi fail hakkında ve hangi yıllar içerisindeki eylemleri nedeni ile mütalaanın hazırlandığı açıkça belirtilmelidir.⁴²⁰ Bu durum

⁴¹⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 407.; Özcan, *Vergi Suçları*, 506.; Güngör, "Vergi Kaçakçılığı", 287.; Türker, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında", 72.; Kızılot ve Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*, 605.

⁴¹⁶ 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

⁴¹⁷ Türker, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında", 72.; Güngör, "Vergi Kaçakçılığı", 287.; Özcan, *Vergi Suçları*, 506.

⁴¹⁸ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 18/01/1990, E. 1989/3649, K. 1990/206, karar sayılı kararı, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/9-ceza-dairesi-e-1989-3649-k-1990-260-t-18-01-1990>, E.T. 12/06/2024.

⁴¹⁹ Güngör, "Vergi Kaçakçılığı", 287.; Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı", 39.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 408.

⁴²⁰ Güngör, "Vergi Kaçakçılığı", 287.; Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı", 39.; Ağar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında*, 342.

yönetmelikte 13/2'nci fıkrasında açıkça belirtilmiştir. Fıkra, “*Verilecek mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilir.*” Şeklinde düzenlenmiştir.

Yönetmelikteki hüküm ve öğretideki baskın görüş, mütalaanın fail ve fiil hakkında verilmesi gerektiği yönünde iken, Özcan⁴²¹ mütalaanın yalnızca fiil hakkında verilmesi gerektiği görüşündedir. Yazara göre fail olarak yargılanacak kişilerin tespitinin soruşturmaya egemen olan Cumhuriyet savcısının yetkisinde olduğu, bu nedenle mütalaa ile soruşturma evresinin fail açısından sınırlandırılmasının mümkün olmadığı savunulmaktadır.

Yargıtay’a göre de mütalaada fiil ve failin nedensellik bağı içerisinde gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle iki veya daha çok sanık bulunduğu takdirde sanıklar için ayrı mütalaanın bulunması asıl koşuldur. Her bir sanık için ayrı ayrı mütalaanın bulunmaması ise Yargıtay tarafından bozma sebebi olarak dikkate alınmaktadır. Yargıtay konuya ilişkin olarak bir kararında⁴²², yargılama konu mütalaanın sanık M. A. hakkında olduğuna, diğer sanık A.A. hakkında yalnızca vergi suçu raporu düzenlendiğine, bu nedenle de sanık A.A. hakkında dava şartı olan mütalaanın bulunmamasına rağmen yargılamaya devam edilmesini hukuka aykırı bulmuştur.

Her ne kadar sanık sayısınca mütalaa düzenlenmesi gerektiği kural olsa da 7394 sayılı Kanunla VUK’un 367’nci maddesine 5’inci fıkra ile istisna eklenmiştir. Bu eklemeyle birlikte her fail için ayrı ayrı mütalaa şartının aranması ilkesine bir istisna getirilmiştir. Fıkraya göre, başka bir şahsın fiili icra ettiği veya suçta iştirakçinin bulunduğu ortaya çıkarsa, bahse konu failler için mütalaa zorunluluğunun aranmayacağı düzenlenmiştir. Maddenin getiriliş gerekçesi⁴²³ incelendiğinde ise, mütalaaya konu eylemin başka bir kişi tarafından işlendiği veya başka bir kişi ile birlikte işlendiğinin tespit edilmesi halinde ayrıca mütalaa aranmayacağına ilişkin ifadeler kullanılmış, ancak maddenin neden düzenlendiğine ilişkin herhangi bir bilgiye yer verilmemiştir. Öğretideki görüşe göre, sonradan ortaya çıkan asıl fail veya iştirakçi hakkında vergi suçu raporu ve mütalaa düzenlenmemesi ile yargılamada hızlilik ve etkinlik sağlanarak dava zamanaşımı süresi

⁴²¹ Özcan, *Vergi Suçları*, 532.

⁴²² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 16/09/2014, E. 2012/28642, K. 2014/14975, karar sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 13/06/2024.

⁴²³ <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c1-fc9e-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=7394#step-2>, E.T. 17/06/2024.

içerisinde yargılamanın bitirilmesinin hedeflendiği gerekçesiyle madde düzenlenmiştir.⁴²⁴

Mütalaa şartının aranmadığı ilk durum, fail hakkında düzenlenmiş bir mütalaadan sonra, hakkında mütalaa düzenlenmiş kişi dışında başka birinin suçu işlediğinin ortaya çıkmasıdır. Bu halde, hakkında mütalaa düzenlenmiş kişi açısından soruşturma evresinde KYOK, kovuşturma evresinde CMK'nın 223'üncü maddesi gereğince beraat kararı verilmesi gerekmektedir.

Mütalaa şartının aranmadığı diğer durum, hakkında mütalaa düzenlenmiş fail, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiili icra ederken başka bir kişinin bu suça iştirak ettiğinin ortaya çıkmasıdır. Bu durumda, fail vergi kaçakçılığı suçunu işlerken başka bir kişi faile iştirak etmektedir. Ancak mütalaa düzenlenirken yalnızca asli fail dikkate alınarak hazırlanmaktadır. İştirak hali ise, soruşturma ve kovuşturma makamlarınca mütalaa düzenlendikten sonra öğrenilmektedir.

Her iki şartın temelinde de öncesinde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin icra edilmiş bir fiil bulunmalı ve bu fiil ile bir fail ilişkilendirilerek mütalaanın hazırlanması gerekmektedir.⁴²⁵ Mütalaanın hazırlanmasından sonra, mütalaada gösterilen failden farklı bir kişinin vergi kaçakçılığı suçuna konu fiili icra ettiği veya iştirakçinin mütalaada gösterilen faille birlikte vergi kaçakçılığı suçuna iştirak ettiği ortaya çıkmalıdır.⁴²⁶

Kanaatimizce getirilen bu düzenleme, mütalaa kavramının getiriliş amaç ve gerekçesine aykırı düşmektedir. Yukarıdaki başlıklarda da ele alındığı üzere, mütalaanın temelinde vatandaşların mali emniyetlerinin korunması düşüncesi yer almaktadır. Ancak getirilen bu düzenleme, kişilerin mütalaa şartı aranmadan vergi kaçakçılığı suçunda şüpheli veya sanık konumunda bulunabilme ihtimalini ortaya çıkarmakta ve mali emniyetlerinin korunması düşüncesine zarar vermektedir.

⁴²⁴ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 378.; Ümit, *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme*, 171.

⁴²⁵ Türker, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında", 75.; Türker, "Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarında", 345.

⁴²⁶ Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 378.; Ümit, *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme*, 170.;

Bu durum, iştirak ile işlenen vergi kaçakçılığı suçunun soruşturulması veya kovuşturulması anında asli fail açısından mütalaa'nın sağlanmış olması ve bu mütalaa'ya binaen haklarında yeni bir mütalaa düzenlenmeden suç soruşturmasına veya kovuşturmasına yeni şüphelilerin veya sanıkların dâhil edilmesi, başta Anayasa'da bulunan eşitlik ilkesi, adil yargılanma hakkı ve cezaların şahsiliği ilkesini ihlal edici neticeler doğuracak niteliktedir.⁴²⁷

2.3.4. Mütalaa Düzenlemeye Yetkili Makam

Vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen mütalaa müessesesini düzenleme yetkisi rapor değerlendirme komisyonuna aittir. Söz konusu yetki 6009 sayılı Kanun'un⁴²⁸ 13'üncü maddesi ile eklenmiş olup 01/01/2011 tarihi itibarıyla, raporlara binaen mütalaa hazırlama yetkisi rapor değerlendirme komisyonuna verilmiştir.

Rapor değerlendirme komisyonlarının çalışmasına ilişkin usul ve esaslar, VUK'un 140'ıncı maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye binaen Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te rapor değerlendirme komisyonlarının iç yapısı ve işlevleri ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Bahse konu Yönetmeliğin 3'üncü maddesinde, rapor değerlendirme komisyonu ile alakalı olan müesseselerin tanımına yer verilmiştir.

Yönetmeliğin 4'üncü ve 5'inci maddesinde ise, vergi müfettişlerince ve vergi incelemesini yürütmeye yetkili diğer memurlarca tanzim edilecek raporlar için rapor değerlendirme komisyonunun oluşturulmasına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Vergi müfettişlerince verilen raporlara binaen mütalaa hazırlanması yönetmeliğin 4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, vergi müfettişlerinin görev yaptıkları grup başkanlıklarında kurulacak rapor değerlendirme komisyonları, başkanlıkça ilgili grup başkanlığına dâhil olan meslekte on yılını tamamlamış vergi

⁴²⁷ Türker, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında", 76.

⁴²⁸ 01/08/2010 tarihli 27659 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6009 sayılı Kanun.

müfettişleri arasından seçilecek ve seçilen üyeler asgari üç asil ve yeterli sayıda yedek mensuptan oluşacaktır.

Rapor değerlendirme komisyonlarının sayısı ise ihtiyaca göre oluşturulacak olup görev alacak vergi müfettişi sayısı başkanlık tarafından belirlenecektir.

Rapor değerlendirme komisyonunda görevlendirilmek üzere alakalı grup başkanlığında on yılını bitirmiş yeteri kadar vergi müfettişi bulunamazsa, başkanlıkça diğer grup başkanlıklarından yeteri kadar vergi müfettişi görevlendirilebileceği gibi, mütalaaya temel olacak raporların diğer grup başkanlıkları nezdinde kurulan rapor değerlendirme komisyonlarının incelemesini isteyebilecektir.

Vergi inceleme raporlarını hazırlayan vergi müfettişleri, kendi hazırlamış oldukları raporların değerlendirildiği komisyon toplantısına katılamazlar.

Yönetmeliğin 6'ncı maddesinde ise, vergi müfettişlerince hazırlanan raporlar hakkında, vergi müfettişleri ile rapor değerlendirme komisyonu görüş birliğine varamadığı durumlarda uyuşmazlığın çözüm mercii belirlenmiştir. Uyuşmazlığa konu raporlar, merkezi rapor değerlendirme komisyonunca değerlendirilmektedir. Rapor değerlendirme komisyonu, vergi denetim kurulu başkanlığı bünyesinde başkan tarafından belirlenen, bir başkan yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan toplam beş üyeden meydana gelir. Raporu hazırlayan vergi müfettişi ile arasında uyuşmazlık bulunan rapor değerlendirme komisyonu üyeleri, uyuşmazlığı gidermek maksadıyla düzenlenen toplantıya üye olarak katılamazlar.

Vergi incelemesi yürütmeye yetkili olan vergi müfettişi dışındaki diğer memurlarca tanzim edilen raporlar için rapor değerlendirme komisyonu, yönetmeliğin 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede vergi dairesi başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerler şeklinde ikili tasnife yer verilmiştir. Vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde, vergi dairesi başkanı ve/veya vergi dairesi başkanı tarafından belirlenecek grup müdürünün başkanlığında, müdürler ve/veya vergi dairesi müdürleri arasından vergi dairesi başkanı tarafından seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşacağı belirtilmiştir. Oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonunun sayısı ise vergi dairesi başkanı tarafından belirlenmektedir. Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise,

defterdarın başkanlığında, defterdarın belirleyeceği vergi dairesi müdürlerinden seçilen en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi inceleme raporlarını hazırlayan, vergi incelemesine yetkili diğer memurlar kendi hazırladıkları raporların değerlendirilmesine ilişkin toplantıya katılamazlar.

Yönetmeliğin 7'nci maddesine göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlarca düzenlenen raporlara ilişkin olarak, incelemeyi yapan yetkili memurlar ve ilgili rapor değerlendirme komisyonları arasında uyuşmazlık çıkarsa, uyuşmazlığa konu raporların üst değerlendirme mercii, vergi dairesi başkanlığı üst rapor değerlendirme komisyonudur. Söz konusu komisyon, vergi dairesi başkanının başkanlığında, grup müdürleri, müdürler ve/veya vergi dairesi müdürleri arasından vergi dairesi başkanınca seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşacağı yönetmelikte hüküm altına alınmıştır. Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise, düzenlenen raporların üst değerlendirme mercii gelir idaresi başkanlığı tarafından belirlenen vergi dairesi başkanlığı üst rapor değerlendirme komisyonu olarak yönetmelikte belirtilmiştir.

Uyuşmazlığa konu raporların değerlendirildiği toplantılara, incelemeyi yürüten yetkili memur ile arasında uyuşmazlık çıkan rapor değerlendirme komisyonu mensuplarının, üye olarak katılamayacakları hükme bağlanmıştır.

Yönetmeliğin 8'inci maddesinde ise, rapor değerlendirme komisyonlarının görevlerine değinilmiştir. Maddeye göre, vergi incelemesi yürütmeye yetkili olanlarca tanzim edilen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendireceği ve vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak düzenlenen vergi raporuna binaen mütalaa vereceği hüküm altına alınmıştır.

Yönetmeliğin 15'inci maddesinde, vergi incelemesi yürütmeye yetkili olanlarca tanzim edilen vergi inceleme raporları, ilgili birimler aracılığıyla rapor değerlendirme komisyonuna iletilecektir. Rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilen raporlar mevzuata uygun olması durumunda, karar tutanağı ile ilgili birime gönderilir. İlgili birim de raporları ilgili vergi idaresine gönderir.

Yönetmeliğin 16'ncı maddesinde, vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından yürütülen inceleme sonucunda mevzuata uygun bulunmazsa, ilgili birim vasıtasıyla vergi inceleme elemanına iletilir. Bu durumda inceleme elemanı değerlendirme sonucunun doğru olduğunu düşünürse, vergi inceleme raporunu değerlendirme çerçevesinde tekrardan hazırlayacak ve ilgili birim aracılığı ile komisyona gönderecektir. Rapor değerlendirme komisyonu düzenlenen vergi inceleme raporunu yeterli görürse 15'inci maddenin birinci fıkrası uyarınca işlem yapacaktır. İnceleme elemanı değerlendirme sonucunun hatalı olduğunu düşünüyorsa, komisyona gerekçesiyle yazılı olarak kararını bildirir. Komisyon, inceleme elemanının gerekçelerini kabul ederse yine 15'inci maddenin birinci fıkrası uyarınca işlem yapacaktır. Şayet komisyon gerekçeleri kabul etmezse, ilgili birim aracılığıyla uyuşmazlığa konu raporları, ilgisine göre merkezi rapor değerlendirme komisyonuna veya vergi dairesi başkanlığı üst rapor değerlendirme komisyonuna göndermekle yükümlüdür. Bahse konu komisyonlar tarafından vergi inceleme raporları tekrardan değerlendirilir ve değerlendirme sonucunda verilen karar ilgili inceleme elemanına tevdi edilir. İlgili inceleme elemanları değerlendirmeye uygun olarak vergi inceleme raporlarını düzenlemek zorundadırlar, bahse konu komisyonların değerlendirmelerine itiraz edilemez.⁴²⁹ Düzeltilen raporlar ilgili komisyon tarafından uygun bulunması halinde karar tutanağı ile, ilgili birime işleme koyulmak üzere gönderilir.

Yönetmeliğin 18'inci maddesinde ise, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirilecek raporlara ilişkin bir düzenleme mevcuttur. Vergi müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemesi sonucunda, tek bir vergi türü ve dönemi için düzenlenen vergi inceleme raporunda tarhi öngörülen verginin 10 milyon TL'yi aşması halinde, söz konusu rapor doğrudan merkezi rapor değerlendirme komisyonunca değerlendirilecektir. 10 milyon TL'lik tutar ise, her sene yeniden değerlendirme oranınca artırılacaktır.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere hem vergi incelemesinin yapılması hem de söz konusu vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporlara binaen mütalaanın düzenlenmesi idarenin görevindedir. Bu durum öğretide, mütalaa şartının getiriliş amacında yer alan mali güvence ilkesine ters düştüğü, vergi incelemesini idarenin

⁴²⁹ Türker, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında", 70.

yapması ile vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporlara ilişkin mütalaanın da idare tarafından düzenlenmesinin mükelleflerin mali emniyetlerine zarar verdiği konusunda eleştirilmektedir. Candan’a göre bu durum, mütalaanın getiriliş amacının ortaya konması için, vergi idaresi ve yürütme organından tamamen bağımsız bir kuruluş ile mütalaa düzenlenmeli, rapor değerlendirme komisyonu mensuplarının yüksek hakim ve hakim statüsünde bulunan Danıştay’ın idari işleri ile görevli Birinci Dairesi ile İdari İşler Kurulu ve idari görevleri de olan bölge idare mahkemelerinden seçilmesi gerekmektedir.⁴³⁰

Belediye Gelirleri Kanunu⁴³¹ kapsamında kalan vergiler açısından, VUK 359’uncu maddesi kapsamında bir suç işlendiğinde mütalaa vermeye yetkili makamın kimin olacağına ilişkin bir tartışma mevcuttur. Öğretideki bir görüşe göre, Belediye Gelirleri Kanunu, VUK’a göre daha özel bir kanun niteliğinde bulunduğundan, yetkili bir inceleme elemanı tarafından gerçekleştirilmiş hukuka ve kanuna uygun inceleme sonucunda, mütalaa düzenleme yetkisi belediye başkanlığına aittir.⁴³² Aksi yöndeki görüşe göre, Belediye Gelirleri Kanunu özel kanun niteliğinde olsa da belediye başkanına tanınan yetkiler arasında vergi inceleme hususunun olmaması ve mütalaanın da vergi inceleme hususu ile sıkı sıkıya bağlı olması nedeni ile belediye başkanlığının VUK 367’nci maddesi çerçevesinde mütalaa verme yetkisi bulunmamaktadır.⁴³³

2.3.5. Mütalaa Şartının Sağlanmamasının Sonuçları

Mütalaa şartı, kanunda vergi kaçakçılığı suçları açısından aranan bir muhakeme şartı olarak düzenlenmiştir. Yargılamanın her safhasında dikkate alınması gereken ve re’sen araştırılması gereken bir muhakeme şartıdır. Bu nedenle farklı yargılama aşamalarında mütalaanın eksikliğine ilişkin sonuç farklı şekillerde ortaya çıkacağından yargılamanın her aşamasındaki eksiklik ayrı başlıklar halinde ele alınıp anlatılacaktır.

2.3.5.1. Soruşturma Evresinde Mütalaa Şartının Eksikliği

⁴³⁰ Turgut Candan, “Rapor Değerlendirme Komisyonunun Mütalaasının Vergisel Kaçakçılık Suçlarının Takibi Bakımından Niteliği ve Fransa Örneği”, (E.T. 17/06/2024), <https://turgutcandan.com/2014/05/18/rapor-degerlendirme-komisyonunun-mutalaasinin-vergisel-kacakcilik-suclarinin-takibi-bakimindan-niteliği-ve-fransa-ornegi-2/>.

⁴³¹ 29/05/1981 tarihli ve 17354 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu.

⁴³² Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı”, 23.; Yiğit, *Vergi Usul Kanununda*, 174.

⁴³³ Uğur, “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı”, 38.; Güngör, “Vergi Kaçakçılığı”, 287.

Mütalaa şartının gerçekleşmediği bir soruşturma dosyasında, mütalaa şartının sağlanma imkanının bulunduğu dosya ile mütalaa şartının sağlanma imkanının bulunmadığı dosyalar hakkında farklı işlemler yapılmaktadır. Mütalaa şartının sağlanma imkanının bulunmasına, mükellef hakkında usulüne uygun olarak yürütülen bir vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporların bulunması ve bu raporlara dayanılarak mütalaanın hazırlanması örnek olarak verilebilir. Mütalaa şartının sağlanma imkanının bulunmamasına, özellikle mükellefe ait bilgi ve belgelere ulaşılamaması veya vergi incelemesi süresinin dolması gibi durumlar nedeni ile ilgili hakkında mütalaanın düzenlenememesi örnek olarak verilebilir.

Mütalaa şartının sağlanmasının mümkün olmadığı dosyalar üzerinde, Cumhuriyet savcısının VUK 367/3'üncü maddesi gereği kamu davasını açma yetkisi bulunmamaktadır. Bu gibi durumlarda Cumhuriyet savcısı, CMK 172'nci maddesi gereğince kamu davası açma yetkisi bulunmadığından soruşturma dosyasını sonlandırmak için KYOK düzenlemesi gerekmektedir.⁴³⁴ Söz konusu KYOK ile vergi kaçakçılığına ilişkin yürütülen soruşturma sona erecektir. Yargıtay da bir kararında⁴³⁵, soruşturma aşamasında dava şartı olan mütalaanın eksikliği halinde, Cumhuriyet savcısının ilgili vergi dairesinden mütalaanın hangi suç açısından verildiğini sorması gerektiğini, mütalaa verilmeyecek ise KYOK düzenlemesi gerektiğini belirtmiştir.

Mütalaa şartının sağlanma imkanının bulunduğu dosyalarda, Cumhuriyet savcısının nasıl bir usul izleyeceğine ilişkin CMK'da net bir hüküm bulunmamaktadır. Bu aşamada Cumhuriyet savcısı mütalaanın düzenlenmesi amacıyla ilgili makamları haberdar ederek şartın sağlanmasını beklemesi gerekmektedir.⁴³⁶ VUK 367/3'üncü maddesi gereğince şart sağlanana kadar iddianamenin düzenlenmemesi gerekmektedir. Şartın sağlanamayacağına kanaat getirilirse KYOK düzenlenerek soruşturma sona erdirilmelidir.

⁴³⁴ Özcan, *Vergi Suçları*, 533.; Uğur, "Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı", 39.; Kızılot ve Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*, 604.; Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, 20.

⁴³⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 03/12/2019, E. 2019/1532, K. 2019/8642, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2019-1532.htm&kw=`m%C3%Bctalaa`+`kovu%C5%9Fturmaya+yer+olmad%C4%B1%C4%9F%C4%B1+karar%C4%B1`&cr=yargitay#fm>, E.T. 18/06/2024.

⁴³⁶ Özcan, *Vergi Suçları*, 533.

2.3.5.2. Ara Muhakemede Mütalaa Şartının Eksikliği

Ara muhakeme evresi, ceza muhakemesi kanununda tanımlanmamış olmakla birlikte, öğretide iddianamenin Cumhuriyet savcısı tarafından düzenlendikten sonra ilgili mahkemeye sunulmasından mahkemenin söz konusu iddianameyi kabulüne kadar geçen evreyi tanımlamak için kullanılmaktadır.⁴³⁷

2019 yılında 7188 sayılı Kanun⁴³⁸ ile CMK'nın iddianamenin iadesi sebeplerini düzenleyen 174'üncü maddesinde (d) bendi eklenmiştir. Söz konusu bende göre, soruşturulması veya kovuşturulması izne veya talebe bağlı olan suçlarda, şartlar meydana gelmeden düzenlenen iddianamenin iadesine karar verileceği belirtilmiştir. Madde metni detaylı incelendiğinde, vergi kaçakçılığı suçları için muhakeme şartı oluşturan mütalaa hususuna değinilmemiştir. Ancak bahse konu değişiklik kanununun gerekçesi incelendiğinde ise aşağıdaki paragrafta yer alan ifadeler kullanılarak mütalaanın da soruşturma evresinde sağlanmamış olması yargılamayı uzatan sebepler arasında sayılmış, bu nedenle de mütalaa şartının eksik olması iddianamenin iadesi sebebi olarak kanunun gerekçesinde kabul edilmiştir.

Sadece delil toplanmış olması yeterli olmayıp, bunun öncesinde o soruşturma veya kovuşturmaya devam edilebilmesi için gerekli kovuşturma şartlarının da gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar sağlanmadan dava açılmış olması yargılamayı uzatan nedenlerden birisidir. Bir kamu görevlisi hakkında izin almaksızın soruşturma yapılması veya vergi suçlarında yetkili organın mütalaası alınmadan dava açılması bu tür nedenlerin başında gelmektedir. Yapılan düzenlemeyle, soruşturma veya kovuşturma yapılması izne veya talebe bağlı olan suçlarda izin alınmaksızın veya talep almaksızın iddianame düzenlenmesi hali, iddianamenin iadesi nedeni olarak kabul edilmektedir.

İlgili kanun metninde mütalaaya ilişkin herhangi bir düzenleme yer almazken, kanun değişikliğinin gerekçesinde mütalaanın iade sebebi olarak gösterilmiş olması çelişkilere neden olmuştur. Bahse konu çelişki nedeniyle öğretide, mütalaa şartının sağlanamaması sonucunda iddianamenin iadesinin mümkün olup olmadığına ilişkin bir tartışma bulunmaktadır.

⁴³⁷ Gümüştay, *Ceza Muhakemesi Hukukunda*, 110.; Elmas, “Yargıtay Kararları Işığında”, 209.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 40.

⁴³⁸ 24/10/2019 tarihli ve 30928 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7188 sayılı kanun.

Özcan ve Aslanpınar’a göre, mütalaa tanzim edilmeden iddianamenin düzenlenmesi neticesinde suçun sübutunu etkileyecek bir raporun iddianamenin içerisinde bulunmaması CMK’nın 174/1-b hükmüne aykırılık oluşturacağı gerekçesiyle mütalaa alınmadan düzenlenen iddianamenin iadesine karar verilmelidir.⁴³⁹ Keza Şenyüz’e göre de mütalaa alınmadan düzenlenen iddianamelerin iade edilmesi gerekmektedir.⁴⁴⁰

Yargıtay da vermiş olduğu bir kararda⁴⁴¹, mütalaa bulunmadan düzenlenen iddianamenin CMK’nın 174/1-d hükmüne aykırılık oluşturacağını ifade etmiştir.

2.3.5.3. Kovuşturma Evresinde Mütalaa Şartının Eksikliği

Mütalaa şartı sağlanmadan düzenlenen iddianame, ilgili mahkeme tarafından gözden geçirilerek kabul edilmiş, daha sonradan mütalaa şartının eksikliği ilk derece mahkemesi tarafından fark edildiğinde mevcut konu başlığına ilişkin durum ortaya çıkacaktır. Öğretide yine, soruşturma evresinde olduğu gibi mütalaa şartının sağlanmasının imkân dahilinde bulunup bulunmamasına göre ayırım yapılarak değerlendirilmesi yoluna gidilmektedir.

Mütalaa şartının kovuşturma aşamasında sağlanabilmesinin mümkün olup olmadığı mahkemece tespit edilmesi amacıyla öncelikle yargılamanın CMK’nın 223/8 hükmü uyarınca durmasına karar verilmesi gerekmektedir.⁴⁴² Söz konusu durma kararları, davayı sonuçlandıran bir hüküm niteliği taşımadığından temyiz yolu açık değildir.⁴⁴³ Ancak durma kararına karşı itiraz yoluna başvurulabilir. Koşulun sağlanıp sağlanmayacağını öğrenmek amacıyla ilgili kurumlara müzekkere yazılacak ve müzekkere sonucuna göre yargılamanın devamına veya düşmesine karar verilecektir.⁴⁴⁴

⁴³⁹ Özcan, *Vergi Suçları*, 533.; Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 200.

⁴⁴⁰ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı”, 25.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 410.

⁴⁴¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21/09/2020, E. 2020/1273, K. 2020/4679, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2020-1273.htm&kw='m%C3%BCtalaa+bulunmad%C4%B1%C4%9F%C4%B1'+iddianamenin+iadesi'&cr=yargitay#fm>, E.T. 18/06/2024.

⁴⁴² Şenyüz, *Vergi Ceza*, 411.; Özcan, *Vergi Suçları*, 534-535.; Uğur, “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı”, 39.; Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 200.; Ok ve Gündel, *Açıklamalı – İctihatlı Ceza Mahkemelerinin*, 20-21; Kızılot ve Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*, 604.; Taştan, *Açıklamalı-İctihatlı Vergi*, 19.; Yiğit, *Vergi Usul Kanununda*, 175.

⁴⁴³ Yiğit, *Vergi Usul Kanununda*, 175.; Uğur, “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı”, 39.

⁴⁴⁴ Yiğit, *Vergi Usul Kanununda*, 175.; Taştan, *Açıklamalı-İctihatlı Vergi*, 19.

Yargıtay’ın da yerleşik içtihatlarında durma kararı üzerinde durulmaktadır. Bir kararda⁴⁴⁵, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşılırsa, gerçekleşmesini beklemek üzere mahkemece durma kararı verilmesi gerektiğine hükmedilmiştir.

Mütalaa şartının kovuşturma evresinde sağlanamayacağının ortaya çıkması halinde, mahkemece derhal beraat kararı verilebilecek bir durum ortada yoksa, sanık için CMK’nın 223/8 hükmü uyarınca düşme kararı verilmesi gerekmektedir.⁴⁴⁶ Yargıtay’ın da yerleşik içtihatlarında bu husus özellikle vurgulanmaktadır. Yargıtay bir kararında⁴⁴⁷, kovuşturma evresinde sağlanamayan mütalaa nedeni ile, dava hakkında mahkemece düşme kararı verilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Yine Yargıtay başka bir kararında⁴⁴⁸, mütalaa şartının sağlanamaması nedeni ile düşme kararı verilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Her ne kadar durma ve düşme kararı üzerine açıklamalar yapılmış olsa da CMK’nın 223/9 maddesi gereğince, derhal beraat kararı verilebilecek sanık hakkında durma ya da düşme kararı verilemez.⁴⁴⁹

Son olarak ilk derece mahkemesince, mütalaa şartının sağlanması maksadı ile durma kararı verilmesi halinde, TCK 67/1 kapsamında zamanaşımını durduran nedenler arasında mütalaa hususu açıkça sayılmadığından, zamanaşımı fail lehine olarak işlemeye devam

⁴⁴⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 15/04/2024, E. 2023/3798, K. 2024/4923, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2023-3798.htm&kw='m%C3%BCtalaa'+`durma+karar%C4%B1`&cr=yargitay#fm>, E.T. 18/06/2024.

⁴⁴⁶ Şenyüz, *Vergi Ceza*, 411.; Özcan, *Vergi Suçları*, 535.; Uğur, “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı”, 39.; Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 200.; Ok ve Gündel, *Açıklamalı – İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin*, 20-21; Kızılot ve Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Nylon Fatura*, 604.; Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, 20.; Yiğit, *Vergi Usul Kanununda*, 175.

⁴⁴⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 03/04/2024, E. 2023/2184, K. 2024/4794, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2023-259.htm&kw='m%C3%BCtalaa'+`d%C3%BC%C5%9Fme+karar%C4%B1`&cr=yargitay#fm>, E.T. 18/06/2024.

⁴⁴⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 27/02/2024, E. 2023/259, K. 2024/2362, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2023-2184.htm&kw='m%C3%BCtalaa'+`d%C3%BC%C5%9Fme+karar%C4%B1`&cr=yargitay#fm>, E.T. 18/06/2024.

⁴⁴⁹ Özcan, *Vergi Suçları*, 536-537.; Uğur, “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı”, 39.; Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde*, 200.

edecektir.⁴⁵⁰ Yargıtay da bir kararında⁴⁵¹, mütalaa şartının sağlanması için ilk derece mahkemesince verilen durma kararının TCK'nın 67'nci maddesinde sayılan zamanaşımını durduran sebeplerden biri olmaması nedeniyle, zamanaşımı sürelerinin fail lehine işlemeye devam edeceğini vurgulamıştır.

2.3.5.4. Kanun Yolunda Mütalaa Şartının Eksikliği

Muhakeme şartı olan mütalaanın eksikliğinin istinaf mahkemesince tespiti halinde CMK'nın 280/1'inci hükmünün (f) bendi uyarınca işlem yapılması gerekmektedir.⁴⁵² Söz konusu maddeye göre, soruşturma veya kovuşturma şartının sağlanmadığı tespit edilirse, istinaf mahkemesi dosyanın yeniden incelenmek ve hükmolunmak üzere hükmü bozulan ilk derece mahkemesine veya kendi yargı çevresinde uygun göreceği diğer bir ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar verecektir. Maddenin lafzından da anlaşılacağı üzere, istinaf mahkemesi herhangi bir şekilde duruşma açıp yargılama yapmayacak, ilk derece mahkemesinin kararını bozup tekrardan görülmesi maksadıyla ilgili mahkemeye gönderecektir.

Adana Bölge Adliye Mahkemesi de bir kararında⁴⁵³, mütalaa şartının dosya içerisinde bulunmamasından bahisle ilgili kurumdan celbinin sağlanması maksadı ile, hükmün bozulmasına ve ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir.

Mütalaanın eksikliği temyiz incelemesi sırasında fark edilirse, mütalaa şartının sağlanma ihtimalinin bulunup bulunmamasına göre farklı işlemler yapılmaktadır. Mütalaa şartının sağlanma imkânı bulunmazsa, düşme sebeplerinden birinin bulunması nedeni ile Yargıtay doğrudan düşme kararı verebilecektir.⁴⁵⁴ Ancak, mütalaa şartının sağlanma ihtimali varsa, bu durumda Yargıtayca durma kararı verilemeyeceğinden, ilgili karar bozulup eksikliğin

⁴⁵⁰ Uğur, “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı”, 39.

⁴⁵¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 10/12/2018, E. 2018/5332, K. 2018/10059, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2018-5332.htm&kw='m%C3%BCTalaa'+`durma'+`zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1n%C4%B1+dururan+sebepler`&cr=yargitay#fm>, E.T. 19/06/2024.

⁴⁵² Türker, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında”, 66.

⁴⁵³ Adana Bölge Adliye Mahkemesi 17. Ceza Dairesi, 11/01/2023, E. 2022/1083, K. 2023/81, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=is-adanabam-17cd-2022-1083.htm&kw='m%C3%BCTalaa'+`VUK`&cr=istinaf#fm>, E.T. 19/06/2024.

⁴⁵⁴ Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 1020.

ilk derece mahkemesince giderilmesi maksadı ile, karar ilk derece mahkemesine gönderilecektir.

Yargıtay da bir kararında⁴⁵⁵, temyiz aşamasında fark edilen mütalaa eksikliğinin ilk derece mahkemesince giderilmesi maksadı ile bahse konu kararı bozarak ilgili ilk derece mahkemesine göndermiştir.

2.3.6. Mütalaa Şartının Anayasaya Aykırılık Sorunu

Mütalaanın muhakeme şartı olarak kabul edilmesi nedeniyle, yerel mahkemelerce Anayasaya aykırılık oluşturduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne somut norm denetimi itirazında bulunulmuş, söz konusu başvurulara ilişkin Anayasa Mahkemesince 1992 ve 2011 yılı olmak üzere iki adet karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen ilk karar⁴⁵⁶, Nevşehir Asliye Ceza Mahkemesinin 27/02/1992 tarihli başvurusuna ilişkindir. Söz konusu başvuruda yerel mahkeme, mütalaa muhakeme şartının Anayasanın 10'uncu, 11'inci ve 138'inci hükümlerine uygun olmadığı, bu nedenle iptaline karar verilmesi amacıyla somut norm denetimi yoluna gitmiştir.

Anayasa Mahkemesi ise, 1982 Anayasasının o dönem yürürlükte bulunan Geçici 15'inci maddesini gerekçe göstererek mütalaa muhakeme şartının iptali istemini, 17/03/1992 tarihinde esasa geçmeden ilk inceleme aşamasında usulden reddetmiştir.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen ikinci karar⁴⁵⁷ ise, İstanbul 11. Asliye Ceza Mahkemesi'nin başvurusuna ilişkindir. Söz konusu başvurunun gerekçesinde yerel mahkeme; mütalaanın yargılama şartı olması ve bunun idareye verilen bir yargılama şartı yetkisi olması, idarenin (yürütme organının) bahse konu yetkiyi siyasal saiklerle kullanma olasılığı karşısında kanun maddesindeki hükmün Anayasanın 2'nci maddesine aykırılık oluşturduğunu; kanun maddesinde bazı görevlilerin raporlarını defterdarlığın onayına

⁴⁵⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 01/11/2023, E. 2021/29244, K. 2023/7893, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2021-29244.htm&kw='m%C3%BCtalaa'+`durma'+`bozulmas%C4%B1na`&cr=yargitay#fm>, E.T. 19/06/2024.

⁴⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, 17/03/1992, E. 1992/21, K. 1992/19, karar sayılı kararı <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>, E.T. 21/06/2024.

⁴⁵⁷ AYM, K. 2011/40.

sunmasına ve fakat bazılarının ise doğrudan Cumhuriyet savcılarına suç duyurusunda bulunulabilmesine izin verilmesi aynı bilgi ve eğitime sahip kişiler arasında ayırım yapmak anlamına geleceği gibi bazı yükümlülere matrah artırımı gibi uygulama yapıp ya da yapmadan vergi suçu raporu düzenlememek, bazı yükümlülere de hukuki mahiyette bir mütalaa ya da görüş niteliğinde vergi kaçakçılığı suçu raporu tanzim edip Cumhuriyet savcılıklarına bildirmek Anayasanın 10'uncu maddesine aykırılık teşkil ettiğini; olaya uygulanması lüzum görülen kanun hükmünün Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkesini içeren 11'inci maddesine de aykırılık teşkil ettiğini; yargı organının görevinin başladığı anda yürütme organına (idareye) kanunda belirtilen biçimde mütalaa düzenleme yetkisi verilmesi Anayasasının 138'inci maddesinde düzenlenen yargı bağımsızlığına, yargının hiçbir makamdan emir, talimat ve tavsiye almayacağı ve yargı erkine telkinde bulunulmayacağı temel ilkesine de aykırılık teşkil ettiğini belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi ise, itiraza konu kuralların Anayasanın 2'nci ve 11'inci maddeleriyle ilgisi görülmediğinden bu maddeler açısından inceleme gerçekleştirmemiştir. Anayasanın 10'uncu hükmünde düzenlenen eşitlik ilkesi yönünden yaptığı incelemede, farklı statüde çalışan kamu görevlileri için suçun Cumhuriyet savcılıklarına bildirimini için farklı bir usulün öngörülmesi eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmadığına karar vermiştir. Anayasanın 138'inci maddesinde düzenlenen yargı bağımsızlığı ilkesi açısından yaptığı incelemede ise; vergi kaçakçılığı suçunun uzmanlık gerektiren bir suç olduğuna, açıklanan nedenlerle konuda uzmanlık ve yetkinlik sahibi kişilerin mütalaa verdiği takdirde, mevzuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarına kanuna ve hukuka uygun şekilde karar vermelerinde yardımcı olacak bir kurum olduğuna, aynı zamanda özel ve teknik bilgiler içeren mütalaa müessesesinin kovuşturma evresinde takdiri delil mahiyetinde olduğuna, bu nedenle mütalaa şartının hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma şeklinde değerlendirilemeyeceğine hükmetmiştir.

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi, mütalaa müessesesinin anayasaya aykırılığı iddiasıyla önüne getirilen itirazlarda, belirli gerekçeleri öne sürerek mütalaa kavramının anayasaya aykırılık oluşturmadığına hükmetmiştir. Anayasa Mahkemesi ifadesine göre vergi kaçakçılığı suçları açısından uzmanlığı ve yetkinliği bulunmayan suç soruşturması ve kovuşturması yapacak Cumhuriyet savcılarına ve hakimlere, yol gösterici ve yardımcı bir araç olarak mütalaanın değerlendirilmesi gerektiğine karar vermiştir.

2.3.7. Mütalaa ile Yargı Mensuplarının Bağlayıcılığı Sorunu

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 138'inci hükmünde yargı bağımsızlığına ilişkin norm yer almaktadır. Söz konusu norm uyarınca; hiçbir organ, makam, merci veya kişi; yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyecek, genelge gönderemeyecek, tavsiye ve telkinde bulunamayacaktır. Hal böyle olunca idare tarafından tanzim edilen mütalaanın soruşturma ve kovuşturma evresindeki yargı mensuplarını her açıdan bağlamasından bahsedilmesi hukuka aykırı olacaktır. Keza Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve öğretideki çoğunluk görüşe göre, mütalaa yalnızca yargı makamlarını aydınlatacak, konusunda uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren vergi kaçakçılığı suçları açısından yardımcı bir unsur olarak değerlendirilmektedir.⁴⁵⁸

Bu nedenle kendisine gönderilen mütalaada vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğuna dair bir görüş bulunsa da iddianame tanzim edilebilecek kadar yeterli şüpheyne ulaşamayan Cumhuriyet savcısı, mütalaadaki görüşe rağmen şüpheli hakkında KYOK düzenleme yetkisine sahiptir.⁴⁵⁹ Bu karara karşı idarenin itiraz hakkı bulunmaktadır.⁴⁶⁰ Mütalaadaki görüşün yanı sıra, Cumhuriyet savcısının elde ettiği deliller kamu davası açabilecek düzeyde şüphe uyandırıyor, o halde Cumhuriyet savcısı şüpheli hakkında iddianame tanzim ederek dava açacaktır. İşte bu noktada, vergi kaçakçılığı suçunun oluşmadığına ilişkin bir görüş içeren mütalaa bulunmasına rağmen, Cumhuriyet savcısının kamu davası açabilmesine ilişkin takdir yetkisinin olması yargı bağımsızlığı ilkesinin bir göstergesi olarak ifade edilmektedir.

Her ne kadar mütalaa müessesesinin yargı mensuplarını bağlamayacağından bahsedilmiş olsa da mütalaanın bir dava şartı olması gerekliliğinden ötürü, düzenlenecek iddianame ve yapılacak yargılama sonucunda kurulan hüküm ile mütalaa arasında bir bağın bulunması gerektiği öğretide ve Yargıtay kararlarında vurgulanmaktadır. Bu bağın hangi dereceye kadar kurulacağı ise tartışmalı bir noktadır.

⁴⁵⁸ AYM, 2011/40 K.; Yargıtay CGK, 11/07/2014, E. 2012/1512, K. 2014/366, karar sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 26/06/2024.; Özcan, *Vergi Suçları*, 504-505.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 409.; Güngör, "Vergi Kaçakçılığı", 295.

⁴⁵⁹ Güngör, "Vergi Kaçakçılığı", 295.; Özcan, *Vergi Suçları*, 527.

⁴⁶⁰ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı", 42.

Yargıtay ve öğretideki çoğunluk görüşüne göre, vergi suçu raporu ve mütalaada düzenlenen; fiil, fail ve yıllar açısından iddianame ve mütalaanın birbirleri ile örtüşmesi gerekmektedir. Söz konusu örtüşme yalnızca bu yönler açısından olup hukuki nitelik açısından yargı organlarının bağımsızlığı gereği mütalaaya bağlılık aranmamaktadır. Bu nedenle vergi suçu raporunda tespit edilen vergi kaçakçılığına ilişkin fiil ve failer, dava şartı olan mütalaada da aynı şekilde belirtilmeli, mütalaaya binaen tanzim edilen iddianame de mütalaada belirtilen fiil ve fail hakkında düzenlenmeli, iddianame sonucu başlayan yargılama da en başından itibaren vergi suçu raporu ve mütalaa ile tespit edilen fiil ve fail hakkında yürütülmeli ve mahkeme tarafından kurulacak hüküm de yine aynı fiil ve fail hakkında olmalıdır.⁴⁶¹

Yargıtay konuya ilişkin olarak bir kararında⁴⁶², vergi suçu raporunun ve mütalaanın “2010 takvim yılında sahte fatura kullanmak” suçuna ilişkin olmasına karşın, düzenlenen iddianamenin “2010 takvim yılında sahte fatura düzenlemek” suçuna ilişkin olması nedeniyle sahte fatura düzenlemek suçuna ilişkin tanzim edilen iddianamenin temelinde suçla ilişkili bir mütalaanın bulunmamasına rağmen yargılama yürütülerek karar verilmesi hukuka aykırı kabul edilmiştir

Yargıtay’a göre fiil aynı kalmakla birlikte, birbirine dönüşebilen vergi kaçakçılığı suçları mevcut olduğunda diğer fiil açısından yeni bir mütalaa gerekli değildir. Bir kararda⁴⁶³, sahte belge kullanma eylemi ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma eyleminin birbirlerine dönüşebilen suçlar olduğu bahsiyle, mütalaanın bir fiil hakkında verilip diğer fiil hakkında iddianame düzenlenmesi sonucunda, iddianame düzenlenen fiil hakkında birbirlerine dönüşebilen suçlardan olması gerekçesiyle yeni bir mütalaanın gerekli olmadığına değinilmiştir.

⁴⁶¹ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı”, 42.; Şenyüz, *Vergi Ceza*, 409.; Özcan, *Vergi Suçları*, 504-505

⁴⁶² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 04/12/2019, E. 2016/11480, K. 2019/8766, karar sayılı kararı, https://www.kanunum.com/Yargitay/2019-8766/11-Ceza-Dairesi-2016-11480-E,-2019-8766-K,-04-12-2019-T_xxvid18681986_xxmid18681986_search#18681986, E.T. 27/06/2024.

⁴⁶³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 03/04/2019, E. 2017/8477, K. 2019/3497, karar sayılı kararı, https://www.kanunum.com/Yargitay/2019-3497/11-Ceza-Dairesi-2017-8477-E,-2019-3497-K,-03-04-2019-T_xxvid17566690_xxmid17566690_search#17566690, E.T. 27/06/2024.

Yine Yargıtay'ın uygulamasına⁴⁶⁴ göre, vergi kaçakçılığı suçlarından sahte belge düzenleme fiili ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilleri birbirlerinden farklı suçlar olsa da birbirlerine dönüşebilen suçlar arasında yer almaktadır. Yerel mahkemece; biri hakkında verilen mütalaa ile, vasıf değişikliği gerekçesi ile diğer vergi kaçakçılığı suçu için tekrardan bir mütalaa şartı aranmadan hüküm kurulabilmektedir.

Yargıtay, son zamanlara kadar yukarıdaki paragraflarda belirtildiği üzere mütalaanın, her fail için ayrı ayrı alınması gerektiğine ve işlenen suça konu fiillerin ve yılların açıkça gösterilmesi gerektiğine hükmediyordu.⁴⁶⁵

VUK'a 367/5'inci maddesinin eklenmesiyle birlikte, fiil hakkında verilen mütalaanın iştirakçi için de geçerli olacağına ve ayrı bir mütalaanın aranmasına gerek olmadığına ilişkin kararlar vermektedir. Konuya ilişkin olarak bir kararında⁴⁶⁶, iştirakçi için ayrı bir mütalaanın aranmasının gerekmediğine ve mütalaa şartını kaldıran normun bir ceza muhakemesi normu olduğuna, bu nedenle söz konusu hükmün ceza yargılamalarında derhal uygulanması gerektiğine hükmetmiştir.

⁴⁶⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 11/12/2018, E. 2016/5896, K. 2018/10145, karar sayılı kararı, https://www.kanunum.com/Yargitay/2018-10145/11-Ceza-Dairesi-2016-5896-E,-2018-10145-K,-11-12-2018-T_xxvid12877586_xxmid12877586_search, E.T. 27/06/2024.

⁴⁶⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 25/03/2014, E. 2012/21990, K. 2014/5587, karar sayılı kararı, https://www.kanunum.com/Yargitay/2014-5587/11-Ceza-Dairesi-2012-21990-E,-2014-5587-K,-25032014-T_xxvid2980046_xxmid2980046_search, E.T. 27/06/2024.

⁴⁶⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 28/12/2022, E. 2022/4803, K. 2022/21119, karar sayılı kararı, https://www.kanunum.com/Yargitay/2022-21119/11-Ceza-Dairesi-2022-4803-E,-2022-21119-K,-28122022-T_xxvid29736895_xxmid29736895_search#29736895, E.T. 27/06/2024.; Benzer karar için bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 23/01/2024, E. 2023/5654, K. 2024/784, karar sayılı kararı, https://www.kanunum.com/Yargitay/2024-784/11-Ceza-Dairesi-2023-5654-E,-2024-784-K,-23012024-T_xxvid31379408_xxmid31379408_search, 27/06/2024.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İspat ve delil, tarafların arasındaki uyuşmazlığın çözümü açısından yürütülen yargılamada yer alan hukuki terimlerdenir. Özellikle tarafların kendi lehine olan olayları ispat etmeye çalışmaları, bu ispat etme faaliyetini de hukuka uygun deliller üzerinden gerçekleştirmeleri ispat ve delil kavramlarının önemini ortaya koymaktadır. Tarafların yaptığı ispat faaliyeti ve dayandıkları deliller sonucunda da uyuşmazlığa konu yargılama sonuçlandırılabilir. İşte bu önem dolayısıyla da bölümün başlığı altında öncelikle ispat ve delil kavramlarının hukuki olarak açıklamaları yapılacak, akabinde ispat ve delil kavramlarının vergi hukukunda ve ceza muhakemesi hukukundaki kapsamı ele alınacak, son olarak da çalışmanın ana konularından birini oluşturan vergi kaçakçılığı suçları açısından ispat ve delil kavramlarının önemine ve elde edilen delillerin değerlendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

3.1. İspat ve Delil

3.1.1. İspat

İspat kavramı TDK tarafından; kanıt, kanıtlama ve tanıtlama olarak tanımlanmıştır.⁴⁶⁷ Hukukta ise ispat, ihtilafa konu olan olayların çözümü için tarafların öne sürmüş olduğu iddiaların doğruluğu veya karşı tarafın öne sürdüğü iddiaların yanlışlığı açısından hâkim nezdinde kanaat uyandırma eylemi şeklinde tanımlanmaktadır.⁴⁶⁸ Bir diğer ifadeyle ispat, maddi veya manevi durumlara dayanan olguların doğruluğunun kanıtlanması maksadıyla yetkili merciler önüne gerekli delillerin ve donelerin arz edilmesi anlamına gelmektedir.⁴⁶⁹ Tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere ispat kavramı, aslında hukukun temel ilkelerinden olan savunma hakkı, hukuki dinlenilme hakkı ve mahkemeye erişim hakkının yansıması olarak da ele alınabilmesi mümkündür.

⁴⁶⁷ <https://sozluk.gov.tr/>, E.T. 31/10/2024.

⁴⁶⁸ Selman Sacit Boz vd., *Türk İdari Yargılama I ve II*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), 16.

⁴⁶⁹ Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18/3-4 (2014): 507.

Bu nedenlerle Türk hukukunda ispat müessesesinin kaynağı, Anayasanın 36’ncı maddesi olarak gösterilmektedir.⁴⁷⁰ Keza madde metninde “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*” İfadeleri kullanılarak kişilerin yargı mercileri önünde iddia etmiş oldukları olguları meşru vasıta ve yollarla ispatlayabilme haklarına sahip oldukları belirtilmiştir.

İspat kavramı ile yakından ilişkili olan ispat yükü kavramı ise, Türk Medeni Kanunu’nun⁴⁷¹ (TMK) 6’ncı maddesinde, “*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.*” Şeklinde tanımlanırken; Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun⁴⁷² (HMK) 190’ıncı maddesinde, “*İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir.*” İfadeleri kullanılarak tanımlaması yapılmıştır. Her iki kanunun tanımlamasından da anlaşılacağı üzere, davanın taraflarının getirdiği olgu veya vakıadan tarafların kendi lehine bir hak çıkarması durumunda, tarafların lehine bir durum oluşturan olgu veya vakıayı ispatla yükümlü olduğu kabul edilmektedir.⁴⁷³ Söz konusu bu durum öğretide ispat yükü olarak tanımlanmaktadır.

İspat ve ispat yükü kavramı, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun (HGK) bir kararında⁴⁷⁴, aşağıdaki ifadeler ile tanımlanmıştır.

İspatın konusunu tarafların üzerinde anlayamadıkları ve uyumsuzluğun çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur ve bu vakıaların ispatı için delil gösterilir (HMK m. 187/1). Bir davada çekişmeli olguların kimin tarafından ispat edilmesi gerektiği konusuna ise ispat yükü denir. Belirtilmelidir ki, her iki taraf da, ispat yükünün kime düştüğünü gözetmeden delil göstermişler ise bu hâlde hâkimin ispat yükünün hangi tarafa düştüğünü araştırmasına gerek yoktur. Çünkü, hâkim, ilk önce tarafların gösterdikleri delilleri incelemekle yükümlüdür. İki tarafın (veya bir tarafın) gösterdiği deliller ile

⁴⁷⁰ Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda” 508.

⁴⁷¹ 08/12/2001 tarihli ve 24607 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu.

⁴⁷² 04/02/2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu.

⁴⁷³ Mehmet Akif Tutumlu, “İspat ve Delil Göstermeye İlişkin Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun İlke Kararları”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 18/200 (2023): 123.

⁴⁷⁴ Yargıtay HGK, 14/02/2019, E. 2017/1286, K. 2019/142, karar sayılı kararı., <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 31/10/2024.

davaya ilişkin bütün çekişmeli olgular aydınlanmış ise, gene ispat yükünün hangi tarafa düştüğünü araştırmakta bir yarar yoktur. Buna karşılık, gösterilen delillerin hâkime dava hakkında tam bir kanaat vermemesi hâlinde, ispat yükünün hangi tarafa düştüğünün tespit edilmesinde yarar vardır. İspat yükü, bu hâl için önemlidir. Türk Medeni Kanununun (TMK) 6. maddesine göre “Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.” TMK’nın bu hükmü 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun (HMK) 190/1. maddesinde bir başka biçimde yinelenmiş olup; “İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir” denilmiştir.

İspat yükü ile bağlantılı olan karine kavramına da değinilmesinde fayda bulunmaktadır. Öğretide, bilinen bir olgu veya olaydan bilinmeyen bir sonucun çıkarılmasını sağlayan düşünüş biçimi, işaret veya belirti olarak tanımlanmaktadır.⁴⁷⁵ Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere karineler, belirli bir olgudan hareket edilerek bilinmeyen bir şeyin var olduğuna veya var olmadığına ilişkin bir sonuç çıkarmakta olup bu nedenle kişinin kendi iddialarını bir karineye dayandırması halinde ispat yükünün kendi üzerinden kalkması sonucunu doğurmaktadır. Bu durumda karineye dayanan kişi yalnızca karinenin temelini oluşturan olguyu ispat etmekle mükellef olup olguyu ispat ettikten sonra olgunun işaret ettiği sonucun var olup var olmadığını ispatlamasına hacet bulunmamaktadır. Bu durum Yargıtay’ın bir kararında⁴⁷⁶ yasal bir karineye dayanan tarafın, yalnızca karinenin özünü oluşturan temel olgunun/vakıanın ispatı ile yükümlü olduğu belirtilmiştir

Karine ise kanuni ve adi karine şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Kanuni karineler, kanunda öngörülmüş olan olguların uyumsuzluğa konu somut olayda meydana geldiği tespit edildiğinde, kanun hükmünde öngörülen sonucun da var olduğu kabul edilmektedir.⁴⁷⁷ Kanuni karine türünde hâkim, kanun metninde yer alan olgu ve sonuca itibar etmektedir. Kanuni karine kendi içerisinde, öngörülen sonucun aksinin ispatlanabilmesinin mümkünatına göre ikiye ayrılmaktadır. Kesin kanuni karine durumunda, karinenin aksinin ispatının mümkün olmadığı, karinenin sonucunda

⁴⁷⁵ Sema Taşpınar, “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 45/1 (1996): 533., Fatma Tülay Karakaş, “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62/3 (2013): 731.

⁴⁷⁶ Yargıtay HGK, 14/11/2019, E. 2016/922, K. 2019/1188, karar sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, E.T. 01/11/2024.

⁴⁷⁷ Taşpınar, “Fiili Karinelerin”, 534.; Karakaş, “Karine Kavramı”, 736.

öngörülen durumun var olduğu kabul edilmektedir.⁴⁷⁸ Kesin karineye Türk Borçlar Kanunu'nun⁴⁷⁹ (TBK) 503'üncü maddesinde bulunan vekalet ilişkisinin kurulmasının varsayıldığı durum örnek olarak gösterilebilir. Adi kanuni karinede ise, kanunda yer alan karinenin aksinin ispatının mümkün olduğu kabul edilmektedir.⁴⁸⁰ Bu duruma TMK'nın 285'inci maddesinde yer alan babalık karinesi örnek olarak gösterilebilir. Fiili karine ise, bir hukuk kurallarına dayanmayan, ilgili taraflarca veya hâkim tarafından hayatın doğal akışı ve insanların genel tecrübesinden yararlanılarak belirli olmayan bir vakıa veya olgu hakkında sonuca varmak olarak tanımlanmaktadır.⁴⁸¹

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi maksadıyla çalışmanın bu bölümünde ispat türlerine değinmekte fayda bulunmaktadır.

3.1.1.1. Asıl İspat-Karşı İspat-Aksini İspat

Söz konusu ayrımın temelinde, hangi tarafın hangi iddiayı ne zaman ispatlayacağı yer almaktadır.

Yargılamaya konu olan uyuşmazlığın çözümü için, somut bir vakıa iddiasını öne süren kişinin bu iddiasını kanıtlamasına asıl ispat adı verilmektedir.⁴⁸² Tanımdan da anlaşılacağı üzere asıl ispatta, hâkimde iddia olunan olayın gerçekleştiği veya gerçekleşmediğine ilişkin bir kanaat uyandırmak amaçlanmaktadır.⁴⁸³ Karşı ispat ise, asıl ispat ile birlikte hakimde meydana gelen kanaatin sarsılması ya da ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.⁴⁸⁴ Bu nedenle karşı ispatta, hakim üzerinde yeni bir kanaat tesis etmek amaçlanmamakta, yalnızca hakimde var olan kanaatlerin doğruluğu hakkında bir şüphe uyandırmak hedeflenmektedir.⁴⁸⁵

⁴⁷⁸ Karakaş, “Karine Kavramı”, 747.

⁴⁷⁹ 04/02/2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu.

⁴⁸⁰ Karakaş, “Karine Kavramı”, 738.

⁴⁸¹ Taşpınar, “Fiili Karinelerin”, 536.

⁴⁸² Eda Özdiler Küçük, “Vergi Hukukunda Karineler” (Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2011), 6.; Gamze Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda İspat” (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2015), 80.; Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda” 510.

⁴⁸³ Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda İspat”, 80.

⁴⁸⁴ Özdiler Küçük, “Vergi Hukukunda Karineler”, 6.; Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda İspat”, 80.; Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda”, 510.

⁴⁸⁵ Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda İspat”, 80.

Aksini ispat ise, karşı tarafın öne sürmüş olduğu delilleri veya dayandırdığı somut iddiaları çürütmek yerine, ispata konu olayın gerçekleştiği veya gerçekleşmediğine ilişkin delil öne sürülmesi halinde oluşmaktadır.⁴⁸⁶ Aksini ispatın temelinde, var olduğu veya var olmadığı öne sürülen olayın/vakianın var olmadığı veya var olduğu ispatlanmaya çalışılmaktadır. Örneğin, vergi idaresinin; yükümlünün iktisadi ve ekonomik yükümlülüklerine uymadığına ilişkin iddiasını ispat ettiği olayda yükümlü tarafından bu durumun aksinin ispatlanmaya çalışılması aksine ispat müessesesine girer.⁴⁸⁷

3.1.1.2. Doğrudan İspat-Dolaylı İspat

Vakianın veya olgunun mevcudiyetinin bir başka yan delile gerek duyulmadan tek bir delil ile ispatlanmasına doğrudan ispat denilmektedir. Dolaylı ispat kavramı ise, doğrudan ispatta olduğu gibi vakıa veya olguyu doğrudan ispatlayamayan, vakıaya dayanan başka emarelere gerek duyan ve bütün emare ve delillerin bir arada değerlendirilmesi sonucunda ispatın mümkün olması durumu olarak tanımlanmaktadır.⁴⁸⁸ Hukuk sisteminde dolaylı ispata yer verilmesi, temelinde delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesini barındırmaktadır.⁴⁸⁹

3.1.1.3. Tam İspat-Yaklaşık İspat

Hâkimde bir olayın gerçekleştiğine ilişkin tam bir kanaat uyandırma eylemi tam ispat olarak adlandırılmaktadır. Bir diğer ifadeyle tam ispat durumunda, hâkimde ispat edilmeye çalışılan eylem hakkında makul veya mümkün bir şüphenin bulunmaması gerekmektedir.⁴⁹⁰ Yaklaşık ispatta ise, kanıtlanmaya çalışılan vakıa veya olgunun hâkim nezdinde muhtemel olarak ispat edilmesi gerekli ve yeterlidir. Bir başka anlatımla yaklaşık ispatta, hâkimin tamamen ikna edilmesi aranmamakta, yalnızca iddia edilen eylemin ihmal dahilinde olduğunun gösterilmesi yeterlidir.⁴⁹¹ Açıklanan bu nedenlerle yaklaşık ispat, genelde hâkimin acele karar vermesi elzem olan haller ile delil

⁴⁸⁶ Öz diler Küçük, “Vergi Hukukunda Karineler”, 6.; Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda İspat”, 80.; Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda”, 510-511.

⁴⁸⁷ Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda İspat”, 80.

⁴⁸⁸ Süleyman Albayrak, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi” (Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, 2011), 5.

⁴⁸⁹ Öz diler Küçük, “Vergi Hukukunda Karineler”, 7.; Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda”, 512.

⁴⁹⁰ Öz diler Küçük, “Vergi Hukukunda Karineler”, 6.

⁴⁹¹ Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda”, 511.

göstermenin güç olması sebebiyle eşyanın tabiatı gereği tam ispatın beklenemediği hallerde dikkate alınan bir ispat ölçütüdür.⁴⁹²

3.1.2. Delil

Delil, uyuşmazlığa konu olan olayın çözümünde taraflar tarafından veya mahkeme tarafından re'sen araştırılarak tespit edilen sözlü ve yazılı ispat vasıtalarına denilmektedir.⁴⁹³ Tanımdan da anlaşılacağı üzere delil, ispat aracı olup hâkimde uyuşmazlığa konu olay hakkında olumlu veya olumsuz bir kanaat uyandırmaya yararlar.

Türk hukukunda deliller, ikili bir ayırım yapılarak incelenmektedir. Ayırımın temelinde, delillerin kimin tarafından getirileceği veya hâkim tarafından hangi delillerin dikkate alınacağı yer almaktadır.

Hukuk yargılamalarının da temelini oluşturan taraflarca getirilme ilkesi HMK'nın 25'inci maddesinde “*Kanunda öngörülen istisnalar dışında, hâkim, iki taraftan birinin söylemediği şeyi veya vakıaları kendiliğinden dikkate alamaz ve onları hatırlatabilecek davranışlarda dahi bulunamaz. Kanunla belirtilen durumlar dışında, hâkim, kendiliğinden delil toplayamaz.*” İfadeleriyle düzenlenmiştir. Söz konusu maddeden de anlaşılacağı üzere, taraflarca getirilme ilkesinde tarafların getirmiş olduğu delil veya vakıa ile uyuşmazlık çözümlenmekte, hâkim kanundaki istisnalar haricinde herhangi bir delil veya vakıa araştırması yapamamaktadır.⁴⁹⁴

Ceza yargılamasında ise taraflarca getirilme ilkesinin zıddında yer alan re'sen araştırma ilkesi uygulanmaktadır. Bu ilke, soruşturma ve kovuşturmanın amacı olan maddi gerçeğe ulaşmaya çalışmanın doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. İlke kapsamında, ihtilafın çözümlenmesi amacıyla tarafların yargılamaya getirmiş olduğu dava malzemelerinin yanı sıra hâkim de re'sen harekete geçerek maddi gerçeği ortaya çıkaracak delil ve vakıaları tespit etmekle yükümlüdür.⁴⁹⁵ Bir başka ifade ile; hâkim uyuşmazlığa konu ihtilafı çözümlerken tarafların getirmiş olduğu delil ve vakıalar ile yetinmeyecek, aksine

⁴⁹² Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda İspat”, 82.

⁴⁹³ Boz vd., *Türk İdari Yargılama*, 22.; Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda”, 516.

⁴⁹⁴ Volkan Özçelik, “Türk Medeni Usul Hukukunda Taraflarca Getirilme İlkesi” (Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi, 2019), 66.

⁴⁹⁵ Seda Özmumcu, “Türk Hukukunda Yargıtay Kararları Işığında Re'sen Araştırma İlkesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4/2 (2014): 146.

tarafların getirmediği ve ihtilafın çözümü için önem arz eden delil ve vakıaları tespit etmek için araştırma yapması gerekecektir.⁴⁹⁶

İdari yargılama hukukunda ve dolayısıyla vergi yargılama hukukunda, yargılamaya konu olan ilke İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun⁴⁹⁷ (İYUK) 20'nci maddesinin ilk cümlesinde “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar.*” ifadeleri ile belirlenmiştir. Söz konusu tanımdan da anlaşılacağı üzere idari yargılamasına ve vergi yargılamasına bakmakla görevli ve yetkili hâkim, uyuşmazlığı çözmeye yarayacak vakıanın ve delilin taraflarca getirilmesini beklemeden her türlü incelemeyi ve araştırmayı yapmakla yükümlüdür.⁴⁹⁸

Keza vergi yargılamalarının tabi olduğu ilkelere ilişkin olarak VUK'un 3/B maddesinde bir hüküm öngörülmüştür

İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

Vergi yargılamasında ispatın temelinde, tıpkı ceza yargılamasında olduğu gibi uyuşmazlığa konu ihtilafın gerçek mahiyetinin tespitinin gerektiği, gerçeğin tespiti için de her türlü delilin dayanak olarak gösterilebileceği, bu nedenle de vergi hakiminin gerçek durumu öğrenebilmesi için re'sen araştırma yapabileceği sonucu çıkartılabilmektedir.⁴⁹⁹ Bu durum Danıştay'ın bir kararında⁵⁰⁰, kayıt dışı bırakılan kazanç tutarının tespit edilebilmesi için yerel mahkemece re'sen araştırma ilkesi uyarınca araştırma yapılması

⁴⁹⁶ Özçelik, “Türk Medeni Usul Hukukunda”, 66.

⁴⁹⁷ 20/01/1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İdari Yargılama Usulü Kanunu.

⁴⁹⁸ Çağdaş Evrim Ergün, “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 55/2 (2006): 70.

⁴⁹⁹ Ergün, “Vergi Yargılamasında Re’sen”, 70-71.; Ramazan Armağan ve Ayşe Armağan, “Türk Vergi Yargısında Re’sen Araştırma İlkesinin Sınırları”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 8/2 (2021): 424.

⁵⁰⁰ Danıştay 4. Daire, 01/12/2021, E. 2017/2374, K. 2021/7749, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2017-2374.htm&kw='re'sen+ara%C5%9F%C4%B1rma+ilkesi+gere%C4%9Fi+mahkemece+tarhiyat%C4%B1n+dayana%C4%9F%C4%B1+bedelin&cr=danistay#fm>, E.T. 03/11/2024.

gerekmekte olup araştırma yapılmadan kayıt dışı bırakılan husus doğru bir şekilde tespit edilmeden verilen karar hukuka aykırı bulunmuştur.

3.1.2.1. Kesin Delil-Takdiri Delil

Kesin delil ve takdiri delil, hâkimin var olan deliller ile bağlı olup olmaması ya da bir başka deyişle hâkimin deliller üzerinde takdir yetkisinin bulunup bulunmamasına göre ayırım belirlenmektedir. Hâkimin yargılamaya getirilmiş olan deliller üzerinde takdir yetkisini kullanma imkanının olmadığı ve delilleri doğru olarak kabul ettiği delillere, kesin delil adı verilmektedir. Bir başka ifadeyle vakıanın çözümü için taraflarca veya re'sen elde edilen delilin kesin delil olması halinde, uyuşmazlığa konu vakıanın kesin olarak doğru olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.⁵⁰¹ İkame edilen kesin deliller, hâkimi bağlamakta ve hâkimin takdir yetkisini ortadan kaldırmaktadır.⁵⁰² Bu nedenlerle de kesin delillerin varlığı halinde iddia edilen vakıa ispat edilmiş sayılmaktadır. Kesin delillere örnek olarak HMK'dan senet, yemin ve kesin hüküm sayılabilir.

Takdiri deliller ise, kesin delillerin tam aksine hâkimin üzerinde takdir yetkisini kullanabildiği, gerekli ve yeterli tartışma yapılmadan vakıanın tam olarak ispatlanamamış sayıldığı delillere denilmektedir.⁵⁰³ Bu nedenle vakıanın ispatı için öne sürülen takdiri deliller hâkimin takdir yetkisini ortadan kaldırmaz, hâkimi bağlamaz. HMK'da yer alan tanık, bilirkişi raporları, keşif gibi deliller takdiri delile örnek olarak gösterilebilir.

3.1.2.2. Doğrudan Delil-Dolaylı Delil

Doğrudan delil ve dolaylı delil ayrımının temelinde, delillerin tek başına doğrudan vakıayı ispatlayabilme özelliğinin bulunup bulunmadığı hususu yer almaktadır. Doğrudan delil, ispatlanması gereken vakıaları direkt olarak, başka bir gayrete ihtiyaç duymadan açıklamayı başaran delillere verilen addır.⁵⁰⁴ Bu delil türünde, hâkim başka bir emare veya işarete gerek duymadan elde edilen delil ile olayın bağlantısını kurabilmektedir. Bu

⁵⁰¹ Serdar Kale ve Salih Keser, “Medeni Yargılama Hukukunda Delil Sistemi, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21/2 (2016): 705.

⁵⁰² Özdiler Küçük, “Vergi Hukukunda Karineler”, 12-13.

⁵⁰³ Özdiler Küçük, “Vergi Hukukunda Karineler”, 13.;

⁵⁰⁴ Bülent Bayraktar, “Muhakemelerde Delillerin Önemi”, *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12/25 (2011): 36.

duruma örnek olarak; iddiayı/olayı ispatlayan senet doğrudan delil olarak ele alınmaktadır.⁵⁰⁵

Dolaylı deliller ise, vakıayı tek başına ispatlayamayan ancak vakıaya komşu olan bir vakıayı ispatlayabilen delillerdir.⁵⁰⁶ Bir başka ifadeyle uyuşmazlığa konu olan vakıayı doğrudan ispatlayamayan ancak bir başka emare, işaret ve delillerle uyuşmazlık konusu vakıayı ispatlayabilen delillere verilen addır.⁵⁰⁷ Dolaylı delil kavramına örnek vermek gerekirse, sanığın hırsızlık fiilini icra ettikten sonra elinde suçla konu eşyalarla görülmesi halinde, elindeki malzemeleri gören tanığın beyanı, direkt olarak hırsızlık fiilini görmediği için doğrudan delil olmayacak ancak elindeki hırsızlığa konu eşyaları gördüğü için vermiş olduğu beyan, dolaylı delil olarak değerlendirilecektir.

3.1.2.3. Kanuni Delil-Akdi Delil

Kanuni delil ve akdi delile ilişkin ayrımın temelinde, delilin yasa tarafından mı belirlendiği yoksa taraflarca mı belirlenip yargılamaya getirildiği hususu yer almaktadır. Kanuni delil, yargılamaya konu uyuşmazlığın kanunda gösterilen deliller tarafından çözülebileceğine işaret eden delil sistemidir.⁵⁰⁸

Akdi delil sistemi ise, tarafların uyuşmazlık öncesi aralarında yapmış oldukları delil sözleşmesi uyarınca belirledikleri delillerin yargılama esnasında kullanılabilmesine olanak veren sistem olarak adlandırılmaktadır.⁵⁰⁹ Yapılan bu sözleşme ile taraflar öngörülen deliller açısından bağlanmakta, bu nedenle de sözleşmede öngörülmeyen deliller yargılama aşamasında öne sürülememektedir. Akdi delil sisteminin bu özelliği nedeni ile yalnızca hukuk yargılamalarında uygulanabilmekte, re'sen araştırma özelliği bulunan ve maddi gerçeğin ortaya çıkarılması hedeflenen ceza yargılamasında ve idari yargılamalarda bu delil sistemi uygulanamamaktadır.

⁵⁰⁵ Taşpınar, “Fiili Karinelerin”, 544.

⁵⁰⁶ Taşpınar, “Fiili Karinelerin”, 544.

⁵⁰⁷ Bayraktar, “Muhakemelerde Delillerin Önemi”, 36.

⁵⁰⁸ Özgür Biyan, “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil” (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009), 18.

⁵⁰⁹ Biyan, “Türk Vergi Hukukunda”, 18.

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına İlişkin Olarak İspat ve Delil

Vergi kaçakçılığı suçlarının temelinde vergi hukukuna ilişkin normların ve ceza hukukuna ilişkin normların bir arada bulunmasından ötürü vergi hukukunda ve ceza hukukunda ispat ve delilin ayrı ayrı ele alınmasında fayda bulunmaktadır. Bu nedenle öncelikle vergi hukukunda ispat ve delile değinilecek, akabinde ise ceza hukuku bağlamında ispat ve delil değerlendirilmesi yapılacaktır. Elde edilen bilgiler neticesinde ise, vergi kaçakçılığı suçları açısından ispat ve delile ilişkin bir değerlendirme yapılacaktır.

3.2.1. Vergi Hukukunda İspat ve Delil

3.2.1.1. Vergi Hukukunda İspat ve İspat Yükü

Vergi hukukunda ispat ve ispat yüküne ilişkin içerik, VUK'un 3/B maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde; vergi hukukunda ispatın konusunu, ispata ilişkin olarak delillerin değerlendirilmesinde serbestlik olduğunu ve belirli şartların varlığı dahilinde ispat yükünün kimin üzerinde kalacağını düzenlemiştir.⁵¹⁰

Yukarıdaki başlıklarda da anlatıldığı üzere, hukukta ispatın konusunu uyuşmazlığın çözümü için önem arz eden olaylar oluşturmaktadır. Vergi hukukunda ise ispatın konusunu, VUK 3/B maddesinde de belirtildiği üzere vergiyi doğuran olaylar ile bahse konu olaylarla alakalı olarak meydana gelen muameleler oluşturmaktadır.⁵¹¹ Vergiyi doğuran olaylar ise, VUK'un 19'uncu maddesinde "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*" İfadeleri ile tanımlanmıştır. Bahse konu tanımlamadan da anlaşılacağı üzere, vergiyi doğuran hukuki olayın veya hukuki işlemin ispatlanması gerekmektedir.⁵¹² Hukuki olay veya hukuki işlemin temelinde ise, kanunun öngördüğü verginin doğumuna yol açan bir eylemin bulunması gerekmektedir. Örneğin gelir elde eden birinin gelir vergisi kanununa göre gelir vergisi vermesi gerekmektedir. Bu konu üzerinde herhangi bir uyuşmazlık ortaya çıktığında gelir

⁵¹⁰ Ercan Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat", (Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, 2016), 97.

⁵¹¹ Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda İspat", 59.; Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 98.

⁵¹² Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 509.; Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 98.

vergisinin temelini oluşturan hukuki olay veya hukuki işlem olan gelir elde edildiğinin ispatlanması gerekmektedir.

Vergi hukukunda ispat yükünün hangi taraf üzerinde kaldığının tespiti uyuşmazlığa konu vakıanın çözümü açısından önem arz etmektedir. İspat yükü yukarıdaki başlıklarda da tanımlandığı üzere, bir vakıa veya olay hakkında iddiada bulunan tarafın, iddia ettiği vakıa veya olayı ispatlaması gerekmekte, bu nedenle de ispat külfeti iddia sahibinin üzerinde bulunmaktadır. Bununla birlikte karinelerin varlığı halinde karineye dayanan taraf ispat yükünden kurtulmaktadır. Yine VUK 3/B’de vergi hukukunda ispat yükü özelinde bir hüküm de yer almaktadır. Düzenlemeye göre *“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”* İbaresini kullanılarak hayatın olağan akışına uygun olan durumların aksini iddia edenin, iddiasını ispat etmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu düzenlemelerden hareketle vergi hukukunda iki önemli karine türü belirlenmiştir. Belirlenen karinelere ilki hayatın olağan akışına uygunluk karinesidir. Karinede, vergi hukukunda yapılan işlemlerin veya olayların hayatın olağan akışına uygun olarak meydana geldiği hususu yer almaktadır.⁵¹³ Bu nedenle bu ilke genellikle vergi idaresi lehine işleyen bir ilke olarak öngörülmektedir.⁵¹⁴ Danıştay bir kararında⁵¹⁵, hayatın olağan akışına göre ispat yükünün kendisine ait olmasına rağmen herhangi bir delil sunamaması nedeni ile davacı aleyhine re’sen tarh olunan vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığına hükmetmiştir.

İkinci karine türü ise ilk görünüş karinesidir. Karineye göre mükelleflerin yaptıkları işlem ve eylemlerin doğru olduğu kabul edilmektedir. Bir başka ifadeyle, kayıt ve belge intizamına uygun olan defter ve belgeler ile vesikaların aksi kanıtlanıncaya kadar doğru olduğu ve gerçek durumu yansıttığı kabul edilmektedir.⁵¹⁶ Bunun aksini iddia eden idare ise bu durumu ispatla yükümlüdür. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, kayıt düzenine

⁵¹³ Özdimler Küçük, “Vergi Hukukunda Karineler”, 91.

⁵¹⁴ Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda”, 514.

⁵¹⁵ Danıştay 7. Daire, 10/03/2022, E. 2021/3255, K. 2022/962, karar sayılı kararı., <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=7d-2021-3255.htm&kw=ola%C4%9Fan+ak%C4%B1%C5%9F+`ispat+y%C3%BCK%C3%BC`+vergi+huku&cr=danistay#fm>, E.T. 05/11/2024.

⁵¹⁶ Sarıcaoglu, “Türk Vergi Hukukunda”, 101.

ve sistematığıne uygun tutulan belgeler, mükellef lehine bir karine olan ilk görünüş karinesine vücut vermektedir. İdare ise bu karineyi başka bir karine olan hayatın olağan akışına uygunluk karinesi ile veya başka deliller ile çürütebilme yetkisine sahiptir.⁵¹⁷

3.2.1.2. Vergi Hukukunda Delil

Vergi hukukunda delile ilişkin düzenlemeler, ispat kurumunda olduğu gibi VUK'un 3/B maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, vergiyi doğuran olayın tespit edilebilmesi için yemin dışında kalan her türlü delilin kullanılabilceğinin mümkün olduğu kabul edilmektedir. Bu durumdan da anlaşılağı üzere vergi hukukuna ilişkin yargılamalarda delil serbestisi ilkesi geçerlidir.⁵¹⁸ Delil serbestisi ilkesinin sonucu olarak taraflar, yargılama sırasında iddia ettikleri vakıa veya olguları her türlü delille ispatlayabilmektedirler.

Her ne kadar vergi hukukunda uyuşmazlığın çözümü açısından delil serbestisi ilkesi tercih edilmiş olsa da kanun koyucunun iradesi gereğı bazı delil türlerinin yargılamada kullanılamayacağı kabul edilmiştir. Bu husus VUK'un 3/B maddesinde belirtilmiştir. Maddede, tabii ve açık bir şekilde vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan tanıkların ifadesinin dikkate alınmayacağı belirtilmektedir.⁵¹⁹ Bu duruma örnek olarak, aralarında alım satım sözleşmesi bulunduğı iddia olunan kişilerden, alıcının vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya bir ilişkisi bulunduğı kabul edilmekte, bu nedenle de alıcının tanık olarak dinlenmesi mümkündür.⁵²⁰ Yapılan açıklamalardan da anlaşılağı üzere, tanığın vergiyi doğuran olay ile ilgili olarak doğrudan bir bağının bulunuyor olması gerekli olup rastlantısal olarak bir ilişki sonucunda vergiyi doğuran olaya tanık olunması halinde uyuşmazlığın çözümü için tanık olarak kabul edilmesi mümkün değildir.⁵²¹

Danıştay'ın da kararlarında tanık ifadelerinin delil olarak kullanılabilmesi için tanığın açık ve doğal olarak vergiyi doğuran olay ile ilgisinin bulunması gerektiğini belirtmiştir.

⁵¹⁷ Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 514.

⁵¹⁸ Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 517-518.; Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 106.

⁵¹⁹ Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda İspat", 285.; Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 106.; Özdiler Küçük, "Vergi Hukukunda Karineler", 91.

⁵²⁰ Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda İspat", 285.

⁵²¹ Gülsen Güneş, "Vergi Hukukunda Deliller", *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 51/1-4 (1985): 490.

Söz konusu kararda⁵²², gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasında kanun tarafından yemin hariç her türlü delile izin verildiği, özellikle ikrar ve vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık olan tanık beyanlarının yargılamaya konu ihtilafın çözümünde kullanılabileceği belirtilmiştir.

Delil serbestisi ilkesine getirilmiş bir diğer istisna ise yemin delilindedir. Hukuk yargılamalarında bir delil türü olarak kabul edilmiş olmasına rağmen vergi kanununa göre yemin delili uyuşmazlığın çözümü için hiçbir şekilde öne sürülemez. Vergi hukukuna ilişkin olarak doğan uyuşmazlığın doğası gereği taraflardan biri idare yani devlet iken, diğer taraf mükelleftir. Mükellef sorun olmadan yemin edebilirken, kamu idarelerine yemin teklif edilmesi mümkün değildir.⁵²³ Keza Güneş'e göre de tek taraflı alınan vergi için yükümlüye sayısız ödev yüklenmiş olması, idarenin vergiyi tahsil edebilmesi için sayısız yetkilerle donatılmış olması ve çoğu kez de doğası gereği vergi borcunu isteksiz olarak ödeyen mükellefe de yemin teklif edilmesi beklenemez, aksi takdirde de yükümlü yalan yere yemin etmesi için teşvik edilmiş olacaktır.⁵²⁴

Vergi hukukunda delile ilişkin yapılan bu kısa açıklamalar sonrasında, aşağıdaki başlıklarda öncelikli olarak vergi hukukunda delillerin değerlendirilmesine ilişkin ilkelere akabinde de vergi hukukundaki delil türlerine değinilerek konun daha iyi anlaşılabilmesi hedeflenmektedir.

3.2.1.2.1. Vergi Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesine İlişkin İlkeler

Vergi yargılamasına hâkim olan ilkeler, yargılama aşamasında tarafların öne sürdüğü delillerin değerlendirilmesinde önemli bir rol oynayarak taraflar arasında bulunan uyuşmazlığın çözümüne yardımcı olmaktadır. Söz konusu nedenle bu başlık altında vergi yargılamasına hâkim olan ilkelerin açıklaması yapılacaktır.

⁵²² Danıştay 9. Daire, 16/11/2023, E. 2021/1867, K. 2023/4689, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2021-1867.htm&kw=vergiyi+do%C4%9Furan+olayla+do%C4%9Fal+ve+a%C3%A7%C4%B1k+bir+ilgi+si+&cr=danistay#fm>, E.T. 06/11/2024.

⁵²³ Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 518.

⁵²⁴ Güneş, "Vergi Hukukunda Deliller", 492.

3.2.1.2.1.1. Delil Serbestisi İlkesi

Vergi yargılamalarında ispat ve delile ilişkin olarak temel düzenleme VUK'un 3/B maddesinde hükme bağlanmıştır. Maddede aynı zamanda ispat ve delilin belli başlı istisnalar hariç olmak üzere her türlü delil ile ispatlanabileceği belirtilmektedir. Bu durum öğretide ve yargı kararlarında delil serbestisi ilkesi olarak adlandırılmaktadır.

Bahse konu ilkeye göre, kanunda belirlenmiş veya sınırlanmış deliller ile ispat söz konusu olmayıp tarafların iddialarını herhangi bir delil ile ispatlayabilmesi mümkündür.⁵²⁵ Gerçekten de vergi yargılamalarında vakıanın veya olgunun maddi gerçeğinin araştırılıyor olması, gerçeğin ortaya çıkması açısından her türlü delilden faydalanılabilmeyi zorunlu kılmaktadır.⁵²⁶ Bu nedenle de kanun koyucu tarafından, maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi maksadıyla VUK 3/B maddesinde delil serbestisi ilkesi öngörülmüştür.

Vergi yargılamalarında kabul edilen delil serbestisi ilkesi ile, temelde vergiyi doğuran olayın tam ve eksiksiz olarak ortaya çıkarılması hedeflenmektedir. Vergiyi doğuran olayın maddi gerçeğinin tam ve eksiksiz bir biçimde ortaya çıkması, vergi kaçakçılığı suçlarının da tespiti açısından önemi bulunmaktadır.⁵²⁷ Bu nedenle yargılamaya taraf olan idarenin verginin gerçek mahiyetini ortaya koyarken her türlü delili dayanak gösterebilmesi idare açısından bir avantaj sağlamaktadır. Bu hususların yanı sıra, idarenin düzenlemiş olduğu tarhiyat işleminin veya vergi cezası işleminin hatalı olduğunu öne süren mükellef de her türlü delil ile bu yanlışlığı ispatlama hakkına sahiptir. Sonuç olarak delil serbestisi ilkesi, temelde yargılamanın tarafları olan mükellef ve idarenin iddialarını ispatlama açısından önem arz etmektedir. Yargılamayı yürütmekle görevli ve yetkili olan hakimlerin uyguladığı re'sen araştırma ilkesinin de tamamlayıcısı konumunda bulunmaktadır.

Yukarıdaki başlıkta detaylarına değinildiği üzere, vergi yargılamalarında yer alan delil serbestisi ilkesine VUK 3/B maddesi ile istisnalar getirilmiştir. Bu istisnalar yemin delili ve vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisi bulunmayan tanık ifadeleridir. Bu nedenle

⁵²⁵ Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 517-518.

⁵²⁶ Betül Hayrullahoğlu, *Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi*, (Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği, 2016), 48.; Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen", 84.

⁵²⁷ Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 518.

bu iki istisna haricinde vergi yargılamalarında her türlü delille vakıaların veya olguların ispatı mümkündür.

3.2.1.2.1.2. Re'sen Araştırma İlkesi

Yargılama sırasında delil elde edilmesine ilişkin uygulanan usullerden biri olup hâkimin tarafların getirmiş olduğu delillerle bağlı olmadan, kendiliğinden belli başlı yaptığı araştırmalar sonucunda elde ettiği deliller üzerinden yargılamayı sonuca bağladığı bir muhakeme yöntemidir.⁵²⁸ İşte hâkimin bahsedilen bu yetkisini kullanmasına re'sen araştırma ilkesi adı verilmektedir.

Vergi hukukunda yer alan ilkenin dayanağını İYUK'un 20'nci ve VUK'un 3/B maddesinden almaktadır. İYUK 20'nci maddesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

İdari yargılama usulleri uygulanan idare ve vergi mahkemelerinde re'sen araştırma ilkesi uygulanmaktadır. VUK 3/B maddesine göre ise, vergi yargılamalarında temel amacın maddi gerçeğin meydana çıkarılması olduğu açıktır. İşte maddi gerçeğin elde edilebilmesi maksadıyla vergi yargılamalarında delil serbestisi ve re'sen araştırma ilkesi ayrılmaz birer parça halinde uygulanmaktadır.

Bu ilkenin vergi hukukundaki gerekliliği, maddi gerçeğin meydana çıkarılmasının temel hedef olmasından ve maddi gerçeğe ulaşılırken delil serbestisi ilkesinden faydalanılıyor olmasından kaynaklanmaktadır.⁵²⁹ Bir başka ifadeyle maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amaçlanan bir yargılamada re'sen araştırma ile delil serbestisi ilkesinin uygulanması elzemdir.⁵³⁰ Açıklanan nedenlerle yargılamaya bakmakla yetkili ve görevli olan hakim re'sen araştırma ilkesini uygulaması takdir yetkisinde olmayıp hakim bağı bir yetkisi

⁵²⁸ Hayrulloğlu, *Türk Vergi Yargısında*, 43.; Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen", 68.; Armağan ve Armağan, "Türk Vergi Yargısında Re'sen Araştırma", 420.

⁵²⁹ Hayrulloğlu, *Türk Vergi Yargısında*, 44.; Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen", 71.

⁵³⁰ Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen", 71-72.

olduğu gibi aynı zamanda ödevidir.⁵³¹ Danıştay kararlarında da bu durum açıkça vurgulanmıştır. Danıştay bir kararda⁵³², yerel mahkemece re'sen araştırma ilkesi uyarınca fatura ve benzeri vesikaların ibrazı için uygun süre verilerek sunulan belgelerin gerçek fatura olup olmadığının araştırılması sonucunda karar verilmesi gerekirken araştırma yapılmadan karar verilmesini hukuka aykırı bulmuştur.

Bu nedenle re'sen araştırma ilkesini uygulayacak hâkimin yetkisinin ne zaman başlayıp ne zaman biteceği, ilkenin kapsamı ve sınırları açıkça belirlenmelidir.

Vergi yargılamalarında hâkim davanın açılmasıyla birlikte, yargılamaya konu olan uyuşmazlığı ele alıp çözümlemeye başlayabilmekte, bu yetkiyi de yargılamanın sonuçlanmasına kadar kullanabilmektedir.⁵³³ Bu nedenle yargılamanın başlaması ile görevi başlayan hâkim, yargılama öncesinde olayın tamamına vakıf olsa da önüne hukuka uygun olarak getirilmiş bir uyuşmazlık bulunmadığından yargılama yapamayacak, yargılamaya hâkim olan ilkelerden re'sen araştırma ilkesini kullanarak vakıyı çözümlemeye yönelik delil tespitine ve toplamasına başlayamayacaktır.⁵³⁴ Bahse konu ilke vergi yargılamalarında, kurul halinde bakılan yargılamalara ilişkin ise mahkeme başkanlarınca veya mahkeme başkanının görevlendireceği naip hakimce, tek hakimle bakılan yargılamalara ilişkin ise ilgili hakimce yerine getirilmektedir.⁵³⁵

Re'sen araştırma ilkesinin kapsamı değerlendirildiğinde, yetkiyi kullanacak hâkimin sınırsız bir yetkisinin olmadığı görülecektir. Özellikle İYUK'un 20/3 maddesinde devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine aykırı bir belge ya da bilgi istenmesi halinde ilgili kurumca gerekçeli bir şekilde istemin reddedilebileceği düzenlenmiştir.⁵³⁶

⁵³¹ Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 522.; Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda İspat", 28.

⁵³² Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 08/02/2019, E. 2013/3, K. 2019/1, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=dibgk-2013-3.htm&kw=re'sen+ara%C5%9Ft%C4%B1rma+ilkesi+maddi+olay+hakk%C4%B1nda+yeterince+inceleme+ve+ara%C5%9Ft%C4%B1rma+yap%C4%B1lmaks%C4%B1z%C4%B1n+karar+verilmesi&cr=danistay#fm>, 10/11/2024.

⁵³³ Hayrullahoğlu, *Türk Vergi Yargısında*, 45.; Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen", 68.; Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda İspat", 36-37.

⁵³⁴ Hayrullahoğlu, *Türk Vergi Yargısında*, 45.;

⁵³⁵ Armağan ve Armağan, "Türk Vergi Yargısında Re'sen Araştırma", 422.; Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen", 72.

⁵³⁶ Hayrullahoğlu, *Türk Vergi Yargısında*, 45.; Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen", 79.; Armağan ve Armağan, "Türk Vergi Yargısında Re'sen Araştırma", 428-429.

Kapsamda yer alan bir diğer sınırlama ise yargıcın keyfiliği kriterinde ortaya çıkmaktadır. Bu sınırlama, re'sen araştırma ilkesinin hâkim için yetki olmasının yanı sıra ödev olmasının da doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.⁵³⁷ Keyfiliğe ilişkin olarak Danıştay bir kararında⁵³⁸, re'sen araştırma ilkesi uyarınca gerçeğin ortaya çıkarılmasının gerektiğini ve keyfi davranılarak belli başlı delillerin toplanmamasını ilkeye aykırılık oluşturan bir durum olarak kabul etmiştir.

Re'sen araştırma ilkesinin bir başka sınırını, idari yargılamaların hukukilik denetimine izin verirken yerindelik denetimine izin vermemesi oluşturmaktadır. Aynı şekilde vergi mahkemelerinde görülen davalarda da hukukilik denetimi yapılabilmekte, yerindelik denetimi yapılamamaktadır.⁵³⁹ Bu durum İYUK'un 2'nci maddesinde açıkça kanun metnine dercedilmiştir. Bu nedenle vergi hakimleri, re'sen araştırma ilkesini uyuşmazlığa konu vakıalara uygularken yerindelik denetimine dikkat etmeleri gerekmektedir.

Re'sen araştırma ilkesi neticeten; vergi mahkemelerince, ilgili uyuşmazlığın çözümü açısından taraflardan gelen herhangi bir talep aranmaksızın kendiliğinden harekete geçilmesini ifade etmektedir. Bu ilke, yukarıda sayılan sınırlamalar ve VUK 3/B'den kaynaklanan uyuşmazlıkla ilgisi ve alakası tabii ve açık olmayan tanık ifadesi ile yemin delillerinin dışında kalan bilginin, belgenin, beyanların, vakıaların veya olguların elde edilip mahkemece değerlendirilebilmesine imkân veren bir yargılama yöntemidir.

3.2.1.2.1.3. Yazılılık İlkesi

Yazılılık ilkesi, mahkemeler tarafından yürütülen dava ve işlerde, uyuşmazlığın çözümü açısından yazılı belge delilinin gerektiğini ifade etmektedir. Söz konusu yazılı yargılamada, taraflar yalnızca yazılı belge deliline dayanabilmekte, kanunun öngördüğü haller saklı kalmak üzere çok sınırlı olarak yazılı olmayan delillere başvurabilmektedirler.⁵⁴⁰

⁵³⁷ Ergün, “Vergi Yargılamasında Re'sen”, 80.

⁵³⁸ Danıştay 9. Daire, 20/11/2001, E. 2000/5192, K. 2001/4408, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2000-5192.htm&kw=E.+`2000/5192`&cr=danistay#fm>, E.T. 10/11/2024.

⁵³⁹ Ergün, “Vergi Yargılamasında Re'sen”, 80.; Armağan ve Armağan, “Türk Vergi Yargısında Re'sen Araştırma”, 426.; Hayrullahoğlu, *Türk Vergi Yargısında*, 45.; Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda”, 523.

⁵⁴⁰ Hayrullahoğlu, *Türk Vergi Yargısında*, 47.

Bu ilkenin temeli İYUK'un 1'inci maddesinde tanımlanmış olup idari yargılama usulü uygulanan mahkemelerde, uyuşmazlığın çözümü için gereken incelemelerin yazılı belgeler üzerinden yapılabileceğini vurgulamıştır. Yukarıdaki başlıklarda ifade edildiği üzere, VUK 3/B maddesinde bulunan ve uyuşmazlıkla ilgili doğal ve açık tanık ifadelerinin delil olarak kabul edilebilmesi yazılılık ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır.

3.2.1.2.1.4. Kıyas Yasağı İlkesi

Mükellefler açısından bir mali yükümlülük getiren vergi düzenlemelerine ilişkin anayasal düzenleme 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddede, kişilerin mülkiyet hakkına bir müdahale niteliğinde olan vergi yükümlülüklerinin ancak ve ancak kanunla düzenlenebileceği vurgulanmıştır. Buradan hareketle kişilere mali yükümlülük getiren vergi düzenlemeleri kanun dışında; yönetmelik, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi gibi düzenleyici işlemlerle düzenlenememesine vergide kanunilik ilkesi adı verilmektedir.

İşte kıyas yasağı ilkesi de yukarıdaki paragrafta tanımlanan kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak doğmuştur. Vergi kanunlarında yer alan bir boşluk, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, yalnızca yasama organı tarafından yapılan kanun düzenlemesi ile doldurulabilmektedir. Ancak uyuşmazlığın çözümü için gerektirdiği ölçüde kanunun sistematigi ve yorum kuralları dikkate alınarak yeni bir vergi yükümlülüğü oluşturmada kanunla çözümlenebilir. Aynı şekilde kıyas yasağı, yargılama sırasında uygulanacak yorumun da sınırını oluşturmaktadır.

Yapılan açıklamalar ışığında kıyas yasağı ilkesinin temelinde, kişilere kanunlarda yer almayan yeni vergilerin yüklenmesinin veya kişilerin kanunlarda yer alan vergi yükünden daha fazla bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmasının önüne geçilmesi yer almaktadır. Bunun yanı sıra da vergilerin kanuniliği ilkesi gereği yalnızca yasama organı tarafından vergiye ilişkin yükümlülükler öngörülebilirken yargı organları tarafından bu yetkinin gasp edilerek yeni veya farklı bir vergi yükümlülüğünün öngörülmesinin de

kıyas yasağı ilkesi ile önüne geçilmeye çalışılmaktadır.⁵⁴¹ Bu durumun aksi ise, kişilerin mali güvenliklerini kaybetmesine ve keyfilikler ortaya çıkmasına vesile olacaktır.⁵⁴²

Sonuç olarak Türk Vergi Hukukunda kıyas yoluna başvurularak yorum geliştirilmesi, hukuk devletinde bulunan hukuk güvenliği ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Aksi halin varlığı gündeme gelirse, idarenin veya yargı organlarının bu yol ile yeni vergi doğurucu olaylar oluşturabilmesine veya vergi yükünü artırabilmesine imkân tanınmasına yol açacaktır.⁵⁴³

3.2.1.2.1.5. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

İlke ile, vergi hükümleri ve vergiyi doğuran olaylar değerlendirilirken görünüşte var olan durumun ötesine geçilerek temelinde yer alan işlem veya olay üzerinden gerçek mahiyetin tespiti amaçlanmaktadır.⁵⁴⁴ Bahse konu ilke, vergi hukukuna özgü olup VUK'un 3/B maddesinde vergiye konu olay veya işlemin gerçek mahiyetinin tespiti ifadesi ile belirtilmiştir.

İlkenin temelinde, özel hukuk işlemleri ile mali güce göre vergilendirme ve verginin adaletli ve dengeli dağıtım ilkesinin işlenemez hale getirilmesini önlemek ile belirli bir iktisadi güce sahip olan kişileri aynı oranda ve aynı biçimde vergilendirerek vergide adaleti ve eşitliği sağlamak yer almaktadır.⁵⁴⁵

Danıştay da bir kararında⁵⁴⁶ ekonomik yaklaşım ilkesini kanun maddesinin gerekçesine atıf yaparak tanımlamıştır.

Vergiye ilişkin muamelelerde olayın görünürdeki biçiminin değil, tarafların gerçek maksatlarının esas alınacağı açıktır. Zira VUK'nun ispat müessesesinin ekonomik yaklaşıma göre konulduğu belirtilen madde gerekçesinde kısaca, "vergi mükellef ve sorumlularının vergi kanunlarının uygulama alanı dışına çıkmak, vergi matrahını

⁵⁴¹ Hayrulloğlu, *Türk Vergi Yargısında*, 51.

⁵⁴² Akdoğan, *Vergi Hukuku*, 40.

⁵⁴³ Hakan Birsenoğlu, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?", *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7/3-4 (2003): 166.

⁵⁴⁴ Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 520.; Ali Erol, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi", *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 3/1 (2019): 58.

⁵⁴⁵ Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 521.; Erol, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", 59.

⁵⁴⁶ Danıştay 4. Daire, 31/05/2023, E. 2022/7093, K. 2023/3067, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2022-7093.htm&kw='ekonomik+yakla%C5%9F%C4%B1m'&cr=danistay#fm>, E.T. 11/11/2024.

tamamen veya kısmen gizlemek gibi amaçlarla gerçekte ulaşmak istedikleri ekonomik sonuca, vergi kanunlarında tipleri tanımlanmayan hukuki biçim, kalıp ve usullerle ulaşmak isteyebilmelerini önlemek" şeklinde açıklanmıştır.

Türk Vergi Hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulandığı en önemli durumlardan biri peçeleme sözleşmeleri olarak adlandırılmaktadır. Peçeleme sözleşmeleri, tarafların vergi kaçırmak maksadıyla özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını kötüye kullanması sonucu oluşturdukları sözleşmelere verilen addır.⁵⁴⁷ Açıklamadan da anlaşılacağı üzere, peçeleme işlemlerinde taraflar arasında gerçek mahiyette vergiye konu olan bir işlem veya vakıa bulunmakla birlikte, taraflar aralarında gerçekleştirdikleri işlemlerin sonucunda doğan vergiyi hiç ödememek veya az ödemek maksadıyla özel hukukta yer alan muvazaa müessesesi gibi bir işlem ile vergi kaçırmayı hedeflemektedirler.⁵⁴⁸ İşte bahse konu ilke, aslında tarafların aralarında yaptıkları ve gerçek iradelerine dayanan işlem veya eylem dikkate alınarak vergilendirme işlemlerinin yapılmasına veya uyumsuzluğun çözümlenmesine katkı sağlamaktadır.

Danıştay da bir kararında⁵⁴⁹, peçeleme işlemlerini ortaya çıkarırken ekonomik yaklaşım ilkesinin temel alınarak vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin dikkate alınması gerektiğini vurgulamıştır. Açıklanan Danıştay kararı ise şu şekildedir.

Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım, yasanın vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır. Öte yandan 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 2. maddesinde ifade bulan "dürüstlük kuralı" gereği herkes haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorunda olup bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını ise hukuk düzeni korumamaktadır. Vergi mükelleflerinin özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacıyla yaptıkları işlemlere "peçeleme işlemi" adı verilmektedir. Peçelemede vergiyi doğuran olayın gizlenmesi amacıyla başka bir işlem gerçekmiş gibi gösterilmeye çalışılır. Davacı olağan koşullarda nihai tüketiciye teslim etmek üzere satın aldığı araçları daha düşük vergi oranlarının geçerli olduğu dönemde kendi adına fatura düzenleyip şekli olarak

⁵⁴⁷ Cansın Değirmencioğlu, "Türk Vergi Sisteminde Peçeleme", *Terazi Hukuk Dergisi*, 11/121 (2016): 60.

⁵⁴⁸ Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 521.; Değirmencioğlu, "Türk Vergi", 60.

⁵⁴⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08/06/2022, E. 2020/1622, K. 2022/676, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2020-1622.htm&kw='ekonomik+yakla%C5%9F%C4%B1m'&cr=danistay#fm>, E.T. 11/11/2024.

kendisine teslim etmiştir. Böylelikle daha düşük vergi oranlarının geçerli olduğu dönemde özel tüketim vergisi beyan ederek daha az vergi ödemek amacıyla vergiyi doğuran olay "şekli" olarak gerçekleşmiştir. Davacı ödediği bu vergiyi daha sonraki tarihte nihai tüketicilere yaptığı teslimlerde araç fiyatlarına örtülü şekilde yansıtmıştır. Anılan özel tüketim vergisi indirimiyle otomotiv sektöründe oluşan stok fazlalıklarının azaltılması amaçlandığından, bir başka anlatımla anılan indirim uygulamasıyla indirim dönemi ile bu dönem sonrasında farklılaşan vergi oranları nedeniyle ortaya çıkan vergi farkının motorlu araç ticareti yapanların uhdesinde kalması amaçlanmadığından, gerçek mahiyet ilkesi gereği Özel Tüketim Vergisi Kanunu yönünden vergiyi doğuran olayın araçların nihai tüketicilere teslim aşamasında gerçekleştiğini kabul etmek gerekmektedir.

3.2.1.2.2. Vergi Hukukunda Delil Türleri

Vergi hukukunda, yukarıdaki başlıklarda da bahsedildiği üzere delil serbestisi ilkesi geçerli olduğundan dolayı taraflar öne sürdükleri iddialarını her türlü deliller ile ispatlayabilmektedir. Re'sen araştırma ilkesinin ve delil serbestisi ilkesinin bir neticesinden dolayı bu ispat sürecinde hem idare hem mükellef hem de davaya bakmakla görevli ve yetkili mahkeme önemli bir rol oynamaktadır. Açıklanan nedenlerle öğretide ispata yarayan bu deliller, mükellef nezdinde meydana gelen deliller, idare nezdinde meydana gelen deliller ve yargı nezdinde meydana gelen deliller şeklinde üç grup altında sınıflandırılmaktadır.

3.2.1.2.2.1. Mükellef Nezdinde Oluşan Deliller

Vergi mükelleflerinin en önemli ödevleri arasında yer alan vergi borcunu ödeme ödevi, kanunlarda belirtilen sürelerle, biçimsel şekillere, uygun tutarlara, usul ve esasa uygun olarak ödenmesi gerektirmektedir. Mükellefin veya sorumlunun bu şartlara uygun olarak ödevini ifa edebilmesi için belli başlı işlemler yapmış olması gerekmektedir.

Öğretide bu işlemlere örnek olarak, vergi borcuna ilişkin idareye bildirimde bulunma ve beyanname verme; defter, kayıt ve belgeleri düzenli tutma ve bunları muhafaza etme gibi durumlar sayılmakta olup bahse konu işlemlerin detayları vergi kaçakçılığında delillerin değerlendirilmesi başlığı altında Yargıtay kararları ile ele alınacaktır.

3.2.1.2.2.2. İdare Nezinde Oluşan Deliller

Vergi idaresinin, mükellefler nezdinde doğan vergi alacaklarını doğru tespit etmek maksadıyla, icra ettikleri denetimler sonucu elde ettikleri bilgi ve belgeler ise idare nezdinde oluşan delillerden sayılmaktadır. Bu delillere örnek olarak yoklama fişi ve tutanağı, inceleme tutanakları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları, takdir komisyonu raporları, uzlaşma tutanakları sayılabilmektedir. Bahsedilen bu delillerin detaylı açıklaması vergi kaçakçılığında delillerin değerlendirilmesi başlığı altında Yargıtay kararları ile ele alınacaktır.

3.2.1.2.2.3. Yargı Nezinde Oluşan Deliller

Taraflar arasında yer alan uyuşmazlıkların çözümü için başvurulmuş yargılamalarda, mahkemenin uyuşmazlığı çözmek amacıyla başvurduğu delillere verilen addır. Bu delillere örnek olarak bilirkişi raporları, keşifler, ikrarlar, tanık beyanları sayılabilir. Bu başlık altında sayılan delillerin detaylı açıklaması vergi kaçakçılığında delillerin değerlendirilmesi başlığı altında Yargıtay kararları ile ele alınacaktır.

3.2.2. Ceza Hukukunda İspat ve Delil

Ceza muhakemesi hukukunda, yargılamanın hangi şekilde sona erdirileceği sanık üzerinde bulunan şüphenin yenilip yenilemediğine bağlıdır. Mahkumiyet hükmünün verilebilmesi için sanık üzerinde bulunan şüphenin tamamen yenilmesi gerekirken, beraat kararının verilmesi için sanık üzerindeki şüphenin yenilememesi yani az da olsa şüphenin bulunması yeterli görülmektedir. İşte bu şüphenin düzeyini ise, yargılama boyunca toplanan deliller ile maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için yapılan ispat faaliyeti belirlemektedir.

İspat ve delil kavramlarının ceza muhakemesindeki bu önemi nedeniyle, çalışmanın bu başlığı altında ceza hukukunda yer alan ispat ve ispat yükü kavramlarına, akabinde maddi gerçeğin ortaya konulmasında en önemli unsur olan delile, delil kısmında öncelikle ceza muhakemesinde uygulanan ilkelere, devamında ise delil türlerine değinilerek vergi kaçakçılığı suçlarında delillerin değerlendirilmesine ilişkin bir altyapı oluşturulmaya çalışılacaktır.

3.2.2.1. Ceza Hukukunda İspat ve İspat Yüğü

Ceza muhakemesi, geçmişte var olduğı ileri sürülen bir hadisenin; gerçekten var olup olmadığını, eğer var ise kim tarafından, ne zaman, nerede ve hangi koşullar altında gerçekleştirildiğini yani kısaca maddi gerçeğı ortaya çıkarmaya çalışan bir hukuk dalıdır.⁵⁵⁰ Maddi gerçeğı ulaşılmaya çalışılırken hukuka uygun olarak elde edilen delillerden yararlanılmaktadır.⁵⁵¹ Bu nedenle ceza muhakemesi delil olmadan başlayamaz ve delil olmadan ilerleyemez.⁵⁵² Sonuç olarak maddi gerçeğın ispatlanmasının temelinde delil bulunmakta, bu delilin nasıl, ne zaman, hangi yöntemlerle ve kim tarafından toplandığı ise ispat açısından hayati önem arz etmektedir.

Maddi gerçeğın ispatlanmış sayılabilmesi için hukuka uygun olarak elde edilen delillerin tamamının mahkeme huzurunda taraflara söz hakkı tanınarak tartışılması gerekmektedir.⁵⁵³ Bu durum CMK'nın 217'nci maddesinde düzenlenerek maddi gerçeğın ispatlanmasında önemli olanın mahkeme huzurunda tartışılmış hukuka uygun deliller üzerinden gidilmesi gerektiğı vurgulanmıştır.

Hâkim, mahkeme huzurunda tartışılan hukuka uygun deliller ile, iddianamede belirtilen maddi gerçekliğın sanık tarafından meydana getirilip getirilmediğini takdir etmesi gerekmektedir. Öğretide ve yargı kararlarında takdir etme faaliyeti, vicdani delil sistemi olarak adlandırılmaktadır. Vicdani delil sisteminin temelinde ise, maddi gerçeğı ulaşılması maksadıyla her türlü şeyin delil olabilmesi ve elde edilen delillerin hâkim tarafından serbestçe değerlendirilebilmesi yer almaktadır.⁵⁵⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında⁵⁵⁵, ceza muhakemesindeki amacın açıklaması yapılmıştır. İlgili karar şu şekildedir.

⁵⁵⁰ Koca, “Ceza Muhakemesi”, 207.; Dölger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 551.; Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 407.

⁵⁵¹ Dölger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 551.

⁵⁵² Koca, “Ceza Muhakemesi”, 207.; Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 407.; Dölger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 556.

⁵⁵³ Koca, “Ceza Muhakemesi”, 207.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 612.; Dölger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 553.; Doğan Gedik, “Ceza Muhakemesinde Hakimin Delilleri Değerlendirme Serbestliğı (CMK m.217)”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21/Özel sayı (2019): 918

⁵⁵⁴ Koca, “Ceza Muhakemesi”, 209.; Yenisey ve Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi*, 541.; Gedik, “Ceza Muhakemesinde”, 916.

⁵⁵⁵ Yargıtay CGK, 22/12/2009, E. 2009/9-93, K. 2009/308, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2009-9->

Maddi gerçeği arayan ceza muhakemesinde "delil serbestliği ilkesi" (vicdani delil sistemi) kabul edilmiştir. Her şeyin her şeyle ispatlanabilmesi şeklinde de tanımlanan bu ilkeye göre, akla uygun (rasyonel), olayla ilgili (temsil edici) ve hukuka uygun elde edilmiş olmak kaydıyla, yargılama konusu olayla ilgili olarak hakim vicdani kanaatinin oluşumuna elverişli her şey delil olabilecek, diğer ifadeyle, ceza muhakemesinde nelerin delil olabileceği ve delil diye ortaya konulanların delil olabilme (ispat) değeri hakim tarafından serbestçe takdir ve tayin edilebilecektir. Bu husus 5271 sayılı CYY'nın 217. maddesinde; " (1)... deliller hakim vicdani kanaatiyle serbestçe takdir edilir. (2) Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir" şeklinde açıkça ifade edilmiştir. Vicdani delil sistemi tabiri ile ifade edilmek istenen, hem delil serbestliği, hem de delillerin değerlendirilmesi serbestliğidir.

Bu nedenle yargılamayı yürüten hâkim, mahkeme huzurunda tartışılmış delillere dayanarak ve vicdani kanısını da dikkate alarak sanık hakkında bir karar verecektir. Bu karar verilirken, sanığın iddianameye konu eylemi işleyip işlemediği hakkında bir şüphesi bulunuyorsa bu durumda eylem ispatlanamadığından sanık hakkında CMK'nın 223'üncü maddesi gereğince beraat kararı verilecektir.⁵⁵⁶ Ancak hukuka uygun şekilde elde edilen deliller ve vicdani kanı dikkate alınarak; hâkim, sanığın iddianamede bahsedilen eylemi işlediği hakkında zihninde şüpheyi yer bırakmaksızın bir kanıya varmış ise CMK'nın 223'üncü maddesi gereğince mahkûmiyet kararı verecektir.

Yukarıdaki paragrafta anlatılan şekilde hâkimin yargılamanın sonucuna varabilmesi için hukuka uygun olan delillerden yararlanması gerekmektedir. Hukuka uygun deliller ise, sanığın aleyhine veya lehine fark etmeksizin soruşturma evresinde CMK'nın 160 ve 161'inci maddeleri gereğince Cumhuriyet savcısınca toplanacaktır.⁵⁵⁷

Cumhuriyet savcının lehe ve aleyhe delilleri toplaması nedeni ile ceza muhakemesinde bir ispat külfeti sorunu da bulunmamaktadır.⁵⁵⁸ Yukarıda da değinildiği üzere, ceza muhakemesini amacı maddi gerçeğin ortaya çıkarılması olduğundan; hâkim tarafların öne sürdüğü delillerle bağlı değildir.⁵⁵⁹ Hâkim ve Cumhuriyet savcısı maddi gerçeği araştırıp

93.htm&kw=%C5%9Feklinde+a%C3%A7%C4%B1k%C3%A7a+ifade+edilmi%C5%9Ftir.+Vicdan i+delil+sistemi+tabiri+ile+ifade+edilmek+istenen,+hem+delil+serbestli%C4%9Fi,+hem+de+deliller in+de%C4%9Ferlendirilmesi+serbestli%C4%9Fidir&cr=yargitay#fm, E.T 16/11/2024.

⁵⁵⁶ Koca, "Ceza Muhakemesi", 210.; Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 544.

⁵⁵⁷ Koca, "Ceza Muhakemesi", 210.

⁵⁵⁸ Koca, "Ceza Muhakemesi", 210.

⁵⁵⁹ Gedik, "Ceza Muhakemesinde", 918.

bulmakla ve yargılamayı maddi gerçekliğe göre sonlandırmakla görevlidir. Bu nedenle elde edilen deliller, hâkimin takdirine bağlı olarak ve delillerin serbestçe değerlendirilme ilkesine de uygun olarak mahkeme huzurunda tartışılacak, tartışılan deliller hakimce değerlendirilecek ve karar bu değerlendirmeye göre verilecektir. Sanığın, şüpheden sanık yararlanır ilkesi uyarınca yargılama aşamasında elde edilen deliller ile kendi suçsuzluğunu ispat etmesi söz konusu değildir. Bu nedenle şüpheden sanık yararlanır ilkesi uyarınca da sanığın herhangi bir şekilde suçsuzluğunu ispat etmesi aranmamaktadır.⁵⁶⁰

3.2.2.2. Ceza Hukukunda Delil

Ceza muhakemesinde, maddi gerçek araştırıldığı için aşağıdaki başlıklarda detaylarına değinileceği üzere delil serbestisi sistemini ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi sistemini temel alan vicdani delil sistemi uygulanmaktadır. Her ne kadar bu ilkeler uyarınca, her türlü hususun delil olabileceği kabul edilen bir gerçek olsa da maddi gerçeğin çözümünde delil vasfını taşıyabilmek için belli başlı özelliklerin de bulunması gerekmektedir.

Bahsedilen bu özelliklerin başında, delillerin gerçekçi olmaları yer almaktadır. Gerçekçi olmaktan maksat, maddi gerçeğin bir parçası olarak beş duyu organı tarafından algılanabilir olmasıdır. Bu grupta; belge, beyan ve belirti delilleri sayılabilmektedir. Bu özelliğin bir başka uzantısı ve doğal sonucu olarak da delillerin rasyonel olmaları aranmaktadır.

Bir başka özellik olarak delillerin olayı temsil edici nitelikte olması gerektiği savunulmaktadır. Maddi gerçekle bir ilişkisi bulunmayan hususların yargılama makamları tarafından delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu durumun nedeni ise, uyumsuzluğa konu olayın içerisinde yer almayan hususun maddi gerçeği aydınlatmaya yaramaması olarak gösterilmektedir.

Yukarıdaki özellikleri barındıran deliller, hukuka uygun olarak toplanmalı ve mahkeme huzurunda tartışılarak maddi gerçeğin çözümünde kullanılmalıdır. İşte karara esas alınabilecek delilde olması lüzum gösteren en önemli özellik budur. Hukuka uygun olarak

⁵⁶⁰ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 553.

elde edilmeyen veyahut da mahkeme huzurunda yargılama süjelerinin bulunduğu esnada tartışılmayan deliller, sanığın mahkumiyetine esas teşkil edecek şekilde kullanılması, kanun koyucu tarafından yasaklanmıştır.

Tüm bu özellikleri taşıyan deliller, karar verme aşamasında hâkime yardımcı olarak maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında önemli rol oynamaktadır.

3.2.2.2.1. Ceza Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesine İlişkin İlkeler

Ceza muhakemesi hukukunda, davanın sona erdirilebilmesi amacıyla yargılama yürütülürken uygulanan belli başlı ilkeler bulunmaktadır. Bahse konu ilkelerin yargılamayı sonlandırmada önemli birer rol oynaması ve delillerin değerlendirilmesinde usul ve esası belirlemesi nedeni ile bu başlık altında, ceza hukukunun temelinde yer alan maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için yararlanılan delillerin değerlendirilmesine ilişkin ilkelerden bahsedilecektir.

3.2.2.2.1.1. şüpheden Sanık Yararlanır İlkesi

Ceza muhakemesinde yer alan ilkeler arasında en mühim ilkelerden biri olan şüpheden sanık yararlanır ilkesi, özünde sanığın bir suçtan dolayı cezalandırılabilmesi için tereddüde yer vermeyen kesinlikte delillerin bulunması ve sanık üzerinde bulunan şüphenin sanığın aleyhine yorumlanacak şekilde yenilmesini gerektirmektedir.⁵⁶¹ Bu nedenle tam olarak aydınlatılmamış olan deliller üzerinden gidilerek sanığın aleyhine mahkûmiyet kararı kurulamaz.⁵⁶² Bu ilkenin temelinde, bir suçlunun yaptırımsız bırakılmasının, bir masumun mahkum edilmesine yeğlenmesi yani suçsuzluk karinesi ilkesi⁵⁶³ yer almaktadır.⁵⁶⁴

şüpheden sanık yararlanır ilkesi AIHS'nin 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında “*Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.*” İfadeleriyle tanımlanırken, 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında “*Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.*” İfadeleriyle

⁵⁶¹ şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 409.

⁵⁶² şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 409.; Yenisey ve Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi*, 543.

⁵⁶³ Feyzioğlu, “5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu”, 36.; Koca, “Ceza Muhakemesi”, 209-210.

⁵⁶⁴ Yenisey ve Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi*, 544.

tanımlanmıştır. İlkenin kanuni dayanağı ise CMK'nın 223/2-e bendinde yer almaktadır.⁵⁶⁵ Söz konusu bende göre, suça konu bahsedilen eylemin sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması halinde ve mahkûmiyet hükmü için gereken tereddütsüz delillere ulaşılabilmesi sebebiyle sanık hakkında beraat kararı verilmesi gerekmektedir.

Şüpheden sanık yararlanır ilkesi bir ispat ilkesi olmaktan çok, delillerin değerlendirilmesi sonucunda meydana gelen ve kuşkunun yenilememesi durumunda kullanılan bir ilkedir.⁵⁶⁶ Bu nedenle yargılama makamı tarafından değerlendirilen deliller sonucunda halen bir muallak durum bulunuyorsa, bu halde sanık hakkında mahkûmiyet hükmünün kurulması ceza hukukunun genel ilkelerine aykırılık oluşturacaktır.⁵⁶⁷

Bahse konu ilke Yargıtay CGK'nın bir kararında⁵⁶⁸, aşağıdaki ifadeler ile tanımlanmıştır.

Latince 'in dubio pro reo' olarak ifade edilen ve masumiyet (suçsuzluk) karinesinin bir uzantısı olan 'şüpheden sanık yararlanır ilkesi' ceza yargılaması hukukunun evrensel nitelikteki önemli ilkelerinden biridir. Sanığın bir suçtan cezalandırılmasının temel koşulu, suçun kuşkuya yer vermeyen bir kesinlikle ispat edilmesine bağlıdır. Şüpheli ve aydınlatılamamış olaylar ve iddialar sanığın aleyhine yorumlanarak hüküm tesis edilemez. Ceza mahkûmiyeti bir ihtimale değil, kesin ve açık bir ispata dayanmalıdır. Bu ispat, teorikte olsa hiçbir kuşku ve başka türlü bir oluşa olanak vermemelidir. Yüksek de olsa bir ihtimale dayanılarak sanığı cezalandırmak, ceza yargılamasının en önemli amacı olan gerçeğe ulaşmadan hüküm vermektir. Anayasanın 38/4. ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6/2. maddelerinde düzenlenmiş bulunan suçsuzluk karinesi, suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kişinin suçsuz sayılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu karine uyarınca, suçsuz olduğu varsayılan kişinin suçlu kabul edilmesi için kesin hükümle mahkum olması, mahkûmiyet için de fiilin ispatlanması, yani şüphenin bertaraf edilmesi gerektiğinden, şüpheden sanık yararlanır ilkesi suçsuzluk karinesinin bir uzantısı olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁵⁶⁵ Feyzioğlu, “5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu”, 36.; Koca, “Ceza Muhakemesi”, 210.

⁵⁶⁶ Cengiz Apaydın, “Ceza Muhakemesi Hukukunun Temel İlkeleri”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 15/166 (2020): 1219.

⁵⁶⁷ Apaydın, “Ceza Muhakemesi Hukukunun”, 1219.

⁵⁶⁸ Yargıtay CGK, 17/05/2023, E. 2020/1-161, K. 2023/279, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2020-1-161.htm&kw=`su%C3%A7un+ku%C5%9Fkuya+yer+vermeyen+bir+kesinlikle+ispat+edilmesine+ba%C4%9Fl%C4%B1d%C4%B1r`&cr=yargitay#fm>, E.T. 18/11/2024.

Yine Yargıtay'ın başka bir kararında⁵⁶⁹, sanığın bir suç nedeni ile cezalandırılabilmesinin temel şartının, suçun kuşkuya yer vermeyecek ölçüde ispat edilmesine bağlı olduğuna değinilmiş, tam olarak giderilemeyen kuşkunun sanığın aleyhine yorumlanarak mahkumiyet hükmü kurulamayacağı belirtilmiştir. Bahsedilen ispatın ise, hiçbir kuşku ve başka bir türlü oluşa imkan vermeyecek derecede açıklıkta olması gerekmektedir. Bu nedenle, kesin bir ispatın elde edilemediği durumlarda varsayıma dayalı olarak şüpheli aleyhine hüküm kurulması hukuka aykırı kabul edilecektir. Sonuç olarak kararda, maddi gerçeğe ulaşılrken dayanılan delillerin varsayımdan ibaret olmaması gerektiğine ve sanığın cezalandırılabilmesi için kullanılan delillerin hiçbir kuşku ve başka türlü oluşa olanak verecek belirsizlikte olmaması gerektiğine değinilmiştir.

3.2.2.2.1.2. Delil Serbestisi İlkesi

Ceza muhakemesinin temelinde, sanık tarafından işlendiği iddia edilen olayın maddi gerçeğine ulaşılması yer almaktadır. Bahse konu maddi gerçeğe ulaşılmaya çalışılırken taraflardan daha önceden hazırlamış oldukları delillere dayanması beklenemeyeceği gibi sanık tarafından işlendiği iddia edilen suçun, işin doğası gereği gizlilik içinde işlendiği ve var olan delillerin yok edilmesinde sanık lehine yarar bulunduğu kabul edilmektedir.⁵⁷⁰ Bu nedenle hem geçmişte yer alan hem de gizlilik içinde gerçekleşmiş olan hatta işlendiği dahi şüpheli olan bir durumun ispatı ancak ve ancak delillerin serbestisi ilkesi ile ortaya çıkarılabilmesi mümkündür.⁵⁷¹

İşte yukarıdaki paragraftan da anlaşılacağı üzere delil serbestisi ilkesi, ceza muhakemesi hukukunda yargılama makamlarının maddi gerçeği meydana getirmek maksadıyla hukuka uygun olarak elde edilen ve tartışılan her türlü delili kullandığı sisteme verilen addır.⁵⁷²

⁵⁶⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 31/10/2022, E. 2022/4318, K. 2022/18098, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2022-4318.htm&kw='su%C3%A7un+ku%C5%9Fkuya+yer+vermeyen+bir+kesinlikle+ispat+edilmesine+ba%C4%9Fl%C4%B1d%C4%B1r'&cr=yargitay#fm>, E.T. 18/11/2024.

⁵⁷⁰ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 556.; Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 410.

⁵⁷¹ Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 410.

⁵⁷² Ramazan Cengiz Derdiman, "Ceza Muhakemesinde İspat Kavramı ve Kapsamı", *Bursa Barosu Dergisi*, 43/109 (2019): 78.; Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 410.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 690.

Delil serbestisi ilkesinin temeli, kanuni bir madde olan CMK'nın 217'nci maddesinin 2'nci fıkrasına dayanmaktadır. Keza CMK'nın 206/2 maddesinde de mahkeme tarafından reddolunacak deliller sınırlı sayıda sayılarak yargılamalarda maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında geniş bir delil yelpazesinden yararlanılacağına işaret edilmektedir. Kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere, mahkeme bir olay veya vakıa hakkında karar verirken hukuka uygun olarak toplanmış ve mahkemede usulüne uygun olarak tartışılmış delillere dayanabilecektir. Hukuka aykırı olarak toplanmış deliller dışlanarak yargılama sonuca erdirilecektir. Hukuka aykırı deliller dikkate alınarak sanık hakkında mahkûmiyet kararı kurulması ise Yargıtay tarafından bozma nedeni yapılmaktadır. Bahse konu kararda⁵⁷³, hukuka aykırı olarak icra edilen arama kararı sonucunda elde edilen maddi deliller ve bu deliller dikkate alınarak hazırlanan inceleme raporları, hükmün temeline esas alınarak hükmün kurulması bozma nedeni yapılmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında⁵⁷⁴, ceza muhakemesinin amacını oluşturan maddi gerçeğe ulaşılmada delil serbestisi ilkesinin önemli bir rol oynadığına değinilmiştir. Söz konusu ilke uyarınca, ceza muhakemesinde kanuna aykırı şekilde elde edilmemiş olmak kaydıyla her hususun delil olabileceği ifade edilmiş, CMK'nın 206/2 maddesi uyarınca da bu hususun desteklendiği özellikle vurgulanmıştır.

Yine Yargıtay'ın başka bir kararında⁵⁷⁵, ceza mahkemesinin maddi gerçeği tespit ederken herhangi bir delil ile bağlı olmadığını, hatta kesinleşmiş mahkeme kararının bile eksik araştırmaya dayanıyor olması nedeniyle ceza mahkemesi tarafından dikkate alınamayacağını ve maddi gerçeğin ceza mahkemesince tespit edilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

⁵⁷³ Yargıtay 21. Ceza Dairesi, 05/04/2017, E. 2016/10857, K. 2017/1723, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=21cd-2016-10857.htm&kw=`hukuka+ayk%C4%B1r%C4%B1+delil`+`VUK+359`&cr=yargitay#fm>, E.T. 19/11/2024.

⁵⁷⁴ AYM, 04/07/2013, E. 2012/100, K. 2013/84, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=amk2012-100.htm&kw=`maddi+ger%C3%A7e%C4%9Fe+ula%C5%9F%C4%B1lmas%C4%B1n%C4%B1`&cr=aym#fm>, E.T. 19/11/2024.

⁵⁷⁵ Yargıtay CGK, 30/01/2020, E. 2016/14-73, K. 2020/40, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2016-14-73.htm&kw=maddi+ger%C3%A7ek+`delil+serbestli%C4%9Fi+ilkesi`&cr=yargitay#fm>, E.T. 19/11/2024.

3.2.2.2.1.3. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi

Delil serbestisi ilkesinin bir uzantısı olan hâkimin delilleri serbestçe değerlendirme ilkesi; maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında, hâkimin yargılamaya getirilmiş olan delillerden hangilerine itibar edip hangilerine itibar etmeyeceğine, delil olarak öne sürülen hususların ispat değerlerini vicdani kanaatine göre belirleyebilmesine ilişkin yetki tanıyan bir ilkedir.⁵⁷⁶ İlkenin kanuni temeli ise yine yukarıdaki başlıklarda da vurgulandığı üzere CMK'nın 217'nci maddesinde düzenlenmiştir.

Tanımlamadan da anlaşılacağı üzere, ceza hâkimi yargılamayı yürütürken tarafların getirmiş olduğu delillerle bağlı kalmayacak, aksine her türlü hususun delil olabilme özelliği uyarınca, dosya içerisinde bulunan her türlü husus hâkimin vicdani kanaatine göre ispat değeri bakımından ele alınacaktır.⁵⁷⁷

Bahse konu ilkenin sınırı ise CMK'nın 217/2 maddesi ile çizilmiştir. Maddeye göre, hukuka uygun olarak toplanmamış deliller, sanık hakkında karar vermeye yetkili mahkeme tarafından dikkate alınamayacaktır. Bir başka ifadeyle sanık hakkında isnat edilen suç ancak ve ancak hukuka uygun şekilde elde edilen deliller vasıtasıyla ispat edilebilecektir.

Hakimlerin var olan delilleri serbestçe değerlendirebilmelerine olanak sağlayan ilkenin keyfilik olarak yorumlanmaması gerekmektedir. Bu sistemin keyfiliğe karşı en önemli güvencelerini, 1982 Anayasası'nın 141'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında ve CMK'nın 34'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında hükme bağlanan gerekçeli karara ilişkin düzenlemeler sağlamaktadır.⁵⁷⁸ Bu nedenle hakim tarafından sanığın mahkumiyetine karar verilirken kullanılan delillerin değerlendirilmesi ve tartışılması, hukuka aykırı olduğu için kararda dışlanan delillerin ayrıca ve açıkça kararın gerekçesinde belirtilmesi sureti ile keyfiliğin önüne geçilmeye çalışılmıştır.⁵⁷⁹

⁵⁷⁶ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 558.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 690.

⁵⁷⁷ Yenisey ve Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi*, 541.; Gedik, "Ceza Muhakemesinde", 916.

⁵⁷⁸ Gedik, "Ceza Muhakemesinde", 921.

⁵⁷⁹ Gedik, "Ceza Muhakemesinde", 921.

Yargıtay bir kararında⁵⁸⁰, ceza muhakemesi hukukunda vicdani delil ve serbest delil sisteminin geçerli olduğunu vurgulamış, delillerin takdirindeki serbestinin ise keyfilik olarak algılanmaması gerektiğine değinmiş, hüküm kurulurken akla ve mantığa uygun deliller üzerinden gidilerek hükmün kurulması gerektiğini belirtmiştir.

Keza Yargıtay başka bir kararda⁵⁸¹, hüküm kurulurken hangi gerekçe ile hangi delillere üstünlük tanındığının kararın gerekçesinde özel olarak belirtilmesi gerektiğine değinmiş, gerekçesiz olarak kurulan hükmün Anayasa ve CMK hükümlerine aykırı olduğu gerekçesiyle de bozulmasına karar vermiştir.

3.2.2.2.2. Ceza Hukukunda Delil Türleri

Bu başlık altında ceza hukukunda maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için başvuru delillerin hangi sınıflara ayrıldığına ve sınıflandırılan türlerin içeriğine değinilecektir.

3.2.2.2.2.1. Beyan Delili

Şüpheli veya sanığın, mağdurun ve tanıkların; muhakemeye konu olan olaya ilişkin olarak yargılama makamları önünde yapmış oldukları sözlü açıklamalara beyan delili adı verilmektedir.⁵⁸² Bir başka deyişle, maddi olaya ilişkin olarak yetkili kurumlar önünde yapılan açıklamalara verilen addır.⁵⁸³ Tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere, beyan delilinde aslında muhakemeye konu olaya taraf olmuş kişilerin veya bahse konu olaya yakinen şahit/tanık olmuş kişilerin ifadesi bulunmaktadır. Açıklanan nedenler, beyan delilini uyuşmazlığın çözümü için başvurulması gereken önemli delillerden biri haline getirmektedir.

Şüpheli beyanı soruşturma evresinde kolluk veya Cumhuriyet savcısınca alınan beyana karşılık gelmekte iken, sanık beyanı ise kovuşturma evresinde mahkeme tarafından alınan

⁵⁸⁰ Yargıtay 16. Ceza Dairesi, 24/01/2019, E. 2018/4166, K. 2019/419, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=16cd-2018-4166.htm&kw=Delil+takdirindeki+serbesti,+keyfilik+olarak+alg%C4%B1lanmamal%C4%B1&cr=yargitay#fm>, 20/11/2024.

⁵⁸¹ Yargıtay 3. Ceza Dairesi, 12/03/2019, E. 2018/8373, K. 2019/5101, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=3cd-2018-8373.htm&kw=hangi+gerek%C3%A7yle+hangi+delilere+%C3%BCst%C3%BCnl%C3%BCk+tan%C4%B1nd%C4%B1%C4%9F%C4%B1n%C4%B1n+a%C3%A7%C4%B1k+olarak+gerek%C3%A7eye+yans%C4%B1t%C4%B1lmas%C4%B1&cr=yargitay#fm>, E.T. 20/11/2024.

⁵⁸² Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 571.

⁵⁸³ Koca, “Ceza Muhakemesi”, 215.

beyanı ifade etmektedir.⁵⁸⁴ Şüpheli veya sanık, yargılamaya konu uyuşmazlığı ortaya çıkaran kişi olmasından ötürü gerçeğe ulaşma açısından bu kişilerin alınan beyanları hayati önem taşımaktadır. Özellikle bahse konu olayın bir tarafı olmasından dolayı da beyanları çok dikkatli bir şekilde taranmalı ve yalan beyanda bulunma ihtimali hiçbir zaman akıldan çıkarılmamalıdır. Burada özellikle şüphelinin veya sanığın, muhakemeye konu olayı kendisinin oluşturduğunu ikrar etmesi hali önem arz etmektedir. Özellikle kolluk tarafından alınan şüpheli beyanlarında, müdafinin huzurda bulunmaması; daha sonradan yargılama aşamasında sanık tarafından kollukça alınan beyana inkâr edilmesi halinde, şüpheli beyanının mahkemece kurulacak hükme esas alınamaması sonucunu doğuracaktır.⁵⁸⁵ Bu durum CMK'nın 148/4'üncü maddesinde belirtilmiştir. Bunun yanı sıra şüpheli veya sanıktan alınan ifadenin yasak usullere dayanmaması gerekmekte, yasak usullerle alınan ifadelerin şüpheli veya sanık tarafından rıza gösterilse dahi delil vasfında değerlendirilmeyeceği kanun koyucu tarafından kabul edilmiştir.⁵⁸⁶

Mağdur beyanları ise, uyuşmazlığa konu olan olayda zarar görmüş olan taraftan alınan beyanlar olarak tanımlanmaktadır. Temelinde hem soruşturma hem de kovuşturma aşamasında başvurulabilen, olayın tarafı olması nedeni ile de sanık gibi olayı tarafsız bir şekilde aktarabildiği konusunda şüpheler bulunan ancak yine de ifadesinde son derece önemli bilgiler barındıran ifade türüdür.⁵⁸⁷

Tanık beyanları ise, diğer iki beyan türüne göre muhakemeye konu olan olayı tarafsız bir şekilde gözlemlemekte ve yetkili makamlara tarafsız bir şekilde aktarmaktadır.⁵⁸⁸ Bu nedenle de tanık beyanları yargılamalar için çok büyük önem arz etmektedir. Kanun koyucu da bu önemi gereği tanıklığa ilişkin hükümleri CMK'nın 43 ila 61'inci maddeleri dahil olmak üzere düzenlemiştir. Genel olarak tanıkların birbirlerine karşı üstünlüğü bulunmamakla birlikte, mahkemece öncelikli olarak başkasından duyulan ifadeler yerine muhakemeye konu olayı doğrudan doğruya beş duyu organıyla tanıklık etmiş kişilerin

⁵⁸⁴ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 613.

⁵⁸⁵ Koca, "Ceza Muhakemesi", 216.

⁵⁸⁶ Koca, "Ceza Muhakemesi", 216.; Candide Şentürk, "Ceza Muhakemesinde İfade ve Sorgu", *Ceza Hukuku Dergisi*, 7/19 (2012): 210.

⁵⁸⁷ Ahmet Bozdağ ve Kader Sariusta, "Ceza Yargılamasında Mağdurun Beyanı ve Delil Değeri", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8/2 (2017): 585.; Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 571.

⁵⁸⁸ Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi*, 552.

beyanlarına itibar edilmektedir.⁵⁸⁹ Bu durum maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için aranan elzem bir özelliktir.

Tanıklığın genellikle tarafsız olmasından ötürü mahkemelerce tanık beyanlarına itibar edilerek hüküm kurulmaktadır. Bu nedenle hâkim, tanık beyanlarını öncelikle; beyanın kendi içerisinde tutarlı olup olmadığını, gerçeklikle örtüşüp örtüşmediğini denetleyecek, akabinde ise soruşturma ve kovuşturma aşamasında elde edilen diğer delillerle birlikte değerlendirecektir.⁵⁹⁰ Yaptığı bu denetlemeler sonucunda, tanık beyanı hâkim tarafından güvenilir bulunmazsa, gerçeklikle ve hayat tecrübeleriyle örtüşmezse veya kendi içerisinde tutarsız bir beyan olarak değerlendirilirse hüküm kurulurken delil olarak değerlendirilemeyecektir.⁵⁹¹

Yukarıdaki paragraflarda anlatılan bu özellikler nedeni ile tanıklık müessesesinin başlangıcı, devamı ve sona ermesi için kanun koyucu tarafından belli başlı kurallar getirilmiştir. Bu kuralların en başında ise yemin kavramı bulunmaktadır. Tanığa doğruyu söyletmek amacıyla, CMK'nın 54 ve 55'inci maddesinde yemine ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir. Tanığa duruşma esnasında yemin ettirilerek esasında doğruyu söylemesi için içsel bir baskı meydana getirilmekte, bu vesileyle de yalancı tanıklığın önüne geçilmeye çalışılmakta ve hükme esas alınan tanık beyanlarının doğru olduğu konusunda hâkime de güvence sağlanmaktadır.⁵⁹²

Sonuç olarak beyan delili, yargılamada maddi gerçeğin ortaya konulmasında önemli bir rol oynamakla birlikte, temelinde olayın tarafları olan sanık veya mağdurun vermiş olduğu ifadelerin tarafsız olarak değerlendirilmesinin zor olması nedeniyle gerçeğin ortaya çıkarılmasına ket vurmaktadır. Keza tarafsız olduğu iddia edilen tanığın beyanlarının da olayın sıcağı sıcağına alınmaması halinde, yine maddi gerçeğin yansıtılmasını güç duruma düşmektedir. Bu nedenle hâkim tarafından hüküm kurulurken başvuru beyan delilleri iyi analiz edilip maddi gerçeği ortaya çıkarmaya yarayan beyanlar dikkate alınarak hüküm kurulmalıdır.

⁵⁸⁹ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 572.

⁵⁹⁰ Metin Köse, “Ceza Muhakemesinde Tanık Beyanının Delil Olarak Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14/1 (2019): 196.

⁵⁹¹ Köse, “Ceza Muhakemesinde Tanık, 196.

⁵⁹² Devrim Güngör, “Ceza Muhakemesinde Tanık Beyanının Delil Değeri Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6/2 (2016): 312.

3.2.2.2.2. Belge Delili

Belirli bir olayı temsil etme özelliğini haiz, bir nesneye kaydedilerek aktarılabilen, sınırlı bir süre olsa da kalıcı olma özelliği bulunan ve temsil ettiği olayın ispatına elverişli olan nesnelere belge adı verilmektedir.⁵⁹³ Söz konusu belgelerin yargılamaya konu uyumazlığın çözümü için sunulması halinde ise belge delilinden bahsedilebilmektedir. Örneğin, sanık tarafından mağdura yönelik olarak yazılmış olan tehdit içerikli mektuplar veya hakaret içerikli mektuplar belge delili kapsamında değerlendirilmektedir.⁵⁹⁴

Belgeler yazılı olabileceği gibi görsel veya sesli olma imkanına sahip olmakta, bu bağlamda özellikle; şekil, ses, kroki, plan gibi şekil içeren belgeler ile video kasetleri, plak, CD ve taşınabilir bellekler içerisinde yer alan ses ve görüntüyü kendi başına veya başka araçlarla yansıtabilen her türlü nesne de belge delili olarak sayılmaktadır.⁵⁹⁵

Doğası gereği yazılı belgelerden delil elde etme işi okunarak yapılırken; şekil, ses veya görüntü içeren belgeler varsa bu durumda da izleme veya dinleme sureti ile inceleme yapılmaktadır.⁵⁹⁶ Her ne kadar CMK'nın 209'uncu ve devamı maddelerinde belge delilinden duruşmada okunarak yararlanılacağından bahsedilmişse de ses veya görüntü içeren belge delillerinin okunmasının mümkün olmaması nedeni ile, kanunun ruhuna ve amacına uygun olarak ses veya görüntü içeren delillerin dinlenerek veya izlenerek bir başka ifadeyle en uygun yollarla ortaya konulması gerekmektedir.⁵⁹⁷

Aşağıdaki başlıklarda detaylı bir şekilde ele alınacağı üzere, belge delilleri özellikle vergi kaçakçılığı suçları açısından hayati önem arz etmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları işlenirken genellikle sanık tarafından defter, kayıt veya belgeler üzerinde birtakım işlemler yapılmasından ötürü defter, kayıt ve belgeler vergi kaçakçılığı suçlarında önemli birer delil aracı olarak kullanılmaktadır. Keza suçların tespiti açısından önemli noktada bulunan vergi inceleme tutanakları ile arama tutanakları da mükellefin belge, defter ve kayıtlarında yer alan bilgileri olduğu gibi yansıttıklarından dolayı, idarenin düzenlediği

⁵⁹³ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 572.

⁵⁹⁴ Koca, "Ceza Muhakemesi", 217.

⁵⁹⁵ Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 438.; Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 572-573.

⁵⁹⁶ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 573.

⁵⁹⁷ Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 440.

tutanaklar belge delili kapsamında maddi gerçeğe ulaşılmasında önemli birer delil olarak kabul edilmektedir.⁵⁹⁸

3.2.2.2.3. Belirti Delili

Ceza muhakemesinde, ispat edilecek olayın dolaylı olarak ispatına yardımcı olacak nitelikte olaydan geriye kalan her türlü iz, eser ve emareye belirti adı verilmektedir.⁵⁹⁹ Bir başka ifadeyle, beyan ve belge delili dışında kalan ve maddi gerçeğin meydana çıkarılmasına dolaylı da olsa yarar sağlayan şeylere verilen addır.⁶⁰⁰ Belirtilere, suç mahallinde bulunan parmak izi, ayak izi, fren izi, kıl, tükürük, kan, meni ve mermi kovarı örnek olarak gösterilebilir mahiyettedir.⁶⁰¹

Belirtiler kendi içerisinde tabii belirti ve suni belirti olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.⁶⁰² Tabii belirtiler, sanığın iradesi dışında ve işlenen suçun doğal bir uzantısı olarak ortaya çıkan belirtilere verilen ad iken; suni belirtiler, maddi gerçeğin ispatlanması amacıyla ilgili kurum veya kişilerce meydana getirilen belirtilere verilen addır.⁶⁰³

Belirti delilleri yukarıda açıklanan özellikleri nedeni ile dolaylı delil statüsünde olduklarından dolayı, maddi gerçeğin açıklanmasında başka delillere ihtiyaç duyulabilmektedir.⁶⁰⁴ Bu nedenle belirtilerin özellikle beyan delili veya belge delili gibi maddi gerçeğe yakından bağlantılı olan diğer delillerle desteklenmesi ile, maddi gerçeğe ulaşılma hedefi açısından daha sağlıklı sonuçlar doğuracaktır.⁶⁰⁵ Örnek olarak, hırsızlık suçunun failinin tespiti maksadıyla, suç mahalli olan mağdura ait iş yerinde yürütülen parmak izi incelemesinde (A) kişinin parmak izlerinin tespit edilmesi bir belirti delili olarak kabul edilebilecektir. Ancak belirti delilinin özelliğinin gereği olarak da bu belirti deliline güvenilerek doğrudan doğruya (A) kişinin hırsızlık fiilini işlediğine ilişkin bir kanıya varılamayacaktır. Bu nedenle de kamera görüntüsü gibi belge delili ve tanık beyanı

⁵⁹⁸ Güliden Şişman ve Fatih Birtek, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge Kullanma Fiilinin İspatı”, *Ceza Hukuku Dergisi*, 17/49 (2022): 243.; Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda” 525.

⁵⁹⁹ Koca, “Ceza Muhakemesi”, 219.;

⁶⁰⁰ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 573.

⁶⁰¹ Koca, “Ceza Muhakemesi”, 219.; Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Muhakemesi*, 646.

⁶⁰² R. Barış Erman, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Belirti ve İspat Değeri”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9/1-1 (2010): 686.; Koca, “Ceza Muhakemesi”, 219.

⁶⁰³ Erman, “Ceza Muhakemesi Hukukunda”, 686.

⁶⁰⁴ Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 440.

⁶⁰⁵ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 573.

gibi beyan delilleri ile belirti delili birlikte değerlendirildiğinde maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve sanık üzerinde yer alan şüphenin yenilmesi daha isabetli olacaktır.

Her ne kadar belirti delillerinin, beyan ve belge delili gibi diğer deliller ile desteklenmesi gerektiğini vurgulasak da ispat ettikleri kısım açısından ispat güçlerinin zayıf olduğu anlamına gelmemektedir. Özellikle kriminalistik bilimin verileri ışığında ve modern bilim ile değerlendirildiğinde bilimsel delil olarak adlandırılmaktadır.⁶⁰⁶ Bu şekilde elde edilen deliller tek başlarına olayı ispat edemezlerken, ele aldıkları konuyu tek başlarına çok güçlü bir şekilde ispat etmektedirler.⁶⁰⁷ Dolayısıyla da belirti delillerin doğruluğundan/kesinliğinden şüphe duyulmamaktadır. Özetle belirti mahiyetinde olan deliller, olayın tamamını ispat etmek için başka türlü delillere ihtiyaç duyarken, olayın sadece belirli bir kısmını ispat etmede ise çok güçlü birer ispat araçlarıdır.

Yargıtay da bir kararında⁶⁰⁸, suç mahallinde parmak izi tespit edilen kişinin, yalnızca parmak izine ilişkin belirti deliline dayanılarak maddi gerçeğin ispatlanamayacağını, bu durumun başka deliller ile desteklenmesi gerektiğini, bu nedenle de sanık hakkında mahkumiyet hükmünün kurulamayacağını belirtmiştir.

3.2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İspat ve Delil

Vergi kaçakçılığı suçları nedeni ile yürütülen bir yargılamanın sonuçlandırılması için belli başlı delillere dayanılması gerekmektedir. Bahse konu deliller üzerinden hareket edilerek de mükellef-sanık hakkında bir kanaate varılması gerekmektedir. Kanaatin ortaya çıkması amacıyla kullanılan delillerin ne olduğu ise hayati önem arz etmektedir. Bu nedenle, bu başlık altında vergi kaçakçılığı suçları açısından ispat kurumuna, ispatlanması gereken konunun ne olduğunun tespitine, ispat yükü kavramının vergi kaçakçılığı suçları açısından geçerli olup olmadığına, akabinde ispatı istenen konunun hangi deliller ile ispatlanabileceğine değinilecek ve bahsedilen konular aktarılırken yüksek mahkeme kararları ile desteklenmeye çalışılacaktır.

⁶⁰⁶ Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 440.

⁶⁰⁷ Dülger ve Taşkın, *Ceza Muhakemesi*, 574.; Şahin ve Göktürk, *Ceza Muhakemesi*, 440.

⁶⁰⁸ Yargıtay 6. Ceza Dairesi, 26/05/2005, E. 2005/4998, K. 2005/5390, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=6cd-2005-4998.htm&kw='2005/4998'&cr=yargitay#fm>, E.T. 24/11/2024.

3.2.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İspat ve İspat Yüğü

Birinci bölümde vergi kaçakçılığı suçları açısından genel bir inceleme yapılırken, vergi kaçakçılığı suçlarının ceza hukuku içerisinde yer alan ve ceza hukukuna ilişkin ilkelerin uygulandığı bir alan olduğuna değinilmişti. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarında ispatın konusunu; vergiyi doğuran olay yerine, kanunlarda düzenlenen ve ceza yaptırımını içeren suçlara ait temel unsurların sanık tarafından icra edilip edilmediği oluşturmaktadır.⁶⁰⁹ Bahse konu bu unsurlar ise maddi unsur ve manevi unsur olarak ikiye ayrılmaktadır. Kanunda tanımı yapılan vergi kaçakçılığı suçlarının maddi unsurunu; hareket, netice ve illiyet bağı oluştururken, manevi unsurunu ise kanunda aksine bir düzenleme bulunmadığından dolayı kast oluşturmaktadır. İşte bahsedilen bu unsurların ispatı yapılabilirse fail hakkında iddia edilen vergi kaçakçılığı suçunun da ortaya çıktığı kabul edilebilecektir.

Sanık tarafından işlenen vergi kaçakçılığı suçları genellikle, idare tarafından icra edilen vergi incelemesi sonucunda tespit edilmektedir. Söz konusu vergi incelemesinde vergiyi doğuran olay ve her türlü husus, vergi inceleme elemanı ile mükellef arasında meydana geldiği için VUK'un 3'üncü maddesindeki ispat kuralları devreye girmektedir.⁶¹⁰ İcra edilen vergi incelemesi sonucunda, mükellef tarafından bir vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği tespit edilirse, VUK 367'nci maddesinde düzenlenen soruşturma usulü uyarınca vergi suçu raporu ve mütalaa ile ceza makamları harekete geçirilmektedir. İşletilen bu usul sonucunda ise, ceza mahkemeleri tarafından suç isnat edilen mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işleyip işlemediğine ilişkin bir kararın verilmesi gerekmektedir.

Görüldüğü üzere, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yargılamanın ceza mahkemeleri tarafından yapılıyor olması, klasik bir ceza muhakemesi sürecini gündeme getirmektedir. Bu nedenle de vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti ve yargılaması için ceza muhakemesinde yer alan ilkeler hayati önem taşımaktadır.

Yukarıdaki paragrafta da değinildiği üzere ceza mahkemesinin, sanık hakkında vergi kaçakçılığı suçunu işlediği bahsiyle mahkûmiyet hükmü kurabilmesi için herhangi bir şüpheyi mahal vermeyecek şekilde fiilin ispatlanması gerekmektedir. Bu nedenle de

⁶⁰⁹ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 266.

⁶¹⁰ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 273.

görevli ve yetkili mahkeme, özellikle maddi gerçeğin araştırılması ilkesi uyarınca da her türlü delili araştırarak ve eksik incelemeye meydan vermeden yargılamasını sonuçlandıracaktır.⁶¹¹

Yargıtay bir kararında⁶¹², vergi kaçakçılığı suçları açısından da maddi gerçeğin araştırılması ilkesinin uygulanmakta olduğunu belirtmiş, bu ilkeye aykırı davranılarak eksik inceleme ile hüküm kurulmasını hukuka aykırı bulmuştur.

Keza Yargıtay başka bir kararda⁶¹³, düzenlenen faturaların gerçek bir ticari ilişkiye dayanıp dayanmadıklarının tespit edilmesini ve gerçek bir ticari ilişki bulunsa bile faturalar içeriğinde yer alan bedellerin doğruluğunun tespit edilmesi amacıyla araştırmanın yapılması gerektiğini belirtmiş, eksik inceleme ile karar verilmesini yasaya aykırı bulmuştur.

Ceza muhakemesinde şüpheden sanık yararlanır ilkesinin uygulanması, yargılama aşamasında var olan şüphenin giderilmesi için sanığa herhangi bir ispat yükü yüklenemeyeceği anlamına gelmektedir. Var olan şüphe, delil serbestisi ilkesi gereğince giderilemediği takdirde sanık lehine yorumlanarak karar verilmesi gerekmektedir. Ancak bu gibi durumlarda VUK'un 3'üncü maddesinde bulunan ve vergi hukukunda ispat ile ispat yükü sorununu düzenleyen maddenin, vergi kaçakçılığı suçları açısından da uygulanıp uygulanmayacağı bir sorun olarak gündeme gelmektedir. Sorunun temelinde, VUK'un 3'üncü maddesinde bulunan ispat kurallarının vergi kaçakçılığı suçları için geçerli olduğunun kabul edilmesi ile, ceza yargılamalarının temelini oluşturan şüpheden sanık yararlanır ilkesi ve vergi hukukunda yer alan ispat yükü kurallarının çatışması yer almaktadır.⁶¹⁴ Zira, ispat yükü kurallarının vergi kaçakçılığı suçları açısından var olduğunu kabul ettiğimiz takdirde, şüpheyi yenemeyen hakim kural olarak sanık lehine

⁶¹¹ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 279.

⁶¹² Yargıtay CGK, 06/12/2005, E. 2005/11-107, K. 2005/157, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2005-11-107.htm&kw='vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1'+`maddi+ger%C3%A7e%C4%9Fin+ara%C5%9F%C4%B1r%C4%B1lmas%C4%B1`&cr=yargitay#fm>, E.T. 30/11/2024.

⁶¹³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 04/11/2020, E. 2020/629, K. 2020/6402, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2020-629.htm&kw='vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1'+`eksik+incleme`&cr=yargitay#fm>, E.T. 30/11/2024.

⁶¹⁴ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 296.

hareket etmesi gerekirken, VUK'un 3'üncü maddesi ile var olan şüphenin bertaraf edilmesi maksadıyla sanığa ispat yükü yükleme imkanının önü açılacaktır.⁶¹⁵ Bu nedenledir ki sorunun çözümü açısından, ceza muhakemesinin temelini oluşturan şüpheden sanık yararlanır ilkesi, vergi hukukunda yer alan ispat kurallarına değişilmemeli, yargılamada var olan şüphe; sanığa ispat yükü yüklenerek giderilmeye çalışılmamalı, aksine var olan şüpheden sanık lehine sonuç çıkarılması gerekmektedir.

Keza Sarıcaoğlu'na göre de ceza yargılamalarında, VUK'un 3'üncü maddesinde bulunan ispat kurallarıyla, sanık ispat yükümlülüğüne maruz bırakılarak şüphe giderilmeye çalışılmamalı, aksine elde edilen ve değerlendirilen deliller uyarınca şüphe hali sanık lehine yorumlanmalı, keza bu nedenle VUK'a ait ispat kurallarıyla hazırlanan vergi denetim raporları, vergisel işlemler gibi sonuçlar da ceza mahkemesi hakimini bağlamamalıdır.⁶¹⁶

Her ne kadar var olan şüphe, sanığa ispat yükü yüklenerek giderilemeyecekse de en azından sanığın kendini savunma hakkı çerçevesinde ispat sürecine katılabilmesine ilişkin yolun açılması gerekmektedir.⁶¹⁷

Yargıtay'ın bir kararında⁶¹⁸, vergi hukukunda VUK 3/B maddesinin uygulama alanı bulunsa da VUK'ta suç olarak tanımlanan filler hakkında ceza muhakemesi hukukunun "maddi gerçeğin araştırılması" ilkesi ile "kuşkudan sanık yararlanır" ilkesinin tartışmasız uygulanacağı belirtilmiştir

Her ne kadar Yargıtay tarafından maddi gerçeğin araştırılması ilkesi ve şüpheden sanık yararlanır ilkesi vergi kaçakçılığının tespiti açısından önem arz ettiği belirtilmiş olsa da VUK'un 3'üncü maddesinde düzenlenen; iktisadi, teknik, ticari icaplara uygunluk kriteri de değerlendirme aracı olarak kullanılmaktadır.⁶¹⁹ Özellikle gerçek bir teslim veya hizmet ilişkisinin bulunup bulunmadığı ve ticari bir ilişkinin varlığının somut verilerle

⁶¹⁵ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 296.

⁶¹⁶ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 297.

⁶¹⁷ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 297.

⁶¹⁸ Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 10/12/2015, E. 2015/2797, K. 2015/8510, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=19cd-2015-2797.htm&kw='2015/2797'+E.&cr=yargitay#fm>, E.T. 01/12/2024.

⁶¹⁹ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 299. Şişman ve Birtek, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge", 230.

desteklenmesi ile elde edilen verilerin ve delillerin ispatta kullanılması, yargılamaya konu uyumsuzluğun çözümü açısından fayda sağlamaktadır.⁶²⁰

Yargıtay bir kararında⁶²¹, aşağıdaki ifadeleri kullanarak gerçek bir ticari ilişkinin varlığının araştırılması ile uyumsuzluğa konu olan belgenin sahte olup olmadığına karar verilebileceğini ifade etmiştir

Burada beyanda bulunan vergi mükellefinin düzenlenen belgenin gerçek bir ticari ilişkide olup olmadığını anlamak için, nakliye, işçilik, elektrik, su ve telefon giderinin olup olmadığı, işi terk sırasında belgeleri vergi dairesine ibraz edip etmediği, defter ve belgeleri inceleme elamanına ibraz etmediği, bütün aramalara rağmen adreslerinde bulunamadığı, adreslerinde komşuları tarafından tanınıp tanınmadığı , verilen beyannamelere göre tarh edilen ödemeler dengesi, mali polis tarafından başka mükelleflere ait işyerlerinde yapılan aramalarda bu kişiye ait kullanılmamış faturaların ele geçirilmesi, emtia alış belgelerinin sahte olması, ele geçirilen faturaların işlem hacmini aşan yüksek tutarlarda düzenlenip düzenlenmediği, vb. Gibi araştırmalar gündeme gelmektedir. Bu kişiler hakkında ayrıca sahte belge ticareti yaptıkları doğrultusunda vergi tekniği raporları düzenlenmektedir. Buna göre gerçek bir durum olup olmadığını Vergi inceleme rapor, mütalaa, mahalli araştırma ve diğer delillerle tesbiti mümkündür.

Keza Yargıtay başka bir kararda⁶²², ilgili mükellef tarafından 17 adet düzenlenen sahte faturanın teknik, ticari ve iktisadi icaplara uygun olmaması nedeni ile sanık hakkında verilen mahkumiyet kararını onamıştır.

Susma hakkının vergi kaçakçılığı suçlarının ispatının etkisi üzerinde durulmasında fayda bulunmaktadır. Bilindiği üzere susma hakkı, Anayasa'nın 38'inci maddesinin 5'inci fıkrasında, kimsenin kendisi veya yakınlarını suçlayacak nitelikte delil göstermeye veya açıklamada bulunmaya zorlanamayacağı ifadesi ile hüküm altına alınmıştır. Mevcut haliyle susma hakkı, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini de garanti altına alan bir haktır.⁶²³ Vergi hukukunda da vergilendirme işlemlerinin doğruluğunun tespiti açısından

⁶²⁰ Şişman ve Birtok, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge", 230.

⁶²¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 07/05/2018, E. 2018/3390, K. 2018/4256, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2018-3390.htm&kw='2018/3390'&cr=yargitay#fm>, E.T. 01/12/2024.

⁶²² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 01/10/2014, E. 2014/11883, K. 2014/16063, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2014-11883.htm&kw='2014/11883'&cr=yargitay#fm>, E.T. 01/12/2024.

⁶²³ Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında", 30.

mükelleflerden belli başlı belgeler temin edilmekte ve bu temin edilen belgeler sonucunda herhangi bir aykırılığın var olup olmadığı tespit edilmektedir. İşte söz konusu vergi denetimleri sırasında mükelleften istenen bilgi, belge, defter ve kayıtların ilgili görevlilere ibraz edilmemesi hususunun susma hakkı kapsamında mı değerlendirileceği, yoksa VUK'un 359/a-2 bendinde yer alan fiili mi oluşturacağı hukuki bir tartışma olarak gündemde bulunmaktadır.

Söz konusu tartışmaya binaen, VUK'un 359/a-2 maddesinin Anayasa'nın 38/5 maddesinde aykırı olduğu gerekçesi ile birden fazla kez Anayasa Mahkemesi önüne somut norm denetimi yolu ile getirilmiştir. 2022 tarihinde verilen kararda, Beypazarı asliye ceza mahkemesi; vergi denetimi sırasında incelenmek amacıyla istenen defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi VUK kapsamında gizleme fiili olarak kabul edildiği ve vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirildiği ancak bu hususun susma hakkı ile bağdaşmadığı gerekçesiyle somut norm denetimi yoluna başvurmuştur. Anayasa mahkemesi kararında⁶²⁴, susma hakkının ihlal edilmesinin en önemli ölçütünün zorlama unsuru olduğuna değinilmiş, zorlama unsuru ise kişinin baskı altına kalarak ve isteği dışında kendisini suçlayıcı nitelikteki bilgiyi vermesi olarak tanımlanmış, vergi inceleme elemanları tarafından istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin sonucunda hapis cezasının bulunmasının zorlama unsuru olarak addedilemeyeceği vurgulanmıştır. Açıklamaya gerekçe olarak ise, ceza tehdidinin kişinin aleyhine beyanda bulunması veya delil göstermesi amacına hizmet etmediği, ilgililerin sahip olduğu vergi mükellefi statüsü nedeniyle kendilerine yüklenen şekli ödevlerden birisi olan defter, kayıt ve belgeleri ibraz ödevinin yerine getirilmemesi fiilini cezalandırmak amacını taşıdığı öne sürülmüştür.

Her ne kadar Anayasa mahkemesi tarafından ihlal olmadığına ilişkin bir karar verilmiş olsa da sonucunda ne olursa olsun defterlerin ibraz edilmemesi gibi bir duruma karşılık olarak cezai bir yaptırımın öngörülmesi Anayasa'nın 38/5'inci maddesine aykırılık teşkil edecektir.⁶²⁵

3.2.3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Delil ve Delil Türleri

⁶²⁴ Anayasa Mahkemesi, 24/3/2022, E. 2019/80, K. 2022/31, karar sayılı kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/31?KararNo=2022%2F31>, E.T. 19/02/2025

⁶²⁵ Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında", 38.

Vergi kaçakçılığı suçları, ceza yargılamasının uygulandığı bir alan olmasından dolayı delil serbestisi ilkesi ve maddi gerçeğin araştırılması ilkesi önemli bir rol oynamaktadır. Bu önemli rol nedeniyle öğretide elde edilen her türlü delil için üçlü bir tasnif oluşturulmuştur. Beyanname ve bildirim gibi delil türleri mükellef nezdinde olduğu için mükellef nezdinde oluşan deliller olarak adlandırılmakta; vergi inceleme tutanakları ve vergi suçu raporları gibi idare tarafından oluşturulan deliller ise, idare nezdinde oluşan deliller olarak adlandırılmakta iken; yargılama sırasında dinlenen tanıklar ile çözümlenmesi uzmanlık veya teknik bilgi gerektiren konularda başvuru bilirkişinin düzenlediği raporlar sonucunda elde edilen deliller ise yargı nezdinde oluşan deliller olarak sınıflandırılmaktadır.

Bu nedenle bu başlık altında öncelikli olarak mükellef nezdinde oluşan ve belge delili özelliğini haiz olan delillere değinilecek, akabinde vergi idaresi tarafından vergi kaçakçılığı suçunun tespitine ilişkin elde edilen deliller ele alınacak, son olarak yargılama esnasında ortaya çıkan delillere değinilecektir.

3.2.3.2.1. Mükellef Nezdinde Oluşan Deliller

VUK'un 227'nci maddesinde, aksine bir hüküm olmadıkça mükellefin üçüncü şahıslarla girdiği münasebet ve muamelelere ilişkin kayıtların belgelendirilmesi gerektiğini özellikle vurgulamıştır. Bu madde uyarınca mükellef tarafından tutulan beyanname, bildirim, makbuz, fatura veya bordro gibi belgeler vergi hukukunda mükellef nezdinde meydana gelen delillerdendir.⁶²⁶ Aşağıdaki başlıklarda da tek tek mükellef nezdinde oluşan deliller Yargıtay kararları ile ele alınıp değerlendirilecektir.

3.2.3.2.1.1. Beyanname

Türk vergi sisteminin beyan usulüne dayanması nedeni ile, gelir elde eden mükellef, elde ettiği geliri vergi dairelerine beyan yolu ile bildirmektedir.⁶²⁷ Bahse konu beyan ile mükellef, vergi idaresine beyan ettiği miktarı kabullenmiş olmaktadır.⁶²⁸ Bu nedenle de bildirim, mükellef açısından bir itiraf gibi yorumlanarak hem vergi hukukunda hem de

⁶²⁶ Biyan, "Türk Vergi Hukukunda", 157.

⁶²⁷ Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 524; Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 307-308.; Biyan, "Türk Vergi Hukukunda", 157.

⁶²⁸ Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda", 524; Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 308.; Biyan, "Türk Vergi Hukukunda", 157.

vergi kaçakçılığı suçları açısından ispat konusu delil aracı olarak değerlendirilebilmektedir.⁶²⁹ Keza mükellef tarafından sunulan beyannamenin hangi usulle yapıldığının da bir önemi bulunmamaktadır. Gerçekten de elektronik ortamda verilen beyanname ile fiziki ortamda verilen beyannameler arasında da ispat ve delil hükümleri konusu açısından herhangi bir fark bulunmamaktadır.⁶³⁰

Yargıtay bir kararında⁶³¹, mükellef tarafından sunulan beyannamelerin; iş yerinin ticari ilişkileri, banka hesaplarındaki para transferleri, iş yerinde çalışan işçi sayısı ve şirketin faaliyeti ile değerlendirilerek sonuca göre hukuki durumun tayin edilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Beyannamenin bu özelliğinin yanı sıra, vergi kaçakçılığı suçlarının suç tarihinin tespiti açısından da kullanımı mümkündür. Özellikle sahte belge düzenleme suçları açısından, son fatura tarihi suç tarihi olarak kabul edilmekte, faturalar ele geçirilemediği takdirde ise beyannamede yer alan tarihe göre suç tarihinin tespiti yoluna gidilmektedir.⁶³² Keza sahte belge kullanma eylemi yönünden de sahte faturalar hangi vergi türünde kullanılmışsa bu vergiye göre sunulması gereken beyannamenin verilebileceği son gün suç tarihi olarak kabul edilmektedir.⁶³³

Bu açıklamaların yanı sıra, mükellef tarafından idareye yalnızca gerçeğe aykırı beyanname verilmesi ise vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacak, TCK'nın 207'nci maddesindeki özel belgede sahtecilik ve VUK'un 352'nci maddesindeki usulsüzlük kabahatini oluşturacaktır.⁶³⁴ Yargıtay da bir kararında⁶³⁵, faturaların mevcut olmaması veya kanunda öngörülen şekil şartlarını taşımadığının tespiti halinde, beyannamenin faturanın zorunlu unsuru olmaması nedeni ile de idareye gerçeğe aykırı verilen

⁶²⁹ Sarıcaoğlu, “Türk Vergi Hukukunda”, 308.; Biyan, “Türk Vergi Hukukunda”, 157.

⁶³⁰ Biyan, “Türk Vergi Hukukunda”, 157.

⁶³¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 22/12/2016, E. 2016/3147, K. 2016/8747, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2016-3147.htm&kw='2016/3147'+&cr=yargitay#fm>, E.T. 05/12/2024.

⁶³² Ümit, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme”, 381.

⁶³³ Ümit, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme”, 382.

⁶³⁴ Akbulut, “Sahte Belge Düzenlemek”, 666.

⁶³⁵ Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 09/09/2015, E. 2015/4392, K. 2015/4108, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=19cd-2015-4392.htm&kw='2015/4392'+&cr=yargitay#fm>, E.T. 05/12/2024.

beyanname nedeni ile ilgili hakkında hürriyeti bağlayıcı hapis cezasının verilemeyeceğine, usulsüzlük cezasının verilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

3.2.3.2.1.2. Bildirimler

Vergi kanunlarına göre, mükellef veya vergi sorumlularının vergi idarelerine beyan etmeleri gereken belli başlı hususlar bulunmaktadır. Bahsedilen bu hususlara vergi hukukunda bildirimler adı verilmektedir. Vergi hukukunda bildirimlere; işe giriş bildirgesi, işten ayrılış bildirgesi, iş ve adres değişikliği gibi durumlar örnek olarak gösterilebilir. Vergi kaçakçılığı suçlarında ise, bu bildirimlerin varlığına veya yokluğuna farklı sonuçlar bağlanmaktadır. 565 sıra No’lu Genel Tebliğ⁶³⁶ ile kaldırılmadan önce Ba ve Bs formları vergi kaçakçılığı suçunun tespitinde önemli bir delil olarak kullanılmaktaydı. Örnek olarak, mükellef tarafından bildiri yapılan Ba ve Bs formları dikkate alınarak sahte fatura komisyonculuğu tespit edilmekteydi.⁶³⁷ Özellikle iş bırakma bildirimine rağmen, bu mükellefe ait bildirim tarihinden sonra olmak üzere düzenlenen sahte faturaların ele geçirilmesi halinde yapılacak yargılamada, iş bırakma bildiri önemli bir delil olarak kullanılmaktadır.

Yargıtay’ın bir kararında⁶³⁸, sanığın mükellefiyetinin 31/12/2010 tarihinde re’sen sona erdirilmesine rağmen bu tarihten sonra olmak üzere ilgili sanığa ait faturaların tespit edildiği, 2012 yılı içerisinde ilgili sanıktan Ba bildirim formuyla mal aldığını beyan eden mükelleflerin bulunduğu ve ilgili belgeler üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda elde edilen delillerden hareketle sanık hakkında verilen mahkumiyet kararının onandığı belirtilmiştir. Bahse konu karardan hareketle de 565 sıra No’lu Genel Tebliğ ile kaldırılmadan önce Ba formlarının vergi kaçakçılığı suçunun tespitinde kullanılan delillerden biri olduğunun çıkarımı yapılabilmektedir.

⁶³⁶ 25/09/2024 tarihli ve 32673 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 565 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

⁶³⁷ Sarıcaoğlu, “Türk Vergi Hukukunda”, 308.

⁶³⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 03/04/2024, E. 2024/958, K. 2024/4796, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2024-958.htm&kw='bildirim'+`vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1`&cr=yargitay#fm>, E.T. 05/12/2024.

3.2.3.2.1.3. Defter, Kayıt ve Belgeler

Vergi matrahının doğru olarak tespit edilebilmesi için; VUK tarafından mükelleflere defter tutma, yapılan iş ve işlemlere ilişkin olarak kayıt tutma ve bahse konu kayıt ve defterlerin belgelendirilmesi gibi yükümlülükler yüklenmiştir. İşte bahse konu yükümlülüklerin, mükellefler tarafından usulüne uygun olarak yerine getirilmemesi veya kasten çarpıtılarak gerçeğe aykırı bir şekilde yerine getirilmesi VUK'un 359'uncu maddesinde öngörülen kaçakçılık suçlarını meydana getirmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusunu da mükellef tarafından tutulması gereken defter, kayıt ve belgeler oluşturmaktadır. Açıklanan nedenlerle de mükellefin işlediği iddia edilen bir vergi kaçakçılığı suçunun tespiti açısından defter, kayıt veya belge üzerinde yürütülen incelemelerin hayati önemi bulunmaktadır.

Mükellef tarafından düzenlenen veya kullanılan defter, kayıt veya belgenin gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespitinde öncelikli olarak gerçek bir ticari ilişki, hizmet veya teslim ilişkisinin araştırılması gerekmektedir.⁶³⁹ Bu nedenle de, mükellefin mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyesinin, teslim tesellüme ilişkin belgelerin, bedelin ödendiğine ilişkin hukuka ve ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği bulunan banka hesaplarının veya buna eş değer geçerli ödeme belgelerinin, özellikle sahte fatura kullanan yönünden yeterli mal girişinin olup olmadığına ilişkin belgelerin, faturayı düzenleyen açısından ise yeteri kadar mal üretiminin veya stokunun bulunup bulunmadığının tespitine yönelik araştırmaların yapılması elzemdir.⁶⁴⁰

Yargıtay bir kararda⁶⁴¹, vergi kaçakçılığı suçu isnat edilen mükellefe ait defter, kayıt ve belgelerin temin edilerek mükellefin banka hesapları ile mukayeseli inceleme yapılmasını ve akabinde bu mukayeseli incelemeye göre yargılamanın sonuçlandırılması gerektiğini vurgulamıştır.

⁶³⁹ Şişman ve Birtok, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge", 230.

⁶⁴⁰ Ümit, "Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme", 375.

⁶⁴¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 09/11/2021, E. 2021/23329, K. 2021/9990, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2021-23329.htm&kw='kay%C4%B1t,+defter+ve+belge'&cr=yargitay#fm,E.T.05/12/2024.>; Benzer karar için Bknz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 11/01/2022, E. 2021/12634, K. 2022/76, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2021-12634.htm&kw='kay%C4%B1t,+defter+ve+belge'&cr=yargitay#fm,E.T.05/12/2024.>

Uygulamada sıklıkla başvurulanan ve özellikle sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma eylemlerinin açığa çıkarılmasında önemli bir rol oynayan karşıt inceleme adı verilen bir denetim türü bulunmaktadır. Söz konusu karşıt incelemenin esasında, bir mükellef hakkında yürütülen defter, kayıt ve belge incelemesi sonucunda tespit edilen ve mükellef ile ilişkisi bulunan diğer ilgililerin defter, kayıt ve belgelerinin incelenmesi suretiyle, incelemeye tabi mükellefin sahte belge düzenleme veya kullanma ediminin ortaya çıkarılması yer almaktadır.⁶⁴² Bir başka ifadeyle, mal ve hizmet işlemini gerçekleştiren mükellefin bahse konu işlemlerle bağlantısı bulunan diğer tedarikçilerinin veya mal ve hizmet sunduğu diğer kişilerin defter, kayıt ve belgelerinin incelenmesidir.⁶⁴³ Bu incelemenin yanı sıra, karşıt incelemeye konu olan diğer mükellef hakkında vergi incelemesinin yürütülüp yürütülmediğine, hakkında vergi suçu raporu, vergi tekniği raporu veya vergi inceleme raporunun hazırlanıp hazırlanmadığına ve bu raporlara dayalı ceza davasının açılıp açılmadığına, eğer açılmışsa da davanın akıbetine ilişkin bir araştırmanın yapılması gerekmektedir.⁶⁴⁴

Yargıtay bir kararda⁶⁴⁵, sahteliği iddia olunan faturaların ispatı amacıyla, karşıt incelemenin yapılarak gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının tespiti için mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyesi ile teslim ve tesellüm belgelerinin incelenmesinin gerektiğine, bedelin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun banka hesapları veya kasa mevcuduyla uyumlu belgelerin denetlenmesi gerektiğine, faturaları düzenleyen mükelleflerin de yeteri kadar mal girişi veya üretimi olup olmadığının değerlendirilmesi sonucunda hukuki durumun tayin edilmesi gerektiğine karar vermiştir.

Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçu iddiası ileri sürülen defter, kayıt ve belgelerin içeriğinde, suç zannı altında bulunan mükellefin gerçek bir ticari ilişki içinde bulunup bulunmadığının tespiti gerekmektedir. Bu tespit yapılırken bahse konu mükellefin mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyesi ile teslim ve tesellüm belgelerinin

⁶⁴² Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, *Açıklamalı - İctihatlı Vergi Suçları*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2016), 459.; Şişman ve Birtok, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge”, 237.; Ümit, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme”, 375.

⁶⁴³ Şişman ve Birtok, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge”, 237.

⁶⁴⁴ Ümit, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme”, 375.

⁶⁴⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 06/06/2018, E. 2016/2654, K. 2018/5424, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2016-2654.htm&kw='kar%C5%9F%C4%B1t+inceleme'+`vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1`&cr=yargitay#fm>, E.T. 06/12/2024.

değerlendirilmesi, banka kayıtlarının ve ödemeye ilişkin belgelerinin mukayeseli şekilde ele alınması, devamında da bahse konu mükellefe ait iş yerinin yeteri kadar mal girişini veya üretimi olup olmadığının tespiti ile iş ilişkisi içinde bulunduğu diğer mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri karşıt inceleme metodu kapsamında karşılıklı değerlendirilerek vergi kaçakçılığı suçu açısından sonuca varılması gerekmektedir.

3.2.3.2.2. İdare Nezdinde Oluşan Deliller

Vergi idaresi tarafından, mükelleflerin kanunlara uygun olarak hareket edip etmediğinin tespiti açısından belli başlı incelemeler ve denetimler yapılmaktadır. Söz konusu inceleme ve denetim sonucunda ise, ilgili mükellef hakkında birtakım rapor ve mütalaa düzenlenmektedir. Bahse konu rapor ve mütalaalar ise ilgili mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işleyip işlemediğine delil teşkil etmektedir. İşte bu başlık altında da idare tarafından ilgili mükellef hakkında düzenlenen belgelerin delil niteliği ele alınıp Yargıtay kararları ile irdelemesi yapılacaktır.

3.2.3.2.1. Vergi İnceleme Tutanakları – Vergi Suçu Raporu – Vergi Tekniği Raporu

Türk Vergi Hukuku sisteminin temellerinin beyan esasına dayanmasından ötürü, mükellefe dayalı vergi bildirim sistemi uygulanmaktadır. İşte mükellef tarafından yapılan beyanın doğruluğu veya yanlışlığı ise, idare tarafından yürütülen denetimler sonucunda tespit edilebilmektedir. Vergi idaresinin elindeki en etkili denetleme aracı ise VUK'un 134'üncü ve devamı hükümlerinde kaleme alınan vergi incelemesi müessesesi yer almaktadır. İdare tarafından yürütülen vergi incelemesi sonucunda ise mükellef hakkında belli başlı raporlar düzenlenmektedir. Söz konusu raporlar ise; vergi inceleme, vergi suçu ve vergi tekniği raporu olarak anılmaktadır. Anlatılan bu kısmın açıklamaları ve detayları ikinci bölümde aktarıldığından dolayı bu başlık altında yalnızca bahse konu raporların vergi kaçakçılığı suçları açısından delil mahiyetleri ele alınıp incelenecektir.

Vergi incelemesi sonucunda, vergi idaresi nezdinde oluşan bu raporlar, özünde idarenin mükellef hakkında yaptığı araştırmalar sonucunda suç veya kabahat iddiasını taşımaktadır.⁶⁴⁶ Özellikle, vergi incelemesi neticesinde vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tespiti durumunda vergi inceleme raporunun yanı sıra vergi suçu raporunun

⁶⁴⁶ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 312.

düzenlenmesine müteakip, VUK'un 367'nci maddesinde yer alan usul gereği Cumhuriyet savcılığına vergi suçu raporunun iletilmesi ile suç duyurusunda bulunmaktadır. Söz konusu rapor hem soruşturma aşamasında hem de kovuşturma aşamasında isnat olunan fiilin ispatı açısından aksi ispatlanabilir delil özelliğini haizdir.⁶⁴⁷ Keza bu raporların takdiri delil olduğuna ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi kararı⁶⁴⁸ da bulunmaktadır.

Vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporlarının delil olma özelliği bulunsa bile, özellikle vergi kaçırdığı iddia edilen kişinin kastını veya taksirini ispatlamada tek başına kullanılamayacaktır.⁶⁴⁹ Kaldı ki kastı veya taksiri tespit edilmiş olsa bile, temelinde uyuşmazlığın karşı tarafı konumunda bulunan vergi idaresinin düzenlemiş olduğu belgelerin hükmün temelinde tek başına kullanılıyor olması adil yargılanma ilkesine ve masumiyet karinesi ilkesine de aykırılık oluşturacaktır. Bu nedenle, yargılama süreci boyunca yalnızca, vergi idaresinin düzenlediği raporlara bağlı kalınmamalı, aksine maddi gerçeğin araştırılması ilkesi uyarınca her türlü delil araştırılarak ilgili mükellef hakkında isnat olunan fiilin maddi gerçeği ortaya çıkarılmalıdır. Yapılan açıklamalar ışığında, vergi idaresi tarafından vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporların, suçun ve failin tespiti açısından yargılama makamlarını bağlayıcı nitelikte olmadığını kabul etmek elzemdir.⁶⁵⁰

Yargıtay bir kararında⁶⁵¹, sanık hakkında hüküm kurulurken yalnızca, tek taraflı ve subjektif tespit ile değerlendirmeler içeren, aynı zamanda davanın ihbar edeni ve karşı tarafı konumunda bulunan vergi dairesi yetkililerince hazırlanan raporlara dayanılarak karar verilmesini, adil yargılanma ve masumiyet karinesi ilkelerini ihlal eden bir husus olduğunu belirtmiştir.

⁶⁴⁷ Biyan, "Türk Vergi Hukukunda", 207.; Şişman ve Birtok, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge", 241.

⁶⁴⁸ AYM, K. 2011/40.

⁶⁴⁹ Şişman ve Birtok, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge", 242.

⁶⁵⁰ Biyan, "Türk Vergi Hukukunda", 207.; Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 312.; Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda" 525.

⁶⁵¹ Yargıtay CGK, 01/07/2021, E. 2018/11-446, K. 2021/335, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2018-11-446.htm&kw='2021/335'&cr=yargitay#fm>, E.T. 07/12/2024.

Keza Yargıtay başka bir kararda⁶⁵², mütalaanın eki niteliğinde olan vergi suçu, vergi tekniği ve vergi inceleme raporlarının uzmanlık gerektiren konularda mahkeme nezdinde takdiri delil niteliğinde olduğuna karar vermiştir.

3.2.3.2.2.2. Yoklama Fişleri ve Bilgi Alma Tutanakları

Vergi denetim yollarından olan yoklama ve bilgi alma denetimleri sonrasında mükellef hakkında hazırlanan belgelere yoklama fişi ve bilgi alma tutanakları adı verilmektedir. Vergi incelemesi sonucunda hazırlanan raporlara ilişkin olarak yapılan açıklamaların burada da geçerli olmasından ötürü, salt idare tarafından hazırlanan belgeler tek başına hükümde kullanılamayacaktır. Her ne kadar tek başına hükmün temelini oluşturmaya da bu belgeler içeriğinde, mükellef ve mükellefiyet ile ilişkili olayları, kayıtları ve belgeleri tespit etmeye yönelik araştırmalar ihtiva ettiğinden maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında takdiri birer delil olarak kullanılmaları mümkündür.⁶⁵³

Yargıtay bir kararında⁶⁵⁴, sanığın iş yaptığını belirttiği firmanın belirlenen adresinin yoklama fişi ile kapalı olduğunun tespit edilmesi, firma yetkilisi olan H. A. adlı kişinin ikametgah adresinin bulunmaması, yine sanığın makine yedek parça işiyle uğraşmasına karşılık iş yaptığını belirttiği firmanın faaliyet alanının emlak komisyonculuğu olması, sanığın vergi denetmenine verdiği ifadesinde bu kadar fazla alış yaptığı firmanın yetkililerini tanımadığını belirtmesi gibi hususlar ele alınmış ve elde edilen deliller gereğince firma adına düzenlenen faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı faturalar olduğuna karar verilmiştir. Görüldüğü üzere, yoklama fişlerindeki bilgilerden maddi gerçeğin tespiti amacıyla yararlanılmıştır.

Keza Yargıtay başka bir kararda⁶⁵⁵, sanığın müdürü olduğu şirketi hakkında yapılan yoklama denetimi sonucunda; işçisinin olmadığı, iş yerinin boş olduğu, hiçbir yetkilisine

⁶⁵² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 27/12/2022, E. 2020/4130, K. 2022/21054, karar sayılı kararı, https://www.kanunum.com/Yargitay/2022-21054/11-Ceza-Dairesi-2020-4130-E,-2022-21054-K,-27122022-T_xxvid29737082_xxmid29737082_search#29737082, E.T. 07/12/2024.

⁶⁵³ Biyan, “Türk Vergi Hukukunda”, 209.

⁶⁵⁴ Yargıtay CGK, 02/02/2001, E. 2001/11-17, K. 2001/22, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2001-11-17.htm&kw='yoklama+fi%C5%9Fi'+`vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1`&cr=yargitay#fm>, E.T. 07/12/2024.

⁶⁵⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 26/06/2014, E. 2012/27743, K. 2014/12612, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2012->

rastlanmadığı, iştilgal alanı ile alakalı araç ve makinenin görölmediğı, kiralandığına dair bir kaydın bulunmadığı tespit edilmiş, bu donelerden hareketle de sanık tarafından bastırılıp kullanılan faturalar hakkında sahte fatura düzenleme suçundan hüküm kurmuştur.

3.2.3.2.2.3. Aramalı İnceleme Tutanakları

Vergi hukukunda aramalı inceleme müessesesi, haklarında ihbar bulunan veya yapılan denetimler sonucunda vergi kaçırıldığına dair emareler bulunan mükelleflerin konutunda, iş yerinde veya üzerinde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak delil elde edilmesi amacıyla yapılan işlemdir.⁶⁵⁶ Sulh ceza hakimliğinden alınan arama kararı ile, vergi inceleme memurları tarafından mükellefe ait yerlerde yürütölen arama sonucunda arama inceleme tutanakları adı verilen rapor düzenlenmektedir. Burada temel nokta, vergi kaçakçılığı yapıldığına dair defter, kayıt ve belgeler tespit edilerek tutanağı bağlanmasıdır. Akabinde bu defter, kayıt ve belgeler üzerinde incelemeler yapılarak vergi kaçakçılığı suçunun işlenip işlenmediğinin tespiti amaçlanmaktadır. Yapılan tespit ise, ceza yargılamalarında mükellef hakkında isnat edilen suç konusunda delil oluşturmaktadır.

Aramalı inceleme için VUK'un 142 ve devamı maddelerinin uygulanması gerekmekte olup bu maddelerde herhangi bir usulün karşılığı bulunamazsa, VUK 147'nci maddesi gereğı CMK'da yer alan arama hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.⁶⁵⁷

Mükellef hakkında yürütölen aramalı incelemenin de usulüne uygun olması gerekmektedir.⁶⁵⁸ Söz konusu usullere uyulmadan yürütölen arama işlemleri sonucunda elde edilen vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin deliller yargılama aşamasında ceza mahkemeleri tarafından kullanılamayacaktır. Özellikle Yargıtay bir kararında⁶⁵⁹ usulüne aykırı olarak yürütölen aramalı vergi incelemesi neticesinde hazırlanan vergi inceleme

27743.htm&kw=`yoklama+fi%C5%9Fi`+`vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1`&cr=yargıtay#fm, E.T. 07/12/2024.

⁶⁵⁶ Biyan, “Türk Vergi Hukukunda”, 210.; Sarıcaoğlu, “Türk Vergi Hukukunda”, 312.

⁶⁵⁷ Biyan, “Türk Vergi Hukukunda”, 210.; Sarıcaoğlu, “Türk Vergi Hukukunda”, 312.

⁶⁵⁸ Biyan, “Türk Vergi Hukukunda”, 211.

⁶⁵⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 28/06/2021, E. 2017/9872, K. 2021/5973, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2017-9872.htm&kw=`aramalı%C4%B1+inceleme`&cr=yargıtay#fm>, E.T. 08/12/2024.

raporunun tek başına mahkumiyete yeterli delil olarak değerlendirilemeyeceğine karar vermiştir.

Keza Yargıtay tarafından oluşturulan yerleşik içtihatlarla göre, gecikmesinde sakınca bulunana hal kapsamında olmaması kaydıyla, ilgili mükellef hakkında vergi kaçakçılığı suçunu işlediği iddiasıyla genel usullere göre alınan arama kararına binaen yapılan arama sonucunda ele geçen deliller hukuka aykırı delil olarak kabul edilmektedir. Burada Yargıtay, mükellef hakkında yapılacak aramanın VUK'un 142 ve devamında öngörülen, özel hüküm niteliğinde olan ve mükellef için daha güvenceli olan aramalı vergi incelemesi hükmünün işletilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Kararda⁶⁶⁰, sanığın en başından beri sahte fatura ticareti yaptığının tespit edilmesine rağmen CMK genel hükümleri uyarınca yapılan arama sonucunda vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin bir delilin elde edilmesi ve bu delile dayanılarak hüküm verilmesi hukuka aykırı kabul edilmiştir. Keza, gecikmesinde sakınca bulunan bir hal kapsamında CMK hükümleri uyarınca yapılan arama sonucunda vergi kaçakçılığı suçu açısından bir delil elde edilseydi, elde edilen delillerin hukuka uygun olacağı kararda ayriyeten de belirtilmiştir.

3.2.3.2.3. Yargı Nezdinde Oluşan Deliller

Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulması ve kovuşturulması sırasında, yargılamayı yürüten makamların kendi iradeleri ile başvurdukları belli başlı deliller bulunmaktadır. Başvurulan bu deliller, aslında uyuşmazlığın çözümü açısından yargılama makamları tarafından gerekli görülen hususlardan oluşmaktadır.

Bu nedenle başlık altında, mükellef hakkında vergi kaçakçılığı suçu iddiasıyla yürütülen ceza yargılaması sırasında yargılama makamları tarafından oluşturulan ve uyuşmazlığın çözümü açısından önem arz eden delillere değinilecektir.

⁶⁶⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 28/06/2021, E. 2017/9872, K. 2021/5973, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2017-9872.htm&kw=arama+sonucunda+vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1+su%C3%A7una+ili%C5%9Fkin+delil+elde+edilmesi&cr=yargitay#fm>, E.T. 08/12/2024.

3.2.3.2.3.1. Tanık Beyanı

Tanık beyanı, ceza muhakemesinde maddi gerçeğin ortaya çıkartılması amacıyla başvurulmuş ve olaya şahit olmuş kimselerin sözlü beyanlarına verilen addır. Yargılama makamları, uyuşmazlığa konu olayı gün yüzüne çıkarmak için gerektiğinde mevzuatın izin verdiği ölçüde tanık beyanına da dayanmaktadırlar. Ceza muhakemesi uygulanan vergi kaçakçılığı suçları açısından da tanık beyanının delil olarak değerlendirebileceği kuşku götürmez bir gerçektir.

Buradaki tartışmaya açık tek konu ise, ceza yargılaması yapan makamların VUK'un 3'üncü maddesinde öngörülen tanığa ilişkin sınırlandırmalar ile bağlı olup olmayacağına ilişkindir. Fiil ve manevi unsur gibi maddi gerçeğin esaslarını araştıran ceza yargılaması makamlarının VUK'un 3'üncü maddesinde bulunan tanığa ilişkin sınırlandırmalardan etkilenmemesi gerekmekte, her türlü tanığı dinleyip kararında esas alabilme yetkisine sahip olmalıdır.⁶⁶¹ Aksi takdirde, maddi gerçeğin araştırılması ilkesine aykırılık gündeme gelmesi kaçınılmaz olacaktır.

Tanık beyanları özellikle sahte fatura düzenleme eyleminde, düzenleyen kişinin tespiti açısından, sahte faturayı kullanan mükellefin tanık olarak beyanı alınması ile faturayı hangi hukuki ilişkiye sebep olarak kimden aldığı ve faturayı tanzim eden kişileri tanıyıp tanımadığının açığa çıkartılmasında büyük önemi bulunmaktadır.⁶⁶² Bu önemi nedeniyle de yargılamayı sona erdiren kararlarda kullanılmaktadır. Yargıtay bir kararında⁶⁶³, yargılamaya konu olan faturayı kullanan kişilerin tanık olarak dinlenmesi gerektiğine değinmiş, söz konusu tanıklara; faturanın kimden alındığının, faturanın hangi hukuki ilişkiye dayandığının, sanıkları tanıyıp tanımadığının sorulması gerektiğini belirtmiştir.

⁶⁶¹ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 305.

⁶⁶² Ümit, "Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme", 376.

⁶⁶³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 03/04/2019, E. 2017/391, K. 2019/3460, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2017-391.htm&kw=`vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%B1%C4%B1`+`tan%C4%B1k`+`VUK`&cr=yargitay#fm>, E.T. 08/12/2024.

3.2.3.2.3.2. Yemin

VUK'un 3'üncü maddesinde vergiyi doğuran olayın yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği öngörülmüştür. Açıklanan nedenle kanunun amir hükmü gereği; yemin, vergi hukukunda ispat vasıtası olarak kullanılamayacaktır. Bu durumun yanı sıra, ceza yargılamalarında başvurulabilecek deliller arasında yemin müessesesi sayılmadığından vergi kaçakçılığı suçlarının ispatında, yemin müessesesi uyuşmazlığın çözümü açısından delil olarak değerlendirilemeyecektir.

3.2.3.2.3.3. Bilirkişi Raporu

Bilirkişi müessesesi, yargılama aşamasında uyuşmazlığın çözümü açısından teknik bilgi ve uzmanlık isteyen konular hakkında yargılama makamlarına yardımcı olmak üzere başvuru bir hukuki kurum olarak tanımlanmaktadır.⁶⁶⁴ CMK'nın 67'nci maddesinde, bilirkişi raporlarının içeriğine ilişkin bir düzenleme bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemede, bilirkişi raporlarında uyuşmazlığın çözümü açısından yargılamaya getirilen delillerden hareketle teknik bilgi veya uzmanlık gerektiren konularda açıklama yapılması gerektiğine değinilmiş, hâkim tarafından yapılması elzem olan hukuki nitelendirme ile değerlendirmelerde bulunulamayacağı belirtilmiştir. Bu nedenle bilirkişi raporları, delil türünden ziyade delillerin değerlendirilmesi aracı olarak öğretide anılmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında ise, özellikle sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının ortaya çıkarılabilmesi için, sahte fatura düzenlediği iddia edilen ile sahte fatura kullandığı iddia olunan mükellefler hakkında karşılaştırmalı inceleme yapmak üzere bilirkişi görüşüne başvurulmaktadır.⁶⁶⁵ Yargıtay bir kararda⁶⁶⁶, maddi gerçeğin meydana çıkarılması için ticari defter ve belgeler üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesinin yaptırılarak elde edilen rapor uyarınca hüküm kurulması gerekirken eksik incelemeye dayalı karar verilmesini hukuka aykırı bulmuştur.

⁶⁶⁴ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 306.

⁶⁶⁵ Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda", 306.; Ümit, "Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme", 375.

⁶⁶⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 07/05/2024, E. 2023/2138, K. 2024/6115, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2023-2138.htm&kw='sahte+fatura'+`kar%C5%9F%C4%B1l%C4%B1kl%C4%B1+bilirki%C5%9Fi+inc elemesi`&cr=yargitay#fm>, E.T. 09/12/2024.

Yine VUK’a tabi olan defter, kayıt ve belgeler üzerinde tahrifat yapıldığına ilişkin iddia varsa, bahse konu defter, kayıt ve belgeler bilirkişiye tevdi edilerek üzerinde, sanığın eli ürünü olup olmadığının tespitine yönelik imza ve yazı incelemesi yapılması ile tahrifat veya sahteciliğe ilişkin bilgi ve belgeler elde edilebilmektedir.⁶⁶⁷ Yargıtay bir kararında⁶⁶⁸, sahtecilik iddiası bulunan belgeler üzerinde yazı ve imzanın sanığa ait olup olmadığının tespiti için bilirkişi raporuna başvurulması sonucunda düzenlenen rapor ile sanık hakkında karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

3.2.3.2.3.4. İkrar

Bir maddi olayın varlığı veya yokluğunun sanık tarafından yargılama makamları önünde doğrulanmasına ikrar adı verilmektedir.⁶⁶⁹ Ceza yargılamasında maddi gerçeğin araştırılması temel hedef olduğundan, şüpheli veya sanığın ikrarı delil olarak değer görse de hâkimin kurduğu karar açısından tek başına dayanılabilecek güçte bir delil değildir. Bu nedenle de vergi kaçakçılığı suçlarında sanığın ikrarı delil olarak değerlendirilmeli ancak tek başına hükme esas oluşturacak biçimde kullanılmaması gerekmektedir.

Yargıtay bir kararında⁶⁷⁰, sanığın savunmasında düzenlenen faturanın içeriğinde yer alan mal veya hizmeti gerçekte satın almadığını beyan etmesi şeklinde gerçekleşen ikrar sonucunda, sahte fatura kullanmak suçunun unsurlarının oluştuğu gerekçesiyle mahkumiyet kararı vermiştir. Kararda da görüleceği üzere, sanığın ikrarının vergi kaçakçılığı suçunun tespiti açısından yararlanılacak delillerden biri olduğu ifade edilmiştir.

⁶⁶⁷ Sarıcaoğlu, “Türk Vergi Hukukunda”, 307.; Ümit, Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme, 390.

⁶⁶⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 25/10/2018, E. 2016/6772, K. 2018/8418, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2016-6772.htm&kw=`vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1`+`imza+ve+yaz%C4%B1`&cr=yargitay#fm>, E.T. 09/12/2024.

⁶⁶⁹ Sarıcaoğlu, “Türk Vergi Hukukunda”, 304.

⁶⁷⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21/05/2014, E. 2012/27156, K. 2014/9807, karar sayılı kararı, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2012-27156.htm&kw=`ikrar`+`sahte+fatura`+`vuk`&cr=yargitay#fm>, E.T. 09/12/2024.

SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçları temelinde, devletin egemenlik yetkilerinin alametlerinden biri olan vergi alma yetkisini zedeleyen, var olan kamu kaynaklarının yararlı bir şekilde kullanılmasını engelleyen ve bu durumun sonucu olarak da kamu düzeninin bozulmasına neden olan bir suçtur. Vergi kaçakçılığı suçuyla mücadele etmek maksadıyla, kanun koyucu tarafından zaman içerisinde belli başlı kanunlar düzenlenmiştir. Söz konusu kanunlarda da zaman içerisinde vergi kaçakçılığı suçuna uygulanan yaptırımlarda değişiklikler meydana gelmiştir. 1949 tarihli ve 5432 sayılı Kanun'da vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hükümlerde herhangi bir hürriyeti bağlayıcı cezai yaptırım öngörülmemiş iken, suçun yaptırımı olarak yalnızca mali cezaya ilişkin hükümlere yer verilmişti. İlerleyen yıllarda ise, çağın getirmiş olduğu ekonomik ve sosyolojik değişiklikler nedeni ile kanun koyucu tarafından vergi kaçakçılığına ilişkin suçun yaptırımında yalnızca mali cezalara yer verilmekle yetinilmemiş, hürriyeti bağlayıcı cezalara da yer verilerek faillere uygulanacak yaptırımların ağırlığı ve çeşidi artırılmıştır. Son olarak da vergi kaçakçılığı suçu, VUK'un 359'uncu maddesinde hükme bağlanmış ve söz konusu düzenleme halen dahi kanuni bir hüküm olarak hukuki geçerliliğini korumaktadır.

Bahse konu kanun değişiklikleri ile, vergi kaçakçılığı suçları açısından özel bir soruşturma usulü geliştirilmiştir. Soruşturma usulünün getirilmesinin gerekçesi, vatandaşların mali emniyetlerinin korunması olarak gösterilmektedir. Mali emniyet ifadesi ise öğretide iki şekilde yorumlanmaktadır. Bunlardan ilki mütalaanın mükellef için bir teminat amacı taşıdığı, diğeri ise yargı mensuplarına uzmanlık gerektiren bir konuda yardımcı olma amacı taşıdığı olarak ifade edilmektedir. Bahsedilen soruşturma usulü ise VUK'un 367'nci maddesinde hükme bağlanmıştır. Mezkûr madde uyarınca vergi kaçakçılığı suçları iki türlü şekilde tespit edilebilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun tespiti maksadıyla uygulanan ilk usulde, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları, yürütülen inceleme neticesinde elde ettikleri deliller ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile doğrudan ilgili makamlara suç duyurusunda bulunabilmektedirler. Vergi incelemesi yürütmeye yetkili diğer memurlar ise, yine rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık vasıtası ile ilgili makamlara suç duyurusunda bulunabilecektir. Her iki durumdan da anlaşılacağı üzere rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası bir şart olarak öngörülmüştür. Kanunda bu şekilde ikili bir ayrıma gidilerek farklı bir usulün düzenlenmiş olması, aynı bilgi ve eğitime sahip kişiler arasında eşitsizlik oluşturması bahsiyle öğretilde eleştiri konusu yapılmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun vergi müfettişlerince, vergi müfettiş yardımcılarınca veya vergi incelemesi yürütmeye yetkili kişilerce tespit edilebilmesi için de vergi denetim yollarının etkin ve usulüne uygun olarak kullanılmasını gerektirmektedir. Özellikle vergi denetim yollarından olan vergi incelemesi ile aramalı vergi incelemesi müesseselerinin suçun tespiti açısından büyük önemi bulunmaktadır. Gerçekten de vergi incelemesinin temel amacının; mükelleflerin usulüne ve kanuna uygun olarak vergisel işlemleri icra edip etmediğinin tespitinin olması, keza kanuna ve usulüne uygun olmayan bir durumun tespit edilmesi halinde ise, vergi kaçakçılığı suçunun da işlenmiş olma ihtimalini gündeme getirmesi gibi nedenler, vergi incelemesinin vergi kaçakçılığı suçlarındaki önemini ortaya koymaktadır. Aramalı vergi inceleme müessesesi ise, başlı başına vergi kaçakçılığı suçu açısından bir emare bulunan durumlarda sulh ceza hakimliği kararına dayanarak vergi inceleme elemanları tarafından icra edildiği için vergi kaçırma fiilinin tespitinde kullanılan önemli araçlardan biridir.

Bu denetim yolları sonucunda vergi kaçakçılığı suçları açısından önemli delil niteliğinde bulunan vergi inceleme, vergi tekniği ve vergi suçu raporu düzenlenmektedir. Söz konusu raporlar, yargılama aşamasında suçun sübutu bakımından delil mahiyetinde olup yargılamanın sonuçlandırılmasında kullanılmaktadır. Bahse konu raporlar, rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilip mükellef hakkında vergi kaçakçılığı suçu açısından mütalaa düzenlenmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun tespit edilebilmesi için uygulanan diğer usul ise, Cumhuriyet savcılığının sair suretlerle vergi kaçakçılığı suçunu öğrenmesidir. Söz konusu usulde de

kanunun amir hükmü gereği, Cumhuriyet savcılığının ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmesi gerekmektedir. İlgili savcılık talep ettiği inceleme sonuçlanana dek ve mükellef hakkında mütalaa düzenlenene kadar iddianame düzenleyememektedir. Bu süreçte, ilgili vergi dairesi tarafından mütalaa düzenlenebilmesi için gerekli incelemeler ve araştırmalar yapılmakta, sürecin sonucunda mükellef hakkında düzenlenen mütalaa dikkate alınarak vergi dairelerince soruşturma makamlarına bildirim yapılmaktadır. Zira bu usul işletilmediği takdirde, soruşturma evresinde mütalaa beklenmesi gerekmekte, eğer ki mütalaanın verilemeyeceği anlaşırsa da Cumhuriyet savcısı tarafından KYOK verilmesi gerekmektedir. Benzer bir durum kovuşturma evresi için de geçerlidir. Yargılama sırasında mütalaa şartının eksikliği fark edilirse, mütalaa şartının sağlanması için mahkeme durma kararı vermelidir. Mütalaa şartının sağlanamayacağı anlaşıldığı takdirde ise, ilgili mahkemenin sanık hakkında düşme kararı vererek yargılamayı sona erdirmesi gerekmektedir. CMK hükümlerinde de bahsedildiği üzere, derhal beraat kararı verilebilecek hallerde düşme veya durma kararı verilemeyecektir. Bu nedenle de, mütalaa şartı sağlanamamış olsa bile sanık hakkında beraat kararı verilecekse durma veya düşme kararı verilemez. Aksi durumun varlığı halinde, sanık aleyhine bir durum oluşturulmuş olacaktır.

Yapılan incelemeler sonucunda alınması gereken mütalaa müessesesi ise, vergi kaçakçılığı suçunun bel kemiğini oluşturmaktadır. Yargılama açısından bir dava şartı (kovuşturma şartı) niteliğinde bulunan mütalaa olmazsa olmaz nitelikte bir usul işlemidir. İncelemeler neticesinde düzenlenen raporlar, rapor değerlendirme komisyonuna iletilmektedir. Söz konusu raporlar dikkate alınarak komisyon tarafından ilgili mükellef hakkında mütalaa düzenlenmektedir. İşte bu durum öğretideki en büyük eleştirilerden birini üzerine çekmektedir. Zira idare nezdinde kurulan rapor değerlendirme komisyonunun, vergi idaresinin yürüttüğü inceleme sonucunda hazırladığı raporlar üzerinden mükellef hakkında mütalaa düzenlemesi adil yargılanma ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Yine, mütalaanın amacı olan mükelleflerin mali emniyetlerinin korunması ilkesinin zarar görmesine neden olmasından dolayı da eleştirilmektedir. Keza bahsedilen sorunun çözümü için, katıldığımız bir görüş olan Candan, rapor değerlendirme komisyonlarında çalışan kişilerin Danıştay'da veya bölge adliye mahkemelerinde görevli hakimlerden oluşması ile sorunun çözümleneceğini öne sürmektedir.

Mütalaa müessesesinde yer alan bir başka sorun ise, 7394 sayılı Kanun ile 367'nci maddeye 5'inci fıkra olarak eklenen hükümde yer almaktadır. Eklenen hükme göre, yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaya konu fiilin başka bir kişi tarafından işlendiğinin anlaşılması veya iştirakçinin tespit edilmesi halinde, bahse konu kişiler için rapor ve mütalaa şartı aranmayacaktır. Öğretide bu durum, vergi inceleme müessesesinin egale edilerek ilgili kişi hakkında herhangi bir inceleme yapılmadan ve vergi suçu raporu ile mütalaa hazırlanmadan bir sonuca varılması nedeni ile bu düzenlemenin Anayasa ve AİHS'de bulunan temel ilkelerden adil yargılanma hakkı ilkesine, eşitlik ilkesine ve cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olduğu öne sürülerek eleştirilmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde anlatılan vergi kaçakçılığı suçlarında delil ise, ceza muhakemesinin genel ilkelerinden biri olan delil serbestliği ilkesinin bir sonucu olarak her türlü hususun delil olabilmesine imkân tanımaktadır. Özellikle suçun tespiti için sanığın olay dönemine ait defter, kayıt ve belgeler ile sanığın ilişkili olduğu diğer ilgililerin defter, kayıt ve belgeleri temin edilmeli, akabinde fatura, depo kayıtları, defter ve belgelerdeki kayıtlarla mukayese edilerek incelenmeli, olay dönemine ait sanığın bankalar nezdindeki banka hesapları incelenmeli ve kayıtlarla örtüşmeyen fatura ve belgeler üzerinde yer alan imza ve yazıların sanığın eli ürünü olup olmadığı araştırılmalıdır.

Bu araştırma ve incelemelerin yanı sıra mükellef hakkında yürütülen vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporların da delil olarak kullanılabilmesi Yargıtay tarafından kabul edilmektedir. Ancak öğretide ve Yargıtay kararlarında, vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen raporların kurulan hükme tek başına esas alınması eleştirilmektedir. İdarenin tek taraflı olarak düzenlediği ve mükellef hakkında aleyhe veya lehe görüş bildiren raporun, uyuşmazlığın karşı tarafında yer alan bir kurum tarafından hazırlanması ve bu raporların yargılamanın sonucunda dikkate alınabilecek bir delil olması, ceza yargılamasının temel ilkelerinden olan adil yargılanma ilkesi ve masumiyet karinesi ilkesine aykırılık oluşturması nedeniyle öğretide eleştirinin konusu yapılmaktadır.

KAYNAKÇA

- Acar, Cumali. “Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu”. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 13/75 (2020): 671-688.
- Adana Bölge Adliye Mahkemesi 17. Ceza Dairesi. K. 2023/81 (11 Ocak 2023). <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=is-adanabam-17cd-2022-1083.htm&kw='m%C3%BCtalaa'+`VUK`&cr=istinaf#fm>
- Ağar, Serkan. “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. S. 58 (2005): 273-301.
- Ağar, Serkan. “Vergi Ceza Hukuku Kapsamında “Gizleme (İbraz Etmeme)” Suçunun “Kanunilik” Unsuru”. *Legal Mali Hukuk Dergisi*. 12/134 (2016): 469-547.
- Ağar, Serkan. *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Ahmet Bumin Doğrusöz. “Mütalaa’nın Anayasaya Aykırılığı”. E.T. 17/02/2025, <https://www.bumindogrusoz.com/article/mutalaanin-anayasaya-aykirligi>
- Ahmet Bumin Doğrusöz. “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlığın Geriye Dönük Uygulaması”. E.T. 15/02/2025, <https://www.bumindogrusoz.com/article/verg-suclarinda-etkn-psmanligin-gerye-donuk-uygulamasi>
- AIHM, Glantz v. Finlandiya, Başvuru No. 37394/11 (20 Ağustos 2014). [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:\[%22001-162497%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:[%22001-162497%22]})
- Ak, Ahmet ve Şebnem Eryılmaz. “Türk Vergi Hukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi”. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*. 8/2 (2016): 1-16.
- Akbulut, Berrin. “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)”. *Adalet Dergisi*. S. 71 (2023): 653-702.
- Akdeniz, Demet. “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur”. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 5/1 (2018): 90-105.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2023.
- Aksoy, Şerafettin. “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi”. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. S. 33 (2012): 41-52.
- Albayrak, Süleyman. “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi”. Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, 2011.
- Alpsoy, Zeliha. “Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi”. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16/2 (2021): 567-610.
- Anayasa Mahkemesi. Başvuru No. 2016/12198 (09 Haziran 2020), <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/12198>
- Anayasa Mahkemesi. K. 1992/19 (17 Mart 1992). <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>

- Anayasa Mahkemesi. K. 2011/40 (10 Şubat 2011). <https://normkararlarbilgibankasi.-anayasa.gov.tr/ND/2011/40?EsasNo=2009%2F89&KararNo=2011%2F40>
- Anayasa Mahkemesi. K. 2021/78 (4 Kasım 2021). https://Normkararlarbilgibankasi.Anayasa.Gov.Tr/Nd/2021/78?Donemler_Id=2&Esasno=2019%2F4
- Anayasa Mahkemesi. K. 2022/31 (24 Mart 2022). <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/31?KararNo=2022%2F31>
- Anayasa Mahkemesi. K. 2023/153 (13 Eylül 2023). <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/153?KararNo=2023%2F153>
- Apaydın, Cengiz. “Ceza Muhakemesi Hukukunun Temel İlkeleri”, *Terazi Hukuk Dergisi*. 15/166 (2020): 1212-1233.
- Armağan, Ramazan ve Ayşe Armağan. “Türk Vergi Yargısında Re’sen Araştırma İlkesinin Sınırları”. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 8/2 (2021): 417-444.
- Arslaner, Hakan. *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2017.
- Aslan, Ece Fatma. “Vergi/Ceza İhbarnamelerine Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının Eklenmemesinin İyi İdare ve Dosyaya Giriş Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi”. *International Journal of Public Finance*. 6/1 (2021): 115-136.
- Aslanpınar, Y. Burak. *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2022.
- Avşar, Erdinç. “Cumhuriyet Savcısının Delil Değerlendirmesi”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. S: 46 (2021): 123-144.
- Aydemir, İsa. “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 4/7 (2016): 183-207.
- Aydın, Devrim. “Suça Teşebbüs”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 55/1 (2006): 85-113.
- Ayyıldırım, Kadir Vd. “Türk Vergi Kaçakçılık Suçlarının Tarihsel Gelişimi ve Sorunlarına Genel Bir Bakış”. *Vergi Raporu Dergisi*. S. 263 (2021): 144-173
- Bahçeci, Barış. “İHAM İçtihadı Açısından Türkiye’de Vergi ve Ceza Yargılamalarının Etkileşimi Sorunu”. *Journal of Penal Law and Criminology*. 10/2 (2022): 307–338.
- Balcı, Murat. “Delillerin Suçun İşlendiği Hususunda Yeterli Şüphe Sebebi Oluşturması (CMK m. 170/2)”. *Terazi Hukuk Dergisi*. 7/72 (2012): 10-15.
- Batı, Murat. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Kamu İcra*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2023.
- Baykara, Bekir. “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, (E.T. 25/05/2024).http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucu_Raporu_Vergi_Ceza_Mahkemesindeki_Yeri_1219.pdf
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeden Sonra Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1/1 (1999): 141–162.

- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Teşebbüs”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. S. 37 (2019): 1–23.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. S. 30 (2017): 1-18.
- Bayraktar, Bülent. “Muhakemelerde Delillerin Önemi”. *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 12/25 (2011): 33-43.
- Birtek, Fatih. “Cumhuriyet Savcısı’nın Delilleri ve Fiili Takdir Yetkisi”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 19/2 (2013): 953–990.
- Bıyan, Özgür ve Nergiz Koz. “Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgelerde Yapılan Tahrifat Suçunun Değerlendirilmesi: Tespitler ve Öneriler”. *Mali Çözüm (İSMMMO)*. 33/179 (2023): 1313-1340.
- Bıyan, Özgür. “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil”. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009.
- Bodur, Harun. “Şüphe, Makul Şüphe ve Arama Hukuku”. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 5/1 (2006): 19-45.
- Boz, Selman Sacit. *Türk İdari Yargılama Hukukunda İspat ve Deliller*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Bozdağ, Ahmet ve Kader Sarıusta, “Ceza Yargılamasında Mağdurun Beyanı ve Delil Değeri”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 8/2 (2017): 573-602.
- Candan, Turgut. “Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır?” <https://turgutcandan.com/2021/01/28/-vergi-teknigi-raporunun-vergi-ceza-ihbarnamesine-eklenmemesinin-hukuki-sonuclari-nedir-ne-olmalidir/> (E.T. 23/05/2024).
- Cangüloğlu, Yasemin. “Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”. *Fasikül Hukuk Dergisi*. 10/106 (2018): 22–26.
- Centel, Nur. “Yeni Ceza Muhakemesi Yasası’na Göre Hazırlık Soruşturmasının Başlaması ve Yürütülmesi”. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 4/1 (2005): 129-146.
- Çelen, Ömer. “Ceza Muhakemesi Kapsamında Vergisel Arama”. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*. S. 1 (2023): 43–70.
- Çelik, Özcan. “Ödeme Kaydedici Cihazlar Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m.359/ç)”. Yüksek Lisans Tezi, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2023.
- Çolak, Haluk. “Kolluk Teşkilatı ve Adli Kolluk”. *Sayıştay Dergisi*. S. 28 (1998): 85–91.
- Danıştay 4. Daire. K. 2021/7749 (01 Aralık 2021). <https://lib.kazanci.com.tr/-kho3/ibb/files/dsp.php?fn=4d20172374.htm&kw=`re`sen+ara%C5%9Ft%C4%B1rma+ilkesi+gere%C4%9Fi+mahkemece+tarhiyat%C4%B1n+dayana%C4%9F%C4%B1+bedelin&cr=danistay#fm>
- Danıştay 4. Daire. K. 2023/3067 (31 Mayıs 2023). <https://lib.kazanci.com.tr/-kho3/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2022-7093.htm&kw=`ekonomik+yakla%C5%9F%C4%B1m`&cr=danistay#fm>

- Danıştay 7. Daire. K. 2016/3549 (30 Mart 2016).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=7d-2013-4184.htm&kw=`vergi/ceza`+ihbarnamelerinin+ekinde+vergi+tekni%C4%9Fi+raporunun+tebli%C4%9F+edilmemesi&cr=danistay#fm>
- Danıştay 7. Daire. K. 2022/962 (10 Mart 2022).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=7d-2021-3255.htm&kw=ola%C4%9Fan+ak%C4%B1%C5%9F+`ispat+y%C3%BCk%C3%BC`+vergi+hukuku&cr=danistay#fm>
- Danıştay 9. Daire. K. 2001/4408 (20 Kasım 2001).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2000-5192.htm&kw=E.+`2000/5192`&cr=danistay#fm>
- Danıştay 9. Daire. K. 2023/4689 (16 Kasım 2023).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2021-1867.htm&kw=vergiyi+do%C4%9Furan+olayla+do%C4%9Fal+ve+a%C3%A7%C4%B1k+bir+ilgisi+&cr=danistay#fm>
- Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu. K. 2019/1 (08 Şubat 2019).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=dibgk-2013-3.htm&kw=re`sen+ara%C5%9Ft%C4%B1rma+ilkesi+maddi+olay+hakk%C4%B1nda+yeterince+inceleme+ve+ara%C5%9Ft%C4%B1rma+yap%C4%B1lmaks%C4%B1z%C4%B1n+k karar+verilmesi&cr=danistay#fm>
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. K. 2019/437 (03 Temmuz 2023).
<https://karararama.danistay.gov.tr/>
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. K. 2022/676 (08 Haziran 2022).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2020-1622.htm&kw=`ekonomik+yakla%C5%9F%C4%B1m`&cr=danistay#fm>
- Demirbaş, Timur. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Dülger, Murat Volkan ve Şaban Cankat Taşkın. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Dülger, Murat Volkan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2023.
- Elmas, Birsen. “Yargıtay Kararları Işığında İddianamenin İadesi”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. S. 28 (2016): 207–234.
- Epözdemir, Rezan. “İddianamenin İadesi”. *Terazi Hukuk Dergisi*. 13/138 (2018): 14-26.
- Ergün, Çağdaş Evrim. “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 55/2 (2006): 65–89.
- Erman, R. Barış. “Ceza Muhakemesi Hukukunda Belirti ve İspat Değeri”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 9/1-1 (2010): 679-701.
- Evirgen, Selen. “Vergi Hukukunda Arama Müessesesi ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile İlişkisi”. *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 2/2 (2017): 137-156.
- Feyzioğlu, Metin. “5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Hakkında Bazı Tespit ve Değerlendirmeler”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. S. 62 (2006): 27-61.

- Feyzioğlu, Metin. “Ceza Muhakemesi Kanununa Göre İddianamenin Hazırlanmasına ve Kabulüne İlişkin Bazı Düşünceler”. *Ceza Hukuku Dergisi*. 1/1 (2006): 31-36.
- Furtuna, Elif Yılmaz ve Arzu Laloğlu. “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 5/2 (2022): 347-372.
- Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi 9. Ceza Dairesi. K. 2019/430 (07 Mart 2019). <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-adliye-mahkemesi/gaziantep-bam9-cd-e-2018-510-k-2019-430-t-7-3-2019>
- Gedik, Doğan. “Ceza Muhakemesinde Hakimin Delilleri Değerlendirme Serbestliği (CMK m.217)”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 21/Özel sayı (2019): 913-963.
- Gencel, Ufuk. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 7/3 (2014): 71-88.
- Gerçek, Adnan ve Fulya Mercimek, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. S. 14, (2013): 191-228
- Gökcan, Hasan Tahsin. “Cumhuriyet Savcısının Delilleri Değerlendirme Yetkisi ve Yargıtay Uygulaması”. *Ankara Barosu Dergisi*. S. 1 (2012): 195-206.
- Görkemli, Burcu. “Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. S. 47 (2021): 407-434.
- Gözler, Kemal. *Hukuka Giriş*, Bursa: Ekin Yayınları, 2017.
- Gülşen, Recep. “Adli Soruşturmanın Başlaması”. *Fasikül Hukuk Dergisi*. 3/21 (2011): 30-41.
- Gültekin, Özkan. “Ceza Muhakemesi Hukukunda Şüphe Kavramı”. *Terazi Hukuk Dergisi*. 5/46 (2010): 121-138.
- Gültekin, Özkan. “İddianamenin İadesi”. *Terazi Hukuk Dergisi*. 1/3 (2006): 49-62.
- Gümüşay, Arif. *Ceza Muhakemesi Hukukunda İddianamenin İadesi Kurumu*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.
- Gümüşkaya, Gamze. “Vergi Hukukunda İspat” Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2015.
- Güneş, Gülsen. “Vergi Hukukunda Deliller”. *Journal of Istanbul University Law Faculty*. 51/1-4 (1985): 475-494.
- Güngör, Devrim. “Ceza Muhakemesinde Tanık Beyanının Delil Değeri Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 6/2 (2015): 307-318.
- Güngör, Mümin. “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. S. 44 (2020): 269-300.
- Hasan Hüseyin Bayraklı. “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. S. 31 (2017): 47-64.
- Hayrulloğlu, Betül. *Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi*, Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği, 2016.

- Horozgil, Denizhan. “AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında “Non Bis In Idem” İlkesi”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 2021/157 (2021): 255-294.
- Kale, Serdar ve Salih Keser. “Medeni Yargılama Hukukunda Delil Sistemi”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 21/2 (2016): 701–726.
- Kantarıcı, Nurullah. “Kovuşturmaya Yer Olmadığı Kararından Sonra Aynı Fiil Nedeniyle Kamu Davası Açılabilmesinin Şartları ve Özellikle Sulh Ceza Hakimliğinden Karar Alınması Zorunluluğu”. *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 10/1 (2020): 167-204.
- Karaarslan, Mehmet. “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. S. 64 (2006): 115-150.
- Karaçoban Güneş, Tuğçe. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı”. *Terazi Hukuk Dergisi*. 5/48 (2010): 99-114.
- Karakaş, Fatma Tülay. “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 62/3 (2013): 729-760.
- Karakehya Hakan ve Asena Kamer Usluadam. “Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisine İlişkin Görüşler”. *Journal Of Penal Law And Criminology*. 3/2 (2015): 1-24.
- Karakehya, Hakan ve Murat Arabacı. “Cumhuriyet Savcısının Hukuki Statüsü, Muhakemedeki Taraf Pozisyonu ve İspat Yükünün Bulunması Üzerine”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 65/4 (2016): 2059-2081.
- Karataş Durmuş, Neslihan. “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 18/3-4 (2014): 505-528.
- Keskin, İbrahim. “Uygulamada ve Öğretide İddianamenin İadesi”. *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 10/1 (2022): 323-355.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhal Kızılot. *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmöz. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Koca, Mahmut. “Ceza Muhakemesi Hukukunda Deliller”. *Ceza Hukuku Dergisi*. 1/2 (2006): 207-225.
- Köse, Metin. “Ceza Muhakemesinde Tanık Beyanının Delil Olarak Değerlendirilmesi”. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 14/1 (2019): 175-209.
- Nas, Adil. *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Ok, Nuri ve Ahmet Gündel. *Açıklamalı – İhtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002.
- Onat, Emin Burak. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. S. 137 (2018): 311-335.
- Ömercioğlu, Abdullah, Melike Rana Dayıoğlu ve Cem Barlas Arslan. “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 8/1 (2018): 51–70.

- Önen, Sacit. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Detay Yayıncılık, 2017.
- Özbek, Veli Özer vd. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Özbek, Veli Özer, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Özcan, Onur. *Vergi Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- Özçelik, Volkan. “Türk Medeni Usul Hukukunda Taraflarca Getirilme İlkesi”. Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi, 2019.
- Özdiler Küçük, Eda. “Vergi Hukukunda Karineler”. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2011.
- Özgenç Yılmaz, Hanne. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Usulü Olarak Mütalaa Şartı”. İçinde *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, ed. İzzet Özgenç, 709-740. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.
- Özgenç, İzzet. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Özkul, Fatih. “Ceza Yargılamasında Hukuka Aykırı Şekilde Elde Edilen Delillerin Değerlendirilmesi Sorunu”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. S. 9 (2017): 397-425.
- Özmumcu, Seda. “Türk Hukukunda Yargıtay Kararları Işığında Re’sen Araştırma İlkesi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 4/2 (2014): 145–171.
- Pınar, Burak ve Yıldırım Taylar. “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”. *Ceza Hukuku Dergisi*. 8/21 (2013): 139-180.
- Polater, Yusuf Ziya. “Adli Kolluk-Savcı İlişkisi ve Soruşturmalara Etkisi”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. S. 120 (2015): 289-324.
- Rençber, Altan. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Konusu ve Konunun Bir Niteliği Olarak İşgal Kabiliyeti”. *International Journal Of Public Finance*. 8/1 (2023): 145–166.
- Sarıcaoğlu, Ercan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat”. Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, 2016.
- Sarıcaoğlu, Ercan. “Vergi Usul Kanunu 127/1-c ile Yoklama Esnasında Vergi İdaresine Tanınan El Koyma Yetkisine Dair Anayasaya Aykırılık Sorunu”. *Terazi Hukuk Dergisi*. 6/61 (2011): 59-64.
- Somuncu, Ahmet. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. S. 43 (2014): 133–173.
- Sümer, Seda Yağmur. “Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur”. *Ankara Barosu Dergisi*. 81/1 (2023): 149-212.
- Şahin Cumhuriyet ve Neslihan Göktürk. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Şen, Ersan ve Cem Serdar. 7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri. <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>.

- Şentürk, Candide. “Ceza Muhakemesinde İfade ve Sorgu”. *Ceza Hukuku Dergisi*. 7/19 (2012): 173-233.
- Şenyüz, Doğan. “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15/1 (2013): 29-40.
- Şenyüz, Doğan. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”. *İzmir Barosu Dergisi*. Yıl:81 S.2 (2016): 13-50.
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınları, 2022.
- Şişman, Gülden ve Fatih Birtek, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge Kullanma Fiilinin İspatı”. *Ceza Hukuku Dergisi*. 14/49 (2022): 217-254.
- Şişman, Gülden ve Şenel Sarsıkoğlu. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 30/3 (2022): 1591-1625.
- Taner, Fahri Gökçen. “Kovuşturmaya Yer Olmadığı Kararına Karşı Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru: Dar, Sarp ve Kısmen Açık Bir Yol”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 30/135 (2018): 117-166.
- Taşdelen, Aziz. “Vergisel Arama”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 5/2 (2003): 159-191.
- Taşpınar, Sema. “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 45/1 (1996): 533-572.
- Taştan, Mehmet. *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.
- Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya. *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Toroslu, Nevzat ve Haluk Toroslu. *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.
- Turgut Candan. “Rapor Değerlendirme Komisyonunun Mütalaa’sının Vergisel Kaçakçılık Suçlarının Takibi Bakımından Niteliği ve Fransa Örneği”. E.T. 17/06/2024. <https://turgutcandan.com/2014/05/18/rapor-degerlendirme-komisyonunun-mutalaasinin-vergisel-kacakcilik-suclarinin-takibi-bakimindan-niteligi-ve-fransa-ornegi-2/>
- Turgut Candan. “Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır?”. E.T. 23/05/2024. <https://turgutcandan.com/2021/01/28/vergi-teknigi-raporunun-vergi-ceza-ihbarnamesine-eklenmemesinin-hukuki-sonuclari-nedir-ne-olmalidir/>
- Tutumlu, Mehmet Akif. “İspat ve Delil Göstermeye İlişkin Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun İlke Kararları”. *Terazi Hukuk Dergisi*. 18/200 (2023): 123-129.
- Türker, Didem. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü”. Yüksek Lisans Tezi, İzmir Bakırçay Üniversitesi, 2023.
- Türker, Didem. “Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 27/1 (2023): 321-358.

- Uğur, Hüsamettin. “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)”. *Terazi Hukuk Dergisi*. 8/88 (2013): 34-43.
- Uğur, Hüsamettin. “Vergi Usul Kanununa Göre Adli Arama”. *Terazi Hukuk Dergisi*. 9/92 (2014): 50-58.
- Uyanık, Mustafa. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi veya İbraz Edilmemesi”. Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, 2014.
- Ümit, Ceyda. “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Öneriler”. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*. 11/1 (2021): 357–393.
- Ümit, Ceyda. “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 70/4 (2021): 1261–1296.
- Ümit, Ceyda. *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 9/3-4 (2001): 293–323.
- Yağız, Yavuz. “Ceza Muhakemesi Şartı Olarak Mütalaa”. *Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi*. 10/23 (2018): 119–180.
- Yalçın Sancar, Türkan ve Timuçin Köprülü. *Ceza Hukuku Genel Hükümler Uygulamalı Çalışmaları*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2014/11196 (06 Haziran 2014).
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-ceza-dairesi-e-2012-26477-k-2014-11196-t-06-06-2014>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2014/12612 (26 Haziran 2014).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2012-27743.htm&kw='yoklama+fi%C5%9Fi'+`vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7ak%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2014/14975 (16 Eylül 2014).
<https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2014/16063 (01 Ekim 2014).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2014-11883.htm&kw='2014/11883`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2014/5587 (25 Mart 2014).
https://www.kanunum.com/Yargitay/2014-5587/11-Ceza-Dairesi-2012-21990-E,-2014-5587-K,-25032014-T_xxvid2980046_xxmid2980046_search
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2014/9807 (21 Mayıs 2014).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2012-27156.htm&kw='ikrar'+`sahte+fatura`+`vuk`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2014/9932 (22 Mayıs 2014).
<https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2016/8747 (22 Aralık 2016).
<https://karararama.yargitay.gov.tr/>

- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2016/8747 (22 Aralık 2016).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2016-3147.htm&kw='2016/3147'+&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2018/10059 (10 Aralık 2018).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2018-5332.htm&kw='m%C3%BCtalaa'+`durma`+`zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1n%C4%B1+durduran+sebepler`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2018/10145 (11 Aralık 2018).
https://www.kanunum.com/Yargitay/2018-10145/11-Ceza-Dairesi-2016-5896-E,-2018-10145-K,-11-12-2018-T_xxvid12877586_xxmid12877586_search
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2018/1091 (12 Şubat 2018).
<https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2018/4256 (07 Mayıs 2018).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2018-3390.htm&kw='2018/3390`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2018/5424 (06 Haziran 2018).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2016-2654.htm&kw='kar%C5%9F%C4%B1t+inceleme`+`vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7ak%C4%B1l%C4%B1%C4%9F%C4%B1`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2018/8418 (25 Ekim 2018).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2016-6772.htm&kw='vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7ak%C4%B1l%C4%B1%C4%9F%C4%B1`+`imza+ve+yaz%C4%B1`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2019/1536 (18 Şubat 2019).
<https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2019/3460 (03 Nisan 2019).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2017-391.htm&kw='vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7ak%C4%B1l%C4%B1%C4%9F%C4%B1`+`tan%C4%B1k`+`VUK`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2019/3497 (03 Nisan 2019).
https://www.kanunum.com/Yargitay/2019-3497/11-Ceza-Dairesi-2017-8477-E,-2019-3497-K,-03-04-2019-T_xxvid17566690_xxmid17566690_search#17566690
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2019/8642 (03 Aralık 2019).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2019-1532.htm&kw='m%C3%BCtalaa`+`kovu%C5%9Fturmaya+yer+olmad%C4%B1%C4%9F%C4%B1+karar%C4%B1`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2019/8766 (04 Aralık 2019).
https://www.kanunum.com/Yargitay/2019-8766/11-Ceza-Dairesi-2016-11480-E,-2019-8766-K,-04-12-2019-T_xxvid18681986_xxmid18681986_search#18681986
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2020/4679 (21 Eylül 2020).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2020-1273.htm&kw='m%C3%BCtalaa+bulunmad%C4%B1%C4%9F%C4%B1`+`iddi anamenin+iadesi`&cr=yargitay#fm>

- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2020/6402 (04 Kasım 2020).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2020-629.htm&kw='vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1'+`eksik+inceleme`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2021/5973 (28 Haziran 2021).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2017-9872.htm&kw='aramal%C4%B1+inceleme`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2021/9990 (09 Kasım 2021).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2021-23329.htm&kw='kay%C4%B1t,+defter+ve+belge`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2022/18098 (31 Ekim 2022).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2022-4318.htm&kw='su%C3%A7un+ku%C5%9Fkuya+yer+vermeyen+bir+kesinlikle+ispat+edilmesine+ba%C4%9F%C4%B1d%C4%B1r`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2022/21054 (27 Aralık 2022).
https://www.kanunum.com/Yargitay/2022-21054/11-Ceza-Dairesi-2020-4130-E,-2022-21054-K,-27122022-T_xxvid29737082_xxmid29737082_search#29737082
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2022/21119 (28 Aralık 2022).
https://www.kanunum.com/Yargitay/2022-21119/11-Ceza-Dairesi-2022-4803-E,-2022-21119-K,-28122022-T_xxvid29736895_xxmid29736895_search#29736895
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2022/6015 (07 Nisan 2022).
<https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2022/76 (11 Ocak 2022).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2021-12634.htm&kw='kay%C4%B1t,+defter+ve+belge`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2023/7420 (23 Ekim 2023). <https://www.kazanci.com.tr/>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2023/7893 (01 Kasım 2023).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2021-29244.htm&kw='m%C3%BCtalaa`+'durma`+'bozulmas%C4%B1na`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2024/2362 (27 Şubat 2024).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2023-2184.htm&kw='m%C3%BCtalaa`+'d%C3%BC%C5%9Fme+karar%C4%B1`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2024/4794 (03 Nisan 2024).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2023-259.htm&kw='m%C3%BCtalaa`+'d%C3%BC%C5%9Fme+karar%C4%B1`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2024/4796 (03 Nisan 2024).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2024-958.htm&kw='bildirim`+'vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1`&cr=yargitay#fm>

- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2024/4923 (15 Nisan 2024).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2023-3798.htm&kw=`m%C3%BCtalaa`+`durma+karar%C4%B1`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2024/6115 (07 Mayıs 2024).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=11cd-2023-2138.htm&kw=`sahte+fatura`+`kar%C5%9F%C4%B1l%C4%B1+bilirki%C5%9Fi+incelemesi`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K. 2024/784 (23 Ocak 2024).
https://www.kanunum.com/Yargitay/2024-784/11-Ceza-Dairesi-2023-5654-E,-2024-784-K,-23012024-T_xxvid31379408_xxmid31379408_search
- Yargıtay 16. Ceza Dairesi. K. 2019/419 (24 Ocak 2019).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=16cd-2018-4166.htm&kw=Delil+takdirindeki+serbesti,+keyfilik+olarak+alg%C4%B1lanma mal%C4%B1&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi. K. 2015/4108 (09 Eylül 2015).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=19cd-2015-4392.htm&kw=`2015/4392`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi. K. 2015/8510 (10 Aralık 2015).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=19cd-2015-2797.htm&kw=`2015/2797`+E.&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 21. Ceza Dairesi. K. 2017/1723 (05 Nisan 2017).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=21cd-2016-10857.htm&kw=`hukuka+ayk%C4%B1r%C4%B1+delil`+`VUK+359`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 3. Ceza Dairesi. K. 2019/5101 (12 Mart 2019).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=3cd-2018-8373.htm&kw=hangi+gerek%C3%A7eyle+hangi+delilere+%C3%BCst%C3%BCnl%C3%BCk+tan%C4%B1nd%C4%B1%C4%9F%C4%B1n%C4%B1n+a%C3%A7%C4%B1k+olarak+gerek%C3%A7eyle+yans%C4%B1t%C4%B1lmas%C4%B1&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 6. Ceza Dairesi. K. 2005/5390 (26 Mayıs 2005).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=6cd-2005-4998.htm&kw=`2005/4998`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay 9. Ceza Dairesi. K. 1990/206 (18 Ocak 1990).
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/9-ceza-dairesi-e-1989-3649-k-1990-260-t-18-01-1990>
- Yargıtay CGK. K. 2001/22 (02 Şubat 2001).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2001-11-17.htm&kw=`yoklama+fi%C5%9Fi`+`vergi+ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1l%C4%B1%C4%9F%C4%B1`&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay CGK. K. 2002/179 (05 Mart 2002). <https://www.kazanci.com.tr/>

- Yargıtay CGK. K. 2002/351 (08 Ekim 2002).
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/ceza-genel-kurulu-e-2002-11-248-k-2002-351-t-08-10-2002>
- Yargıtay CGK. K. 2005/157 (06 Aralık 2005).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2005-11-107.htm&kw=%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1%+maddi+ger%C3%A7%C4%9Fin+ara%C5%9Ft%C4%B1r%C4%B1lmas%C4%B1%&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay CGK. K. 2009/308 (22 Aralık 2009).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2009-9-93.htm&kw=%C5%9Feklinde+a%C3%A7%C4%B1k%C3%A7a+ifade+edilmi%C5%9Ftir.+Vidani+delil+sistemi+tabiri+ile+ifade+edilmek+istenen,+hem+delil+serbestli%C4%9Fi,+hem+de+delillerin+de%C4%9Ferlendirilmesi+serbestli%C4%9Fidir&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay CGK. K. 2014/366 (11 Temmuz 2014). <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay CGK. K. 2020/332 (30 Haziran 2020). <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay CGK. K. 2020/40 (30 Ocak 2020).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2016-14-73.htm&kw=maddi+ger%C3%A7ek+delil+serbestli%C4%9Fi+ilkesi%&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay CGK. K. 2021/335 (01 Temmuz 2021).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2018-11-446.htm&kw=%2021/335%&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay CGK. K. 2023/279 (17 Mayıs 2023).
<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=cgk-2020-1-161.htm&kw=%C3%A7un+ku%C5%9Fkuya+yer+vermeyen+bir+kesinlikle+ispat+edilmesine+ba%C4%9Fl%C4%B1d%C4%B1r%&cr=yargitay#fm>
- Yargıtay HGK. K. 2019/1188 (14 Kasım 2019). <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay HGK. K. 2019/142 (14 Şubat 2019). <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay. 11. Ceza Dairesi. K. 2017/4129 (01 Haziran 2017). <https://www.kazanci.com.tr/>
- Yayla, Mehmet. *Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Yeniçeri, Harun. *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2014.
- Yenisey, Feridun ve Ayşe Nuhoglu. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Yiğit, Uğur. *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2004.
- Yurtlu, Vakkas ve Burçin Bozdoğan. “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi”. *International Journal of Public Finance*. 7/1 (2022): 73–92.

Yüce, Mehmet. *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*. Ankara, Adalet Yayınevi, 2021.

